

Uso De Instrumentos De Contabilidade Gerencial Em Empresas De Pequeno Porte Do Pólo Comercial De Laranjeiras

Emanuel Junqueira (UFES) - ejunqueira@usp.br

Patricia SAMPAIO ROCHA (UFES) - patriciasampaio86@hotmail.com

Reinaldo Rodrigues Camacho (UEM) - rcamacho@usp.br

Romildo de Oliveira Moraes (UEM) - romoraes@usp.br

Marilia Nascimento (UFES) - mariliacna@gmail.com

Resumo:

O objetivo deste trabalho foi identificar a utilização de instrumentos de contabilidade gerencial pelas empresas de pequeno porte que formam o Pólo Comercial de Laranjeiras, utilizando-se a classificação evolutiva desses instrumentos propostos no International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1). Para coleta dos dados foram utilizados questionários e entrevistas semi-estruturadas. A amostra não foi dimensionada nem selecionada estatisticamente e reuniu 41 empresas acessadas por conveniência. Os resultados indicam pouca utilização dos instrumentos de contabilidade gerencial, destacando-se como relevante a demonstração do fluxo de caixa, orçamento, com utilização restrita ao controle de despesas e do benchmarking externo, o que representa o 1º estágio da contabilidade gerencial.

Palavras-chave: *Empresas Pequeno Porte; Ferramentas Gerenciais; Estágios da Contabilidade Gerencial.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Uso De Instrumentos De Contabilidade Gerencial Em Empresas De Pequeno Porte Do Pólo Comercial De Laranjeiras

Resumo

O objetivo deste trabalho foi identificar a utilização de instrumentos de contabilidade gerencial pelas empresas de pequeno porte que formam o Pólo Comercial de Laranjeiras, utilizando-se a classificação evolutiva desses instrumentos propostos no *International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1)*. Para coleta dos dados foram utilizados questionários e entrevistas semi-estruturadas. A amostra não foi dimensionada nem selecionada estatisticamente e reuniu 41 empresas acessadas por conveniência. Os resultados indicam pouca utilização dos instrumentos de contabilidade gerencial, destacando-se como relevante a demonstração do fluxo de caixa, orçamento, com utilização restrita ao controle de despesas e do *benchmarking* externo, o que representa o 1º estágio da contabilidade gerencial.

Palavras Chave: Empresas Pequeno Porte; Ferramentas Gerenciais; Estágios da Contabilidade Gerencial.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1. Introdução

As empresas de pequeno porte têm desempenhado um papel importante na economia mundial e a sua importância vem despertando o interesse na busca do conhecimento de suas especificidades e características de seus dirigentes. Geradoras de empregos e oportunidades, constituem a base para formação de grandes empresas, razão pela qual se faz importante o estudo das práticas de gerenciais desenvolvidas nesses negócios.

No Brasil, as empresas de pequeno porte representam 98,5% das empresas existentes, e as mesmas são responsáveis por 60% da oferta de emprego. Essa relevância para a economia nacional desperta o interesse pela forma como as mesmas são gerenciadas na tentativa de identificar quais práticas gerenciais diferenciam as pequenas empresas que são bem sucedidas das que fracassam. (Faria; Tachizawa, 2002).

Identificar as características gerenciais dessas empresas contribui para entender qual é o modelo de gestão dessas empresas, procurando identificar se existem diferenças significativas das práticas adotadas pelas empresas que sobreviveram daquelas que encerraram suas atividades. Pesquisa do SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) acerca dos fatores condicionantes e taxa de mortalidade das MPE (Micro e Pequenas Empresas) no Espírito Santo revelam ainda que tanto as empresas ativas quanto as empresas extintas procuram ou procuraram auxílio para condução e gerenciamento de seus negócios. A amostragem revelou ainda que a assessoria de maior importância que gerou maior quantidade de informações úteis para seus negócios foi a do contador. (SEBRAE, 2005).

Ao longo da sua evolução, a contabilidade gerencial desenvolveu um conjunto de instrumentos que contribuem com o processo de gestão das empresas, inclusive as de pequeno porte. Assim, ainda que haja menor necessidade de um sofisticado sistema de controle gerencial, com centros de responsabilidade e preços de transferência, por exemplo, as organizações de pequeno porte podem utilizar artefatos como, por exemplo, o orçamento, que

permite uma comparação regular do desempenho obtido com um resultado planejado, e também ser utilizado como uma forma de associar a remuneração variável com o desempenho da organização (Anthony; Govindarajan, 2006).

Diversos pesquisadores brasileiros realizaram uma série de estudos buscando identificar as características do sistema de contabilidade gerencial das empresas (Soutes e Zen, 2005; Soutes e Guerreiro, 2007; Espejo, 2008; Junqueira, 2010; Reginato, 2010). Entretanto, nenhum desses trabalhos tratou das empresas de pequeno porte. Dessa forma, o presente trabalho visa contribuir para o campo de pesquisa ao identificar o uso de instrumentos da contabilidade gerencial pelas empresas de pequeno porte no Pólo Comercial de Laranjeiras.

Neste sentido, esta pesquisa, com foco nas empresas de pequeno porte, visa retratar as características dos instrumentos gerenciais utilizados por essas empresas, procurando responder a seguinte questão de pesquisa: ***Quais as características dos instrumentos gerenciais utilizados nas empresas de pequeno porte no Pólo Comercial de Laranjeiras?***

Para alcançar o objetivo, o trabalho teórico-empírico utilizou como estratégia para coleta dos dados a aplicação de questionário estruturado e entrevista semi-estruturada para identificar os instrumentos da contabilidade gerencial utilizados por empresas de pequeno porte situadas no Pólo Comercial de Laranjeiras, no Município da Serra-ES.

2. Evolução da Contabilidade Gerencial e do Sistema de Controle Gerencial

A contabilidade gerencial tem por objetivo produzir informações que auxiliam o processo de tomada de decisões dos agentes (DAVILA; FOSTER, 2007). Garrison, Noreen e Brewer (2007) acrescentam que esses agentes são, normalmente, o público interno, ou seja, os gestores da organização e as informações por ela disponibilizadas devem servir de suporte para que as decisões conduzam a empresa ao alcance de seus objetivos (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000).

Mudanças significativas ocorreram na contabilidade gerencial nas décadas de 80 e 90, em função do seu processo evolutivo. Assim, vista até então meramente como um setor de apoio, passou a ser considerada uma área ativamente envolvida no processo decisório, chegando a assumir, em alguns casos, papéis de liderança em função da relevância e importância das informações produzidas (SIEGEL; SORENSEN, 1999). Frezatti *et al.* (2009) destacam a expansão das pesquisas em contabilidade gerencial e a necessidade de tratar do sistema de controle como um todo, entendendo que é impossível, por exemplo, analisar o orçamento sem levar em consideração o planejamento estratégico. Ou seja, há a necessidade de expansão do campo de estudo para atender as novas demandas do ambiente empresarial.

A principal função do Sistema de Controle Gerencial – SCG é oferecer suporte à gestão na condução da organização, para alcance dos objetivos organizacionais (ANTHOTY; GOVINDARAJAN, 2008). O seu desenho vai variar em função das demandas organizacionais. Ou seja, quanto maior e complexa é a organização, mais robusto tende a ser o SCG, com a presença de vários artefatos, dos diferentes estágios destacados pelo *International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1)*. Dessa forma, existem diferentes combinações dos componentes do SCG que variam de acordo com as necessidades organizacionais e auxiliam os gestores no alcance das metas e objetivos traçados (FREZATTI, 2005; WIDENER, 2004).

A estrutura do sistema de controle gerencial é estabelecida para auxiliar os gestores a alcançar as metas e objetivos pretendidos, não existindo um modelo pré-definido, sendo esse influenciado pelo contexto no qual a firma opera (WIDENER, 2004).

Assim, entre os instrumentos de contabilidade gerencial que podem ser utilizados pelas empresas, não existe um padrão sobre quais devem ser utilizadas para a gestão. Porém,

esses instrumentos profissionalizam a gestão e auxiliam a dirimir os riscos envolvidos nos processos de gestão das organizações (DAVILA; FOSTER, 2007).

Adaptar à utilização dos instrumentos da contabilidade gerencial, que compõem os sistemas de controle gerencial, às necessidades das micro e pequenas empresas, conforme o ambiente no qual estão inseridas, pode ser uma escolha determinante na busca de melhor desempenho organizacional.

2.1 Evolução da Prática de Contabilidade Gerencial

O *International Federation of Accountants (IFAC)* atualizou em 1998 um trabalho originalmente publicado em 1989 acerca da atividade da contabilidade gerencial. Nesse trabalho estão relacionados os estágios de evolução da contabilidade gerencial das organizações levando em conta a presença de alguns instrumentos. O Quadro 1 apresenta os estágios definidos pelo *IMAP 1* e o respectivo foco de atuação da contabilidade gerencial em cada estágio.

Estágio	Período	Foco de atuação da contabilidade gerencial
Estágio 1	Antes de 1950	Foco na determinação de custos e controle financeiro, através do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos.
Estágio 2	1950-1965	Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, através do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade
Estágio 3	1965-1985	Atenção na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, através do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.
Estágio 4	1985 até hoje	Atenção na geração de valor através do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista, e de inovação organizacional.

Fonte: Adaptado do IMAP 1 (IFAC, 1998)

Quadro 1: Estágios da contabilidade gerencial segundo o IMAP 1

O último estágio da contabilidade gerencial dura até os dias atuais, sendo que o seu foco está direcionado as alternativas de resultado de longo prazo, como conseqüência a demanda por artefatos que permitam esse monitoramento, tais indicadores de desempenho múltiplos e outros instrumentos.

Estudos conduzidos por Soutes e De Zen (2005, p. 4) trouxeram a proposta de segregação dos artefatos mediante os estágios evolutivos, definidos no *IMAP 1*. São eles:

1º Estágio – Estágio de determinação dos custos e controle financeiro: custeio por absorção; custeio variável; controle financeiro e operacional; orçamento anual.

2º Estágio – Estágio da informação para planejamento e controle gerencial: custo padrão; *Activity Based Costing (ABC)*; método de custeio RKW; orçamento de capital; descentralização.

3º Estágio - Estágio da redução de perdas de recursos em processos organizacionais: gestão baseada em valor; centros de responsabilidade; preço de transferência; custeio meta (*Target Costing*); método de custeio *kaisen*; custeio do ciclo de vida.

4º Estágio – Estágio da criação de valor através do uso efetivo de recursos: planejamento estratégico; *balanced scorecard*; método de avaliação de desempenho, *Economic Value Added (EVA)* e *Market Value Added (MVA)*.

Tendo como base esta segregação dos instrumentos dentro dos estágios evolutivos da contabilidade gerencial, foi realizada uma pesquisa quanto à sua utilização por parte das empresas de pequeno porte situadas no Pólo Comercial de Laranjeiras, em Serra-ES. A partir do grau de utilização dos instrumentos de contabilidade gerencial por parte das empresas identificou-se por sua vez o estágio e ou fase em que se encontra implementada a contabilidade gerencial nessas organizações.

2.2. Empresa de pequeno porte no Brasil.

Segundo informações do SEBRAE (2011), no Brasil são criados anualmente mais de 1,2 milhão de novos empreendimentos formais. Desse total, mais de 99% são micro e pequenas empresas e Empreendedores Individuais (EI).

A importância das micro e pequenas empresas para o país é algo público e notório. Essas empresas são responsáveis por mais da metade dos empregos com carteira assinada no Brasil. Somando a isso a ocupação que os empreendedores geram para si mesmos, pode-se dizer que os empreendimentos de micro e pequeno porte são responsáveis por, pelo menos, dois terços do total das ocupações existentes no setor privado da economia (SEBRAE, 2011).

No plano microeconômico, algumas características dessas empresas merecem destaque: são notadamente mais flexíveis e menos burocratizadas [...] são provedoras de empregos e constituem um elo vital na cadeia de suprimentos das grandes empresas (CORDEIRO FILHO, 2007, p. 2). Vê-se, portanto, que a sobrevivência desses empreendimentos é condição indispensável para o desenvolvimento econômico do País.

Trabalho desenvolvido pelo Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, no âmbito do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (2007), elencou as características das Micro e Empresas de Pequeno Porte, das quais destacam-se aquelas relacionadas à contabilidade e que podem ser consideradas prejudiciais, a saber:

- a) Reduzido nível de organização contábil, gerencial e estrutural;
- b) Tem dificuldade de comprovar, por meio de demonstrativos contábeis ou técnicos, suas necessidades e aptidões;
- c) Normalmente focam ações que geram resultados operacionais de curto prazo

O uso de ferramentas da contabilidade gerencial pode favorecer o processo de elaboração de planos de longo prazo e o concomitante acompanhamento desses planos, adotando medidas corretivas sempre que necessário. A carência de informações de cunho contábil, como por exemplo, falta de apuração de custos, não uso de orçamentos, não elaboração de fluxo de caixa, entre outras, pode comprometer o processo de gestão dessas organizações. Daí, talvez, a explicação para a alta taxa de mortalidade desse tipo de empresa.

No que se refere às taxas de mortalidade de micro e empresas de pequeno porte, a mais recente pesquisa realizada pelo SEBRAE (2011) revelou que estas estão reduzindo. A cada 100 empreendimentos criados, 73 sobrevivem aos primeiros dois anos de atividade. Dados mais antigos indicavam taxas muito mais altas de mortalidade desse tipo de empreendimento.

3. Metodologia

Para alcançar os objetivos propostos utilizou-se na pesquisa a estratégia teórico-empírica (MARTINS; THEÓPHILO, 2007). Assim, baseado na classificação proposta na teoria para os instrumentos de contabilidade gerencial, a pesquisa buscou identificar os que são utilizados no processo de gestão das empresas de pequeno porte do Pólo Comercial de Laranjeiras, no Município da Serra-ES.

Quanto à delimitação do porte das empresas, utilizou-se o conceito do BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social), que classifica como empresas de pequeno porte aquelas com receita operacional bruta anual menor ou igual a R\$2,4 milhões (Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo [BANDES], 2011).

A classificação dos artefatos de contabilidade gerencial utilizados na pesquisa segue a tipologia apresentada por Soutes e Zen (2005). Com base nesta classificação, buscou-se verificar a utilização dos instrumentos da contabilidade gerencial de acordo com a percepção de profissionais responsáveis pelas empresas pesquisadas.

O questionário foi adaptado de Junqueira (2010) e aplicado aos proprietários e/ou gestores de pequenas empresas localizadas no Bairro de Laranjeiras, Município da Serra-ES. A amostra obtida foi por conveniência, com a validação de 41 questionários e entrevistas semi-estruturadas. A opção pela amostra de conveniência deveu-se a impossibilidade de conseguir uma amostra aleatória e estatisticamente significativa das empresas de pequeno porte da região.

O questionário foi estruturado em 3 blocos distintos:

- Artefatos da contabilidade gerencial;
- Avaliação de desempenho do sistema de contabilidade gerencial
- Informações sobre a empresa e o respondente.

Em virtude da intencionalidade amostral, os resultados oferecem apenas um breve diagnóstico acerca das características dos sistemas de controle gerencial das empresas de pequeno porte do Pólo Comercial de Laranjeiras, não sendo viável a aplicação de inferências estatísticas.

4. Apresentação dos Resultados

Após a aplicação dos questionários, os dados foram tabulados com utilização de planilha eletrônica visando agrupar os dados para uma análise descritiva dos resultados obtidos. Inicialmente buscou-se identificar o perfil das empresas respondentes. Em seguida foi analisado o estágio em que se encontra a prática da Contabilidade Gerencial nas empresas de pequeno porte do Pólo Comercial de Laranjeiras. Os dados obtidos são descritos a seguir.

4.1 Apresentação do perfil das empresas respondentes

A Figura 1 apresenta a estratificação das empresas respondentes de acordo com o segmento de atuação. A maior parte (aproximadamente 50%) atua com o comércio de roupas. Os demais setores estão distribuídos mais uniformemente e representam uma grande variedade de setores, principalmente na área comercial.

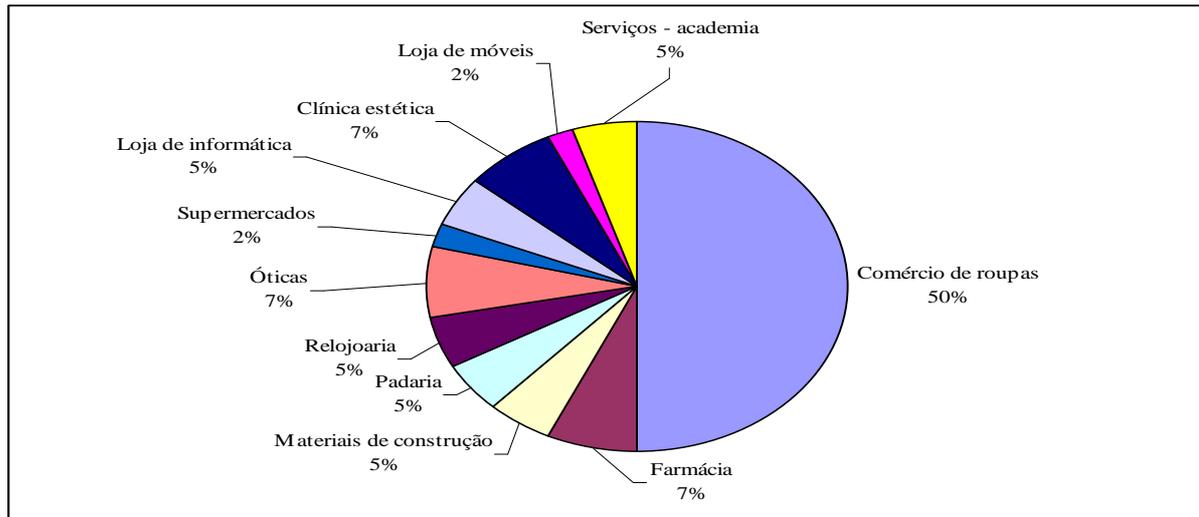


Figura 1: Distribuição das empresas por segmento econômico

No primeiro bloco da pesquisa, o objetivo foi verificar quais instrumentos da contabilidade gerencial estão sendo utilizados no processo de gestão das empresas de pequeno porte. Conforme apresentado na Figura 2, as demonstrações contábeis básicas foram citadas como o artefato mais utilizado pelas empresas, sendo que a maior utilidade recai sobre a demonstração do fluxo de caixa.

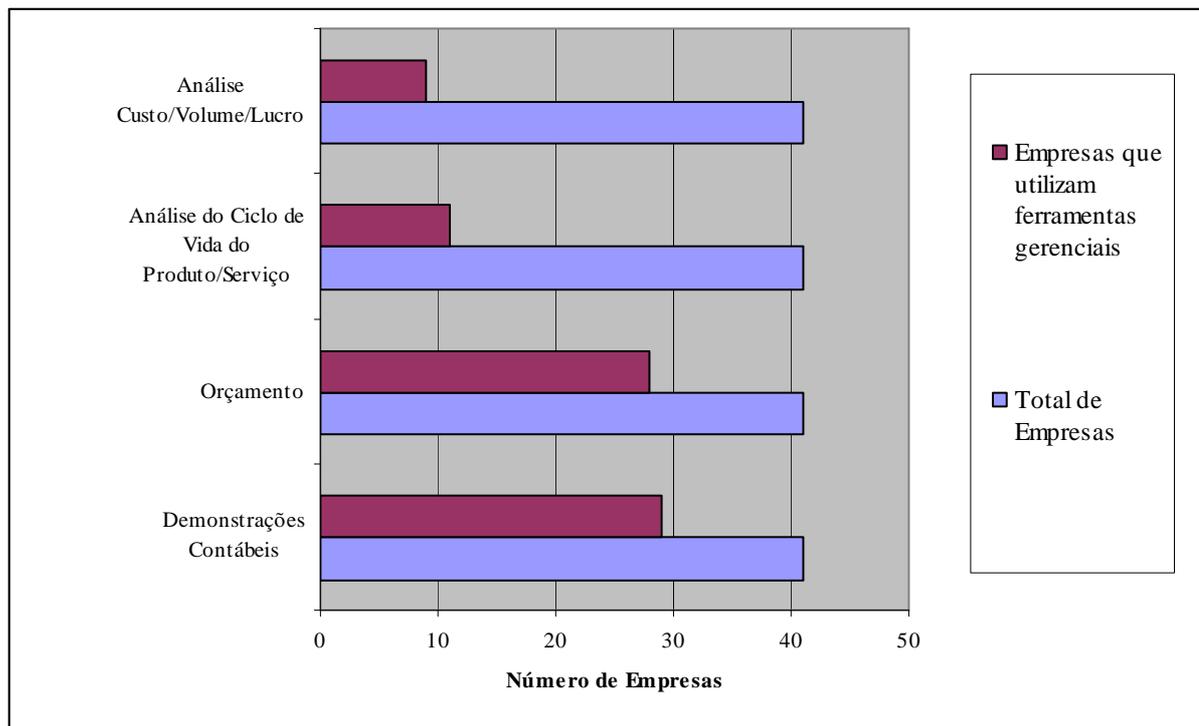


Figura 2: Instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados pelas Empresas de Pequeno Porte

Os entrevistados destacaram também o orçamento como instrumento da contabilidade gerencial que é utilizado, entretanto, de forma rudimentar, indicando um estágio de início de utilização do instrumento. Entrevistas complementares em três empresas que utilizam o orçamento indicaram que o mesmo é utilizado basicamente para gerenciamento das despesas. Entretanto, não é feito um confronto com as receitas, nem da comparação entre o orçado e o realizado, o que prejudica a adequada utilização do orçamento para fins de controle gerencial.

Quanto à análise do ciclo de vida dos produtos foi possível identificar na entrevista com os gestores, que é feita de forma simples nas lojas que trabalham com moda. Os gestores indicaram que analisam os produtos que têm pouca aceitação por parte dos clientes e imediatamente implantam uma política de descontos com o intuito de evitar estoques de produtos sem demanda. Entre os entrevistados foi constatado ainda que 22% realizam de forma simples, em planilha eletrônica, a análise da relação entre custo, volume e lucro.

Ainda no primeiro bloco, na segunda questão o objetivo foi levantar quais instrumentos de contabilidade gerencial composto por indicadores não financeiros são utilizados pelas empresas de pequeno porte. Conforme apresentado na Figura 3, entre os oito indicadores relacionados, quatro foram citados pelos entrevistados como utilizados. Dos 41 entrevistados 29% disseram fazer *benchmarking* externo, ou seja, avaliam constantemente a forma de atuação de seus concorrentes para tentarem copiar práticas bem sucedidas e oferecer um serviço diferenciado.

Foi observado que a pesquisa de satisfação de clientes é realizada apenas 22% das empresas entrevistadas. Além disso, destaca-se o fato de que a maior preocupação com os clientes ocorre com as óticas e com as prestadoras de serviços.

Quanto aos indicadores de avaliação dos fornecedores e *market share* (participação da empresa no mercado) foi citado apenas por um gerente de supermercado de pequeno porte. Segundo esse entrevistado, eles absorvem um público pequeno e específico e, por esta razão, buscam ofertar um serviço diferenciado de acordo com as demandas desses clientes.

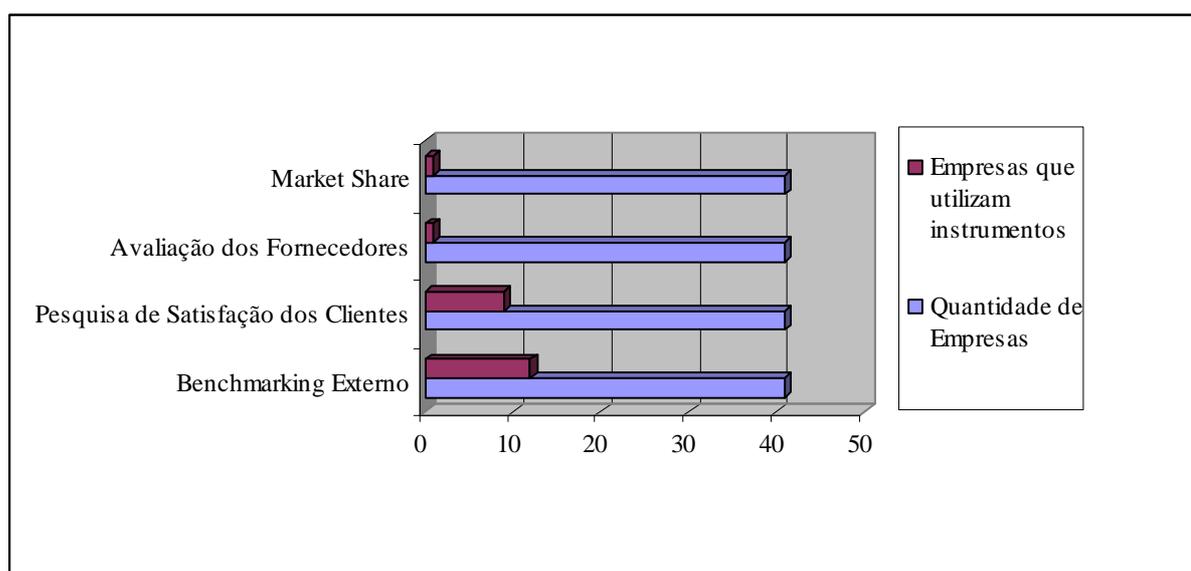


Figura 3: Instrumentos Gerenciais não financeiros utilizados.

A Tabela 1 apresenta a avaliação dos entrevistados quanto à relevância da contabilidade gerencial para o processo de gestão. Foi utilizada uma escala *Likert* de 10 pontos, sendo os extremos: 1 (pouco importante) e 10 (extremamente importante). Dessa forma, para 65% dos entrevistados as informações da contabilidade gerencial são extremamente importantes. Além disso, para apenas 17% dos entrevistados a contabilidade gerencial não possui importância no processo de gestão.

Quando os respondentes foram questionados sobre os motivos da não satisfação com a informação contábil, os mesmos indicaram que não há em suas empresas um controle gerencial mínimo, com o estabelecimento de metas, orçamento e fluxo de caixa, dentre outros instrumentos de gestão. Apesar disso, afirmaram que os trabalhos são realizados de acordo

com as orientações dos proprietários das lojas, indicando que o planejamento é informal e não estruturado.

Já os 9 proprietários que atuam como gestores também consideram a informação contábil importante. Entretanto, afirmam não possuir o conhecimento técnico necessário para a implantação de um sistema de controle gerencial mais adequado. Ressalta-se que não foi indicado que o contador poderia ser o profissional com a capacidade para dar suporte a essa demanda. Dessa forma, os proprietários gerenciam suas empresas com base em experiências adquiridas na área, além de cursos de curta duração e palestras voltadas para pequenos empreendedores oferecidas pelo SEBRAE, pela Câmara dos Diretores Lojistas, e outros órgãos de apoio. Outro aspecto a ser destacado é que os proprietários entendem que, considerando o porte da empresa, são necessários instrumentos básicos de controle gerencial e que somente irão pensar em estruturar um sistema de controle gerencial mais complexo a medida que os negócios crescerem.

Tabela 1: Importância da informação fornecida pela Contabilidade Gerencial

Grau de Importância	Frequência	%	% Acumulado
5	7	17,1	17,1
7	5	12,2	29,3
8	2	4,9	34,1
10	27	65,9	100,00
Total	41	100,0	

Além da importância da informação contábil, os entrevistados foram questionados quanto à necessidade de mudança na contabilidade gerencial da empresa para atender as demandas dos gestores (Tabela 2). Para esse propósito, também foi utilizada uma escala *Likert* de 1 (nenhuma mudança) a 10 (mudanças significativas). Os resultados indicam que para 51% dos entrevistados, as mudanças devem ser significativas e para 49%, devem ocorrer mudanças mais pontuais, apenas para ajustar o sistema existente.

Tabela 2: Nível de mudanças necessárias nas informações fornecidas pela Contabilidade Gerencial

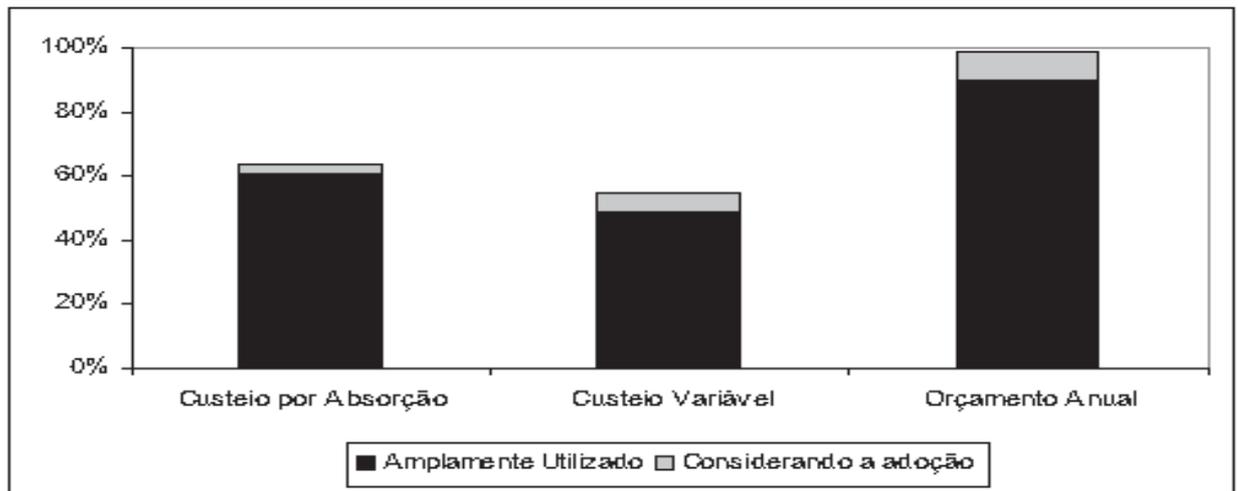
Nível de Mudança	Frequência	%	% Acumulado
5	20	48,8	48,8
10	21	51,2	100,0
Total	41	100,00	

Os que querem uma mudança significativa apontaram a necessidade de a contabilidade gerencial atender às demandas, o que não ocorre atualmente. Já os que querem mudanças pontuais, afirmam que os controles já existentes precisam ser aprimorados. Neste ponto específico, com o objetivo de delimitar o nível de mudança foi considerado pelo entrevistador durante a análise os graus de mudança necessários 5 e 10, sendo 5 para os entrevistados que responderam que sistema gerencial precisa de mudanças pontuais e 10 aos que informaram que o sistema gerencial precisa de mudanças significativas. Ou seja, metade das empresas não possuem um sistema de controle gerencial formal, enquanto que a outra metade possui o sistema, mas demanda ajustes em seu desenho, contrastando com as respostas obtidas na Tabela 1 que indicam ser a contabilidade gerencial importante instrumento de apoio à gestão.

4.2 Estágios da Contabilidade Gerencial nas Pequenas Empresas do Pólo Comercial de Laranjeiras

Relacionando os resultados obtidos no bloco I acerca dos artefatos da contabilidade gerencial, com a classificação dos instrumentos da contabilidade gerencial nos estágios

propostos no tópico 2.1, torna-se possível mapear o nível de institucionalização destes instrumentos de acordo com as percepções dos gerentes das pequenas empresas entrevistadas. A maior parte delas utiliza ainda com pouca frequência os instrumentos do 1º estágio, denominado “determinação dos custos e controle financeiro. Entre as ferramentas que caracterizam este estágio as pequenas empresas têm buscado utilizar: controle financeiro através de relatórios contábeis básicos, especificamente o fluxo de caixa, e também o orçamento, artefato que está sendo implantado em algumas empresas, conforme demonstrado na Figura 2.



Fonte: Soutes e Zen (2005)

Figura 4: Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em Empresas Brasileiras

As Figuras 4 e 5 são utilizados para uma comparação entre as empresas de grande porte, pesquisadas por Soutes e Zen (2005) e as de pequeno porte pesquisadas no presente trabalho. A análise indica que nas empresas de grande porte, todas as ferramentas do 1º estágio da contabilidade gerencial são amplamente utilizadas, enquanto que nas empresas de pequeno porte essa utilização ainda é pequena.

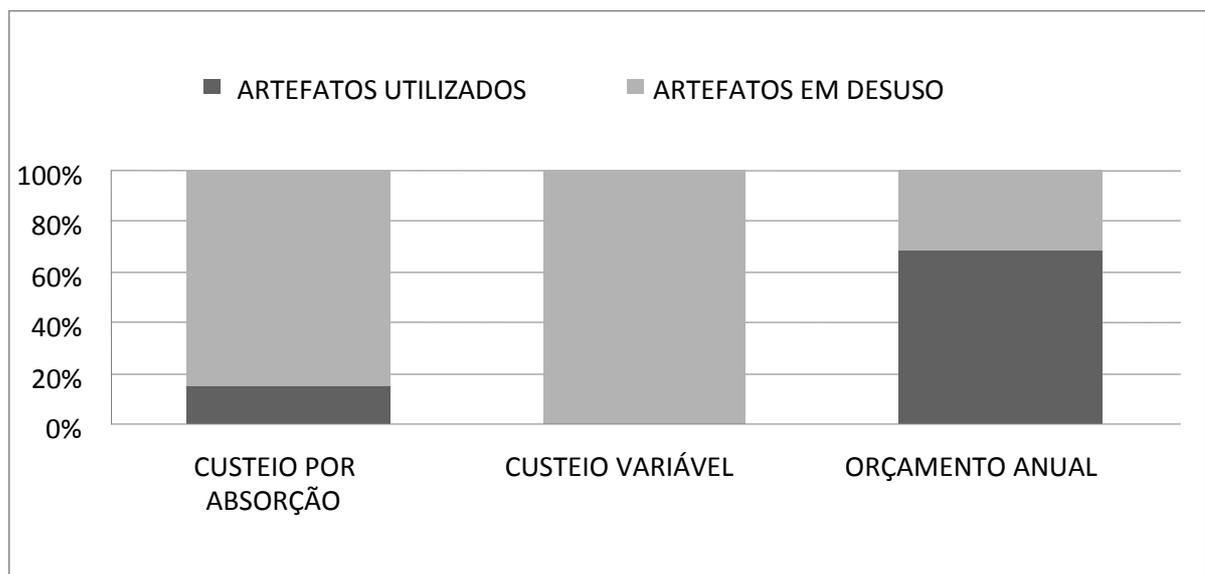


Figura 5: Artefatos do 1º Estágio utilizados pelas empresas de pequeno porte do Pólo Comercial de Laranjeiras.

Cabe ressaltar que o orçamento anual, indicado na Figura 4 é utilizado em um estágio inicial pelas empresas, apenas para controle dos gastos. Ou seja, o potencial do artefato como instrumento de apoio ao planejamento e ao controle não está sendo totalmente aproveitado pelas empresas entrevistadas.

5. Considerações Finais

Este trabalho analisou a posição da contabilidade gerencial em empresas de pequeno porte situadas no Pólo Comercial de Laranjeiras considerando os estágios evolutivos do *IMAP I*, utilizando a percepção dos profissionais responsáveis pelo gerenciamento das empresas.

Constatou-se na maior parte das empresas entrevistadas o uso de forma simples dos seguintes instrumentos da contabilidade gerencial: demonstrações contábeis; orçamento; análise do ciclo de vida do produto e análise dos custo/volume/lucro. Adicionalmente, verificou-se que esses instrumentos são utilizados de forma simplificada, sem o aproveitamento total do instrumento no apoio à gestão.

Sobre o primeiro instrumento citado pelos respondentes, as demonstrações contábeis, são realizadas por 29 das 41 empresas entrevistadas. Apesar de citadas por grande parte dos respondentes, este instrumento, na visão dos respondentes, não oferece informações claras e concisas na qual os auxilie, sendo útil para os mesmos, somente fluxo de caixa empregado na empresa, salientando ainda que este controle não compõe os demonstrativos contábeis tradicionais.

Quanto ao segundo item citado pelos respondentes, o orçamento, foi citado por 28 das 41 empresas entrevistadas. Foi possível constatar após segundo retorno em algumas dessas empresas que o instrumento foi implantado de forma rudimentar. De acordo com o observado no retorno ao campo de pesquisa, pode-se definir que este instrumento precisa ser melhor entendido pelos gestores para que possa ser explorado em toda a sua plenitude, proporcionando amplas condições de controle e gestão dos recursos à disposição, buscando agregar maior valor ao instrumento e à empresa.

Também citado pelos respondentes, a análise do ciclo de vida dos produtos e a análise do custo/volume/lucro é usada consideravelmente pelos lojistas. É de grande interesse para os mesmos, pois envolve o lucro e ou prejuízo. Produtos e mercadorias com baixa movimentação são objeto de maiores estudos tendo em vista a significativa imobilização de recursos do capital de giro, o que levaria a empresa a problemas futuros relacionados ao fluxo de caixa.

Finalmente, considerando as perspectivas apontadas neste trabalho, as empresas de pequeno porte estão num processo de implantação de instrumento que fazem parte do primeiro estágio da contabilidade gerencial. E assim como o foco de atuação da contabilidade gerencial no primeiro estágio, as empresas de pequeno porte estão na busca de determinação de custos e controle financeiro, através do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos.

Este trabalho abre caminho para novas pesquisas. Existem limitações amostrais em virtude do difícil acesso às empresas de pequeno porte. Essa pesquisa pode ser aprimorada envolvendo uma quantidade maior de respondentes ou ainda pode averiguar a posição da contabilidade gerencial em setores específicos, pois nesta pesquisa foram consideradas pequenas empresas de ramos diversificados.

Referências

Anthony, R. N., Govindarajan, V. **Sistemas de controle gerencial**. Trad. Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2006.

Anthony, R. N., Govindarajan, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

BANDES. **A classificação de porte de empresa adotada pelo BNDES e aplicável a todos os setores - 2011**. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Navegacao_Suplementar/Perfil/porte.html. Acesso em 04/01/2011.

Cordeiro Filho, J. E. As empresas de pequeno porte, sua importância econômica e mortalidade precoce: adequação ao modelo de crescimento de Greiner para a utilização de ferramentas gerenciais específicas. In: *Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, Foz do Iguaçu, Paraná, Brasil. 2007.

Dávila, A., Foster, G. Management control systems in early-stage startup companies. *Accounting Review*, 82 (4), 907-937, 2007.

Espejo, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. 2008. 216p. Tese de doutorado (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.

Faria, M. S., Tachizawa, T. **Criação de novos negócios: Gestão de micro e pequenas empresas**. Rio de Janeiro: FGV, 2002.

Frezatti, F. Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. *Brazilian Administration Review*, 2 (1), 73-87, 2005.

Frezatti, F; Rocha, W.; Nascimento, A. R.; Junqueira, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 11.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

Johnson, T. H., Kaplan, R. S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

Junqueira, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria de contingência**. 2010, 147p. Tese de doutorado (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Martins, G. A., Theóphilo, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Desenvolvimento Tecnológico e Inovação nas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Fatores de Influências**. Brasília, Distrito Federal, Brasil, 2007. Disponível em: [http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/d086c43daf01071b03256ebe004897a0/95c177d17668151c832576e1005e2ce2/\\$FILE/NT00043C3E.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/d086c43daf01071b03256ebe004897a0/95c177d17668151c832576e1005e2ce2/$FILE/NT00043C3E.pdf). Acesso em 25/04/2012

Reginato, L. **Um estudo setorial sobre as relações entre as variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenho das empresas**. 2010, 369p. Tese de doutorado (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

SEBRAE. **Fatores condicionantes e taxa de mortalidade das MPEs no ES. 2005**. Disponível em: [http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/1B264A8C1FDD31DC8325734C0062FD80/\\$File/NT0003605E.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/1B264A8C1FDD31DC8325734C0062FD80/$File/NT0003605E.pdf). Acesso em 07/11/2010

SEBRAE. **Taxa de Sobrevivência das Empresas no Brasil. 2011.** Brasília, Distrito Federal, Brasil. Disponível em: [http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/\\$File/NT00046582.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/$File/NT00046582.pdf). Acesso em 25/04/2012.

Soutes, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** 2006. 116p. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Soutes, D. O., De Zen, M. J. C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 5, 2005* São Paulo. **Anais...**, São Paulo: USP, 2005.

Widener, S. K. An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 377-399, 2004.

ANEXO – Instrumento de Coleta de Dados

BLOCO 1 – ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Prezado Colaborador, Sua participação é extremamente importante para o mapeamento das práticas de contabilidade gerencial na região metropolitana do Espírito Santo. O tempo médio para responder o questionário é de 5 minutos. Em hipótese alguma você ou a sua empresa serão identificados. Considerando que, uma vez iniciado o questionário, ele deverá ser concluído, solicitamos que planeje o melhor horário para respondê-lo. Mais uma vez, **MUITO OBRIGADO!**

1) Os itens a seguir relacionados aos artefatos (ferramentas, sistemas, etc.) da contabilidade gerencial. Assinale o nível de utilidade sendo 1 para POUCO ÚTIL e 10 para ESSENCIAL para a organização. Atenção! Se a empresa não possuir o artefato, marque NP (não possui).

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
A) Planejamento estratégico formal										
B) Técnicas de orçamento de capital (Valor Presente líquido, TIR, Playback, ROI, etc.)										
C) Gerenciamento por objeto										
D) Orçamento										
E) custeio por absorção										
F) Custeio baseado em atividades (ABC)										
G) Gestão baseada em atividades										
H) Custeio Variável										
I) Custeio Alvo (custeio meta, target costing).										
J) Análise custo/volume/lucro (por exemplo, análise do ponto de equilíbrio).										
K) Análise de lucratividade do produto										
L) Análise do ciclo de vida do produto										
M) Análise de medidas econômicas de desempenho (EVA, lucro residual. etc.)										
N) Análise da cadeia de valor										
O) Balance scorecard ou outra ferramenta que incorpore medidas balanceadas (financeiras e não-financeiras) de desempenho										
P) Demonstrações contábeis básica (Demonstração do resultado do exercício, balanço patrimonial e demonstração do fluxo de caixa), adaptadas às necessidade dos gestores.										

2) Os itens a seguir relacionados aos artefatos (ferramentas, sistemas, etc.) e indicadores não-financeiros da contabilidade gerencial. Assinale o nível de utilidade sendo 1 para POUCO ÚTIL e 10 para ESSENCIAL para a organização. Atenção! Se a empresa não possuir o artefato, marque NP (não possui).

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
A) Pesquisa de satisfação dos clientes										
B) Avaliação dos fornecedores										
C) Market share										
D) Índice de satisfação dos empregados										
E) Índice do tempo médio de retenção de funcionários										
F) Avaliação do desempenho por equipes de trabalho										
G) Benchmarking interno (práticas de outras áreas/unidades da organização)										
H) Benchmarking externo (práticas dos concorrentes e outras empresas que se destacam)										

BLOCO 2 – AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

1) Qual é a sua percepção com relação a importância da informação fornecida pela **CONTABILIDADE GERENCIAL** para o alcance dos objetivos da organização?

De 1(nenhuma importância) até 10(extremamente importante)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

2) Como usuário da **CONTABILIDADE GERENCIAL** da organização, indique o nível de mudanças necessárias no sistema de informações gerenciais(SIG) para que o mesmo auxilie no alcance dos objetivos da organização?

De 1(nenhuma mudança) até 10(mudanças significativas)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

BLOCO 3 – INFORMAÇÕES SOBRE A EMPRESA E O RESPONDENTE

1) Nome da empresa: Atenção! Você pode optar por deixar essa opção em branco. Entretanto, para validarmos as suas respostas, é fundamental que responda as demais questões do bloco. Obrigado.

2) Qual é a faixa que corresponde ao número de funcionários de sua empresa?

- Até 10 funcionários
- De 11 a 15 funcionários
- De 16 a 20 funcionários
- De 21 a 30 funcionários
- De 31 a 40 funcionários
- De 41 a 50 funcionários
- De 51 até 99 funcionários
- Acima de 99 funcionários

3) Qual a faixa que corresponde ao faturamento(receita Bruta em R\$) anual de sua empresa?

- Até R\$ 1.000.000,00
- Acima de R\$ 1.000.000,00 até 1.500.000,00
- Acima de R\$ 1.500.000,00 até 2.400.000,00
- Acima de R\$ 2.400.000,00 até 4.000.000,00
- Acima de R\$ 4.000.000,00 até 6.000.000,00
- Acima de R\$ 6.000.000,00 até 8.000.000,00
- Acima de R\$ 8.000.000,00 até 12.000.000,00
- Acima de R\$ 12.000.000,00 até 16.000.000,00
- Acima de R\$ 16.000.000,00

4) Quantos anos tem a organização (em caso de controlada, informar a idade do grupo empresarial ou controlada)?

- Menos de 5 anos
- De 5 até 10 anos
- Acima de 10 anos até 15 anos
- Acima de 15 anos até 20 anos
- Acima de 20 anos

PERFIL DO RESPONDENTE

1) Qual a sua faixa etária?

- Até 25 anos
- Acima de 25 anos até 30 anos
- Acima de 30 anos até 35 anos
- Acima de 35 anos até 40 anos
- Acima de 40 anos

2) Sexo:

- Masculino
- Feminino

3) Qual o seu cargo/função na empresa?

- Conselheiro
- Contador
- Diretor Financeiro
- Estagiário
- Gerente Financeiro
- Gerente Loja
- Proprietário
- Outros (favor especificar)