

Importância e desempenho das informações da contabilidade de custos frente outras informações contábeis na gestão de MPES: análise da percepção dos gestores pela matriz de Slack

Miguel Carlos Ramos Dumer (Doctum-ES / Senac-ES) - prof.migueldumer@gmail.com

Resumo:

O objetivo central deste trabalho é averiguar o grau de importância - relevância - e o nível efetivo de utilização - desempenho - os gestores de micro e pequenas empresas (MPES) atribuem as informações da Contabilidade de Custos para gestão dos empreendimentos, e comparar com a percepção dos mesmos gestores sobre outros três tradicionais grupos de informações da contabilidade: informações patrimoniais (Balanço Patrimonial), informações de apuração dos resultados (Demonstração de Resultado do Exercício), e informações de controle financeiro (Fluxo de Caixa). A partir dos dados captados pela aplicação de questionários junto a 69 gestores de Micro e Pequenas Empresas localizadas na cidade de Guarapari no estado do Espírito Santo, foi elaborada a matriz de desempenho-importância de Slack (2002), que permite identificar se a utilização efetiva das informações avaliadas são considerados em situação adequada quando comparadas com a relevância atribuída, ou se necessitam melhoramento. Os principais resultados indicam que a Contabilidade de Custos é considerada uma importante ferramenta para a tomada de decisão, porém pouco utilizada. Além disso, demonstra estar, conforme os padrões da matriz de Slack, em situação menos destacada que outros grupos de informações contábeis pesquisados.

Palavras-chave: MPES, Contabilidade de custos; Matriz de Slack.

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

Importância e desempenho das informações da contabilidade de custos frente outras informações contábeis na gestão de MPES: análise da percepção dos gestores pela matriz de Slack

Resumo

O objetivo central deste trabalho é averiguar o grau de importância – relevância – e o nível efetivo de utilização – desempenho – os gestores de micro e pequenas empresas (MPES) atribuem as informações da Contabilidade de Custos para gestão dos empreendimentos, e comparar com a percepção dos mesmos gestores sobre outros três tradicionais grupos de informações da contabilidade: informações patrimoniais (Balanço Patrimonial), informações de apuração dos resultados (Demonstração de Resultado do Exercício), e informações de controle financeiro (Fluxo de Caixa). A partir dos dados captados pela aplicação de questionários junto a 69 gestores de Micro e Pequenas Empresas localizadas na cidade de Guarapari no estado do Espírito Santo, foi elaborada a matriz de desempenho-importância de Slack (2002), que permite identificar se a utilização efetiva das informações avaliadas são considerados em situação adequada quando comparadas com a relevância atribuída, ou se necessitam melhoramento. Os principais resultados indicam que a Contabilidade de Custos é considerada uma importante ferramenta para a tomada de decisão, porém pouco utilizada. Além disso, demonstra estar, conforme os padrões da matriz de Slack, em situação menos destacada que outros grupos de informações contábeis pesquisados.

Palavras-chave: MPES, Contabilidade de custos; Matriz de Slack.

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

1 Introdução

Há muitas décadas já é sabido que as MPES possuem grande importância para o bem estar da economia de um país por serem organizações empreendedoras com forte participação na oferta de bens e serviços, cumprindo papel tão expressivo quanto o das grandes organizações (LONGENECKER *et al*, 1997). Este seguimento de empresas existe em grande número no Brasil e representa parcela significativa dos empregos e contribuições para o Produto Interno Bruto (PIB), além de contribuir para redução da pobreza no país (VIEIRA, 2007). Por outro lado, estas organizações apresentam alta taxa de mortalidade precoce (SEBRAE-SP, 2010) e geralmente seus gestores possuem pouco conhecimento de técnicas e ferramentas de gestão, por isso costumam tomar decisões gerenciais influenciados apenas por experiências passadas e intuição (PINHEIRO, 1996; BACIC *et al*, 2011).

A contabilidade fornece aos gestores informações fundamentais para planejamento e tomada de decisão nas empresas, contribuindo para funções organizacionais ao reportar informações direcionadas a atividades como:

- Controle do patrimônio da organização (bens, direitos e obrigações), através do Balanço Patrimonial,
- Controle de custos e despesas necessários para oferta de produtos,
- Controle de Fluxo de Caixa,
- Apuração dos resultados de cada período através da Demonstração de Resultado do Período (DRE), entre outras.

Entre as diversas informações fornecidas pela contabilidade, merece destaque especial as informações da Contabilidade de Custos, considerada fundamental para boa gestão de empresas (HORNGREN *et al*, 1997; PINTO *et al*, 2008), em especial para as MPES (BACIC *et al*, 2011, MELO; PRIETO, 2013). Porém pesquisas revelam que gestores de MPES brasileiras consideram deficiente o acesso real que possuem a estas informações para tomada de decisão (FREY; FREY, 2003, SOUZA, 2007, VILELA *et al*, 2012). Melo e Prieto (2013) argumentam que a contabilidade nas MPES não tem a necessidade de ser tão complexa, uma vez que seus processos são mais simplificados em relação às grandes empresas, entretanto enfatiza a Contabilidade de Custos como indispensável para estas organizações.

Por outro lado, Santos (1999), mesmo avaliando as informações da Contabilidade de Custos essenciais para orientar os gestores, considera importante averiguar a real relevância que os gestores atribuem a tais informações para identificar aspectos e formas que atendam da melhor maneira os gestores. Enquanto Gazzoni (2003) elenca o Balanço Patrimonial, a DRE e o Fluxo de Caixa como informações de fácil acesso e muito relevantes para gestão das empresas de menor porte.

O objetivo central deste trabalho é descobrir o grau de importância – relevância – e o nível efetivo de utilização – desempenho – os gestores de MPES atribuem as informações da Contabilidade de Custos para gestão dos empreendimentos, e comparar com a percepção dos mesmos gestores sobre outros três tradicionais grupos de informações da contabilidade: informações patrimoniais (Balanço Patrimonial), informações de apuração dos resultados (DRE), e informações de controle financeiro (Fluxo de Caixa).

Para isso, é necessário avaliar qual o grau de importância – relevância – os gestores de MPES atribuem as informações de custos para gestão dos empreendimentos e o nível efetivo de utilização – desempenho – destas informações, assim como identificar estes aspectos nos demais grupos de informações contábeis.

A matriz de desempenho-importância de Slack (2002) foi utilizada como método de averiguação da percepção de importância atribuída às informações da Contabilidade de Custos e das demais informações contábeis avaliadas, em contraste com a efetiva utilização, declaradas por gestores de MPES da cidade de Guarapari, localizada no litoral do estado do Espírito Santo (ES). A matriz de Slack é um método de controle utilizado na avaliação de produtos ou procedimentos; é construída por meio de informações obtidas de diversas organizações com características semelhantes. Ela possibilita, por exemplo, compreender como um grupo de empresas se encontra frente a opções de procedimentos disponíveis (SLACK, 2002).

Um total de sessenta e nove (69) gestores de MPES das áreas de comércio e serviço responderam a um questionário com questões que identificavam o perfil do gestor, das empresas e do nível de utilização e relevância atribuído as informações contábeis avaliadas. Todos os respondentes administram empresas com menos de 49 funcionários, limite superior para que sejam enquadradas na classificação de MPES de comércio e serviço utilizada pelo SEBRAE (2005) e recomendado como útil por Matos e Arroio (2011, p. 9) que consideram o número de pessoas ocupadas nas organizações um dado que “(...) pode ser obtido de forma relativamente fácil”.

A amostra foi estabelecida por conveniência, ou seja, quando o pesquisador possui liberdade para selecionar os elementos (COOPER; SCHINDLER, 2003; BRYMAN, 2012). Através de abordagens diretas, realizadas no 1º semestre de 2014, sendo o critério de seleção a disponibilidade dos gestores que manifestavam aceitação ao convite realizado.

A pesquisa pode ser caracterizada como descritiva que, conforme Cervo e Bervian (2002, p. 66), “[...] desenvolve-se, principalmente, nas ciências humanas e sociais, abordando aqueles dados e problemas que merecerem ser estudados e cujo registro não consta de documentos”.

Desta forma, serão abarcadas neste estudo características como: abordagem de questões do mundo real, com potencial para a obtenção de resultados inovadores ou inesperados que preencham lacunas do conhecimento, levando em consideração aspectos de pesquisas anteriores, que, para Chow e Harrison (2002), são consideradas qualidades relevantes de pesquisas em contabilidade gerencial.

Ao identificar a real relevância que os gestores atribuem as informações contábeis, o presente trabalho corrobora com a sugestão de Melo e Prieto (2013, p. 10) que recomendam realizar pesquisas para compreender o quanto as empresas “utilizam de ferramentas contábeis para a tomada de decisão”, além disso, atende a indicação de Santos (1999) para confecção de trabalhos que compreendam como as informações contábeis podem atender de maneira mais eficaz as demandas dos gestores. Por fim, contribui com profissionais de contabilidade que prestam serviços a MPES na definição e aprimoramento dos serviços ofertados, e com agências de fomento das MPES na orientação de temas em que os gestores demonstrem necessidade de aprimoramento.

Os principais resultados encontrados indicam que a Contabilidade de Custos é considerada uma importante ferramenta para a tomada de decisão, porém pouco utilizada. Além disso, demonstra que a Contabilidade de Custos está em situação menos destacada que outros grupos de informações pesquisados, conforme os padrões da matriz de Slack.

2 Referencial teórico

2.1 Características e relevância das MPES

As MPES possuem grande importância para o bem estar da economia de um país por serem organizações empreendedoras com forte participação na oferta de bens e serviços, cumprindo papel tão expressivo quanto o das grandes organizações (LONGERNECKER *et al.*, 1997). Nesse sentido, Beck *et al.* (2005), em pesquisa analisando dados de 45 países, identificaram relação estatisticamente significativa da contribuição positiva das MPES para crescimento do PIB destas economias.

No cenário econômico brasileiro é notória a importância das contribuições de MPES, além disso, Vieira (2007) evidencia também a relevância nas contribuições sociais, como redução dos níveis de pobreza da população, além da contribuição das MPES na geração de empregos não apenas nos médios e grandes centros urbanos, mas também no desenvolvimento do interior do país, visto que “(...) são elas que promovem a movimentação da renda, dos salários, através dos empregos gerados, da indução de novos negócios e da venda dos seus produtos e serviços, dinamizando assim, as economias locais e regionais.” (VIEIRA, 2007, p. 19-20). Para isso, atuam “na produção e comercialização de bens e serviços que suprem as necessidades básicas, na interiorização do desenvolvimento e na dinâmica da economia dos pequenos municípios” (VIEIRA, 2007, p. 10). A autora salienta que nos médios e grandes centros as MPES também representam grande contribuição para atividade econômica e bem-estar social.

Um dos problemas das MPES é a elevada ocorrência de mortalidade precoce dos empreendimentos. Pesquisa realizada pelo SEBRAE-SP (2010, p. 3) com dois mil e oito sócios-proprietários e ex-sócios-proprietários de MPES de São Paulo, abertas entre 2003 e 2007, indica que:

- 27% das empresas fundadas não completaram um ano de atividade;
- 37% das empresas fundadas não completaram dois anos de atividade;
- 43% das empresas fundadas não completaram três anos de atividade;
- 50% das empresas fundadas não completaram quatro anos de atividade;
- 58% das empresas fundadas não completaram quatro anos de atividade.

Este cenário gerou um prejuízo social enorme devido o elevado número de empregos que desaparecem em função da mortalidade precoce das MPES, além de prejuízo financeiro de capital investido e expectativa de faturamento estimado em R\$ 19,6 bilhões (SEBRAE-SP, 2010).

Para Pinheiro (1996) e Bacic *et al* (2011), uma das características mais relevantes das MPES é o fato de geralmente possuírem como principal gestor o proprietário, quase sempre muito atarefado e com pouco conhecimento de técnicas e ferramentas de gestão, desta forma costuma tomar decisões gerenciais influenciado apenas por experiências passadas e/ou intuição. Os autores consideram importante que sejam orientados para aquisição e aprimoramento destes conhecimentos técnico, e salientam que devem ser ajudados com assessoria de consultores especializados como contadores, para orienta-los na gestão de custos, visto que “as informações sobre custos de produtos permitem dar um suporte com maior carga de racionalidade às decisões que o empresário deve tomar” (BACIC *et al*, 2011, p. 1).

2.2 Relevância das informações contábeis

A contabilidade possui grande importância no papel de auxiliar as empresas em suas necessidades informativas a fim de contribuir para uma gestão eficiente. Nesse sentido, as MPES não diferem das grandes organizações quanto à necessidade de acompanhamento e controle das informações (GAZZONI, 2003; MELO; PRIETO, 2013).

Para Magalhães e Lunkes (2000), a eficiência na gestão de um empreendimento depende de um conjunto de dados processados e agrupados em forma de relatórios, oriundos de uma rede que processe informações de diversos tipos, merecendo especial destaque as informações contábeis. O objetivo final desse intrincado modelo de controle informacional é contribuir para os diversos níveis de decisão da organização.

A informação contábil é fundamental para planejamento e tomada de decisão, contribuindo para funções organizacionais ao reportar informações direcionadas a atividades como:

- Controle do patrimônio da organização (bens, direitos e obrigações), através do Balanço Patrimonial,
- Controle de custos e despesas necessários para oferta de produtos, através da Contabilidade de Custos,
- Controle de informações para gestão financeira, pelo Fluxo de Caixa,
- Apuração dos resultados de cada período através da DRE, entre outras.

Santos (1999) também considera como essenciais as informações contábeis para orientar os gestores nas tomadas de decisões, porém o autor argumenta que nem sempre as informações, mesmo que precisas, tempestivas e fidedignas, podem ser consideradas úteis para os gestores, e avalia ser importante averiguar a real relevância destas informações, e aspectos da informação como periodicidade e forma, que atendam da melhor maneira no processo de decisão dos gestores.

O contador deveria ser um dos principais interessados em buscar formas de adequar a contabilidade às reais necessidades dos gestores, a fim de gerar relatórios que possam auxiliar de fato na tomada de decisão, porém, Martin (2002) argumenta que no Brasil tradicionalmente o contador é percebido como um mero organizador das informações tributárias para atender as demandas dos órgãos fiscais governamentais, o que pode levar a descaracterização da função gerencial das informações contábeis percebida pelos gestores.

Dentre as diversas informações geradas pela contabilidade, merece destaque as informações da Contabilidade de Custos por sua importância no processo gerencial. Estas

podem colaborar significativamente na melhoria do desempenho da organização e no desenvolvimento de vantagens competitivas como redução de custos e despesas (PINTO *et al*, 2008). Horngren *et al*, (1997) consideram as informações de custos como a mais relevante ferramenta de auxílio aos gestores na condução das atividades empresariais.

2.3 Contabilidade de custos

O conhecimento completo dos gastos necessários para oferta de produtos em qualquer atividade econômica é de extrema relevância para o processo de escolhas gerenciais que os gestores se deparam regularmente, em qualquer tipo ou categoria de empresa “o conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzir os custos” (MARTINS, 2003, p. 22).

A Contabilidade de Custos é conceituada por Leone (2000, p. 19) como,

Ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Iudícibus (2006) afirma que na melhor das hipóteses, para obter essas informações é necessário que um esforço extra de classificação, agregação e refinamento sejam aplicados para que elas possam ser utilizadas nas decisões.

Para Lawrence (1975) a Contabilidade de Custos possibilita registrar os custos de operação de um negócio, para que os gestores possam estabelecer os custos de produção e distribuição através dos dados de produção e das vendas, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricado e/ou vendidos, serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, sendo indispensável para obtenção de eficiência, economia e lucro.

2.3.1 Importância da contabilidade de custos para as MPES

A Contabilidade de Custos é fundamental para empresas dos diversos tipos de segmentos de atividade econômica e portes, inclusive para as MPES. Melo e Prieto (2013) argumentam que a contabilidade nas MPES não tem a necessidade de ser tão complexa, uma vez que seus processos são mais simplificados em relação às grandes empresas, entretanto é necessário compreender como a estrutura da empresa realiza os gastos (custos, despesas e investimentos) e compreender de fato o que está sendo revertido em lucro.

Bacic *et al* (2011, p. 9) asseveram que:

A estruturação de um sistema de custos nas MPES, não é apenas uma necessidade contábil. É uma necessidade administrativa, pois, sem conhecer os custos, diferentes decisões que se apresentam, como: que preço cobrar para um novo produto ou para um pedido especial, qual o nível de descontos que pode ser concedido a um cliente, eliminação de produtos que apresentam “prejuízos”, terceirização de atividades, aquisição de novos equipamentos, mudanças no processo de fabricação etc., são tomadas de forma intuitiva pelos gestores.

Os autores ainda previnem que situações de decisões, como as citadas acima, se não fundamentadas em informações de custos precisas podem gerar resultados desastrosos e até mortalidade destas organizações. Essa relação é identificada em pesquisa realizada pelo SEBRAE-SP (2010) demonstrando que a falta de informações da Contabilidade de Custos é um importante fator para mortalidade de MPES.

O sistema de custos em MPES não precisa ser tão complexo quanto os de grandes corporações, mas são indispensáveis para sucesso destas organizações. Porém um erro pode ocorrer em algumas MPES que alcançam bons resultados sem utilizar informações de custos e

acabam por desprezar tal ferramenta, o que costuma culminar em sérios problemas futuros para estas entidades (BACIC *et al*, 2011).

Por outro lado alguns trabalhos identificam dificuldades dos gestores de MPES no controle e acesso a informações para gestão de custos. Souza (2007) lista a perda do controle de custos como um das grandes dificuldades enfrentadas pelas MPES. Frey e Frey (2003), em pesquisa junto a mais de duzentos gestores de pequenas empresas, identificaram que as informações de custos são as menos reportadas pelos prestadores de serviços contábeis.

Vilela *et al* (2012, p. 8-9), ao realizar entrevistas com 28 gestores de MPES, constatam que, dentre as informações contábeis, os entrevistados consideram as mais necessárias para gestão do empreendimento as seguintes:

- Balanço Patrimonial,
- DRE,
- Demonstração do Fluxo de Caixa, e
- Relatórios de Custos.

Porém, os gestores de MPES também relatam que as informações relacionadas a custos são as menos disponibilizadas pelos escritórios de contabilidade prestadores de serviço (VILELA *et al*, 2012).

3 Matriz de importância-desempenho de Slack

A matriz de importância-desempenho é uma ferramenta muito presente no contexto de administração da produção de bens e serviços, normalmente utilizada para avaliar o desempenho de um produto ou de um processo produtivo. Esse eficiente método de controle utilizado na avaliação de produtos ou práticas é construída com informações obtidas de diversas empresas com características comuns como setor ou porte (SLACK, 2002).

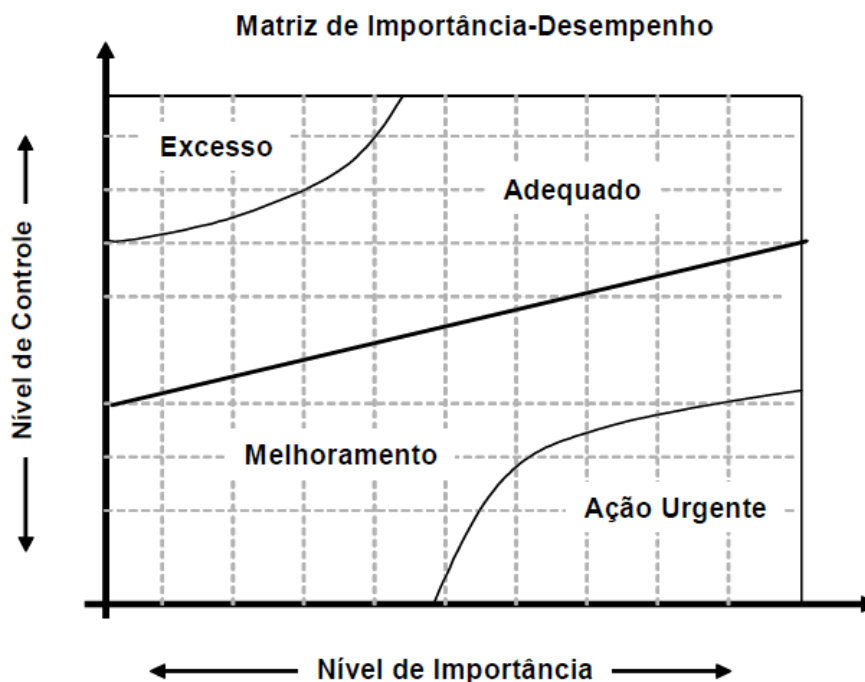


Figura 1 – Níveis de prioridade das opções na matriz de importância-desempenho

Fonte: Adaptada de Slack (2002).

As quatro zonas da matriz (excesso, adequado, melhoramento e ação urgente) possibilitam identificar, por exemplo, a situação de cada ferramenta ou aspecto relacionado ao controle de custos, conforme a percepção de agentes relevantes às organizações, como os gestores de MPES comerciais e de serviços. Porém Slack (1993) considera que nenhuma escala é estática, ou seja, o nível de importância (relevância) ou desempenho (utilização) pode mudar à medida que o mercado e o ambiente econômico evoluem.

Quando a ferramenta analisada se encontra na zona do excesso da matriz, indica que seu desempenho (utilização) é muito superior em relação ao percebido como relevante, sendo recomendada uma redistribuição em outros controles que mais necessitem dessa atenção. A zona adequada demonstra que as ferramentas estão em níveis ideais para a necessidade da empresa. “Os objetivos de desempenho que estiverem nessa área devem ser considerados satisfatórios, pelo menos no curto e médio prazo” (SLACK, 2002, p. 184).

Se os atributos estiverem na zona de melhoria significa que “certamente eles precisam de melhoramento, mas provavelmente não como primeira prioridade” (SLACK, 2002, p. 184), pois o ponto mais problemático será quando algum atributo estiver na zona de ação urgente, representando um nível de desempenho muito abaixo do que deveria ser.

Dumer *et al* (2013) utilizou a matriz de Slack para compreender a percepção de gestores de pequenas propriedade rurais sobre a relevância e desempenho de ferramentas da Contabilidade de Custos na produção de café, os autores consideram que “a matriz permite identificar se essas ferramentas ou atributos são considerados em situação adequada, no que toca ao excesso de esforço dispensado ou necessitam melhoramento” (DUMER *et al.*, 2013, p. 40). Neste trabalho a matriz de Importância-Desempenho de Slack é aplicada para análise da importância e do desempenho da Contabilidade de Custos na percepção gestores de MPES, e comparada com a percepção de importância e do desempenho de outras tradicionais informações contábeis, que, conforme Vilela *et al* (2012) e Gazzoni (2003) são muito utilizadas pelos gestores de MPES.

4 Metodologia

O presente trabalho pode ser caracterizado quanto a seus objetivos como descritiva que, para Cervo e Bervian (2002, p. 66), é um tipo de pesquisa que “[...] desenvolve-se, principalmente, nas ciências humanas e sociais, abordando aqueles dados e problemas que merecerem ser estudados e cujo registro não consta de documentos”.

Para tanto a pesquisa foi dividida em duas etapas, na primeira foi realizada uma revisão de literatura de conceitos relacionados à relevância e características das MPES no cenário econômico e social, a relevância da contabilidade e da informação de custos para boa gestão das MPES, além da descrição da Matriz de Slack. Na segunda etapa um total de sessenta e nove (69) gestores de MPES das áreas de comércio e serviço respondeu a um questionário com questões avaliando o nível de utilização e relevância atribuído às informações quatro tipos de informações contábeis.

Essa amostra foi estabelecida por conveniência, ou seja, quando o pesquisador possui liberdade para selecionar os elementos que farão parte da amostra (COOPER; SCHINDLER, 2003; BRYMAN, 2012), através de abordagens diretas realizadas no 1º semestre de 2014, com gestores que possuíssem disponibilidade e manifestavam aceitação ao convite realizado. Posteriormente, as informações coletadas foram analisadas utilizando a matriz de desempenho-importância de Slack.

5 Descrição e análise dos resultados

5.1 Perfil dos gestores e das MPES

Quanto às características dos gestores, os resultados demonstram que a amostra era composta por 24 mulheres e 45 homens. A média de idade foi de aproximadamente 39 anos.

A maioria, composta por 39 gestores, possui até o ensino médio completo, 19 possuem graduação completa, 07 terminaram alguma pós-graduação, 05 com fundamental completo e 02 com apenas o ensino primário. Os entrevistados possuem em média aproximadamente 10 anos trabalhando especificamente como gestores.

A média de funcionários por empresa é de aproximadamente 09 colaboradores. As empresas são dos setores de comércio e serviços, todas com menos de 49 funcionários, limite superior para que sejam enquadradas na classificação de MPES desses setores conforme SEBRAE (2005).

5.2 Nível de importância da contabilidade de custos

Nesta parte, é evidenciado o quão relevante os gestores da MPES consideram as informações relacionadas à Contabilidade de Custos para tomada de decisões, assim como sua percepção de relevância das outras informações contábeis avaliadas. Foram elaboradas 04 questões relacionadas à relevância destes grupos de informações geradas pela contabilidade, ou seja, informações para gestão de custos (Contabilidade de Custos), de gestão financeira (Fluxo de Caixa), de gestão patrimonial (Balanço Patrimonial) e informações referentes aos resultados contábeis (DRE). Cada um dos 69 respondentes teve a opção de determinar se cada uma destas informações é irrelevante, útil, importante ou crucial para gestão das MPES onde atuam, e a definição desses parâmetros seguiu a utilizada por Kowalski *et al* (2010) e Dumer *et al* (2013). Slack (1993) sugere uma escala de nove pontos para medir o nível de importância e de desempenho dos critérios competitivos. Entretanto, para não considerar os pontos extremos do limite, foi utilizada uma média para cada conceito, conforme tabela 1, a seguir:

Tabela 1 – Valores atribuídos as respostas de relevância (importância) das informações contábeis.

Respostas da atribuição de relevância	Limite	Peso Médio - Nota
Irrelevante	0,00 a 2,25	1,125
Útil	2,25 a 4,50	3,375
Importante	4,50 a 6,75	5,625
Crucial	6,75 a 9,00	7,875

Fonte: Adaptada de Kowalski *et al* (2010).

Essa escala de mensuração a ser atribuída a cada resposta é a mesma sugerida por Kowalski *et al* (2010) e utilizada por Dumer *et al* (2013), ou seja, para cada questão que os gestores consideram irrelevante é atribuída à nota de 1,125; útil, 3,375; importante, 5,625; e crucial, 7,875. Para definir o nível de importância de cada questão, multiplica-se a quantidade de respostas de cada um dos quatro conceitos por sua respectiva nota; logo após, soma-se o total de pontuação de ambos os conceitos de cada questão e divide-se por 69 (número de participantes da pesquisa).

A Tabela 02 apresenta a quantidade de respostas de cada conceito em sua respectiva questão, bem como o nível de importância atribuído. A média geral de 7,582 foi obtida pela soma dos níveis de importância de cada questão dividida por 04 (número de questões). Dentre uma pontuação mínima de 1,125 e máxima de 7,875, a importância atribuída às ferramentas relacionadas à Contabilidade de Custos, para tomada de decisão.

Com base no grau de importância demonstrado será possível posteriormente, na comparação com o nível de desempenho, identificar e analisar se as informações da Contabilidade de Custos possuem posição de destaque para os gestores de MPES frente outras informações contábeis, conforme apregoam Bacic *et al.*, (2011), Melo e Prieto (2013).

Tabela 2 – Respostas referentes ao nível de relevância (importância) das informações contábeis.

Informações avaliadas	Descrição	Crucial (peso 7,875)	Importante (peso 5,625)	Útil (peso 3,375)	Irrelevante (peso 1,125)	Nível de Importância (média)
Contabilidade de Custos (CC)	Importância de conhecer as informações da Contabilidade de Custos para gestão do empreendimento.	527,625	11,25	0	0	7,810
Fluxo de Caixa (FC)	Importância de conhecer as informações e dados dos Fluxos de Caixa para gestão do empreendimento.	535,5	5,625	0	0	7,842
Balanco Patrimonial (BC)	Importância de conhecer as informações e dados dos Balancos Patrimoniais para gestão do empreendimento.	401,625	67,5	16,875	1,125	7,060
Demonstração de Resultados do Exercício (DRE)	Importância de conhecer as informações e dados das Demonstrações de Resultado dos Exercícios para gestão do empreendimento.	488,25	33,75	3,375	0	7,614
Média Geral	-----	-----	-----	-----	-----	7,582

Fonte: Dados da pesquisa.

É possível perceber que os gestores entrevistados atribuem significativa importância a todas as informações contábeis pesquisadas, sendo as informações de custos e do Fluxo Caixa as consideradas mais relevantes, apenas um gestor utilizou a opção de resposta “irrelevante” e a opção marcada corresponde à relevância atribuída para as informações do Balanço Patrimonial.

5.3 Obtenção do nível de desempenho

As mesmas questões utilizadas para avaliar a percepção de relevância foram transformadas em questões com objetivo de avaliar o desempenho real desses artefatos, ou seja, mensurar sua real utilização. Para cada uma das quatro questões a respeito da real utilização das informações da Contabilidade de Custos e demais informações contábeis

pesquisadas, os gestores tiveram a opção de atribuir uma nota que variava de um a nove; quanto mais próximo de nove, maior a utilização, e quanto mais próximo de um, menor a utilização da Contabilidade de Custos. A fim de não considerar os pontos extremos de cada resposta será utilizada uma média para cada nota, conforme tabela 3.

Tabela 3 – Valores atribuídos as respostas de utilização (desempenho) das informações contábeis.

Respostas da atribuição do desempenho	Limite	Peso Médio – Nota
1	0,00 a 1,00	0,50
2	1,00 a 2,00	1,50
3	2,00 a 3,00	2,50
4	3,00 a 4,00	3,50
5	4,00 a 5,00	4,50
6	5,00 a 6,00	5,50
7	6,00 a 7,00	6,50
8	7,00 a 8,00	7,50
9	8,00 a 9,00	8,50

Fonte: Adaptada de Kowalski *et al* (2010).

Essa escala de mensuração a ser atribuída a cada resposta, assim como na tabela 1, é a mesma sugerida por Kowalski *et al* (2010) e utilizado por Dumer *et al* (2013), ou seja, para cada questão existente, é atribuída uma nota que varia de 0,50 a 8,50, conforme o nível de utilização. Para definir o nível de desempenho de cada questão, somam-se suas respectivas notas e divide-se pela quantidade de respondentes, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Respostas referentes ao nível de utilização (desempenho) das informações contábeis.

Informações avaliadas	Descrição	Total das notas	Respondentes	Nível de desempenho (média)
Contabilidade de Custos (CC)	Utilização efetiva das informações e dados da Contabilidade de Custos na gestão do empreendimento.	357,5	69	5,181
Fluxo de Caixa (FC)	Utilização efetiva das informações e dados dos Fluxos de Caixa na gestão do empreendimento.	422,5	69	6,123
Balanço Patrimonial (BC)	Utilização efetiva das informações e dados dos Balanços Patrimoniais na gestão do empreendimento.	338,5	69	4,906
Demonstração de Resultados do Exercício (DRE)	Utilização efetiva das informações e dados das Demonstrações de Resultado dos Exercícios na gestão do empreendimento.	409,5	69	5,935
Média Geral	-----	-----	-----	5,536

Fonte: Dados da pesquisa.

A média geral de 5,536 foi obtida pela soma dos níveis de desempenho de cada questão dividida por 04 (número de questões), tal resultado demonstra uma situação bem diferente da atribuição de relevância encontrada na tabela 2, ou seja, o nível de utilização efetiva das informações contábeis é proporcionalmente mais baixo que a percepção de relevância, sendo o nível de utilização das informações da Contabilidade de Custos bem inferior ao de duas outras informações. As informações do Fluxo de Caixa foram declaradas como as mais utilizadas; seguida das informações do DRE, enquanto as informações do Balanço Patrimonial receberam menor medida de desempenho. Também é possível averiguar que todos os grupos de informações avaliados ficam pouco acima da metade da avaliação máxima que poderiam alcançar.

5.4 Elaboração das matrizes de importância-desempenho

A matriz de importância-desempenho de Slack foi elaborada a partir dos dados da tabela 2 e tabela 4. A figura 2 nos mostra o contraste entre a percepção da importância e do desempenho para as 04 questões aplicadas. Percebe-se que metade das informações contábeis avaliadas está na zona de melhoramento, enquanto as outras se encontram na zona considerada adequada. Também é possível identificar que a Contabilidade de Custos (indicada na matriz pela sigla “CC”) está localizada na zona que indica necessidade de melhoria; ou seja, os gestores atribuem a este grupo de informações uma relevância muito superior ao grau efetivo de utilização, evidência não alinhada com a sugestão de que as informações da Contabilidade de Custos devem possuir destaque para os gestores de MPES, defendida por Bacic *et al.*, (2011), Melo e Prieto (2013).

Além disso, é possível perceber que as informações da Contabilidade de Custos possuem um nível de utilização efetivo inferior ao atribuído para o Fluxo de Caixa (indicada na matriz pela sigla “FC”) e ao atribuído às informações da DRE (também indicada na matriz pela sigla “DRE”), sendo que estas informações contábeis apresentam uma avaliação “adequada” para os parâmetros da matriz de Slack, também superior ao resultado das informações de custos. Por outro lado, o grupo de informações que apresentou o pior resultado foi o das informações associadas ao Balanço Patrimonial (indicada na matriz pela sigla “BP”).

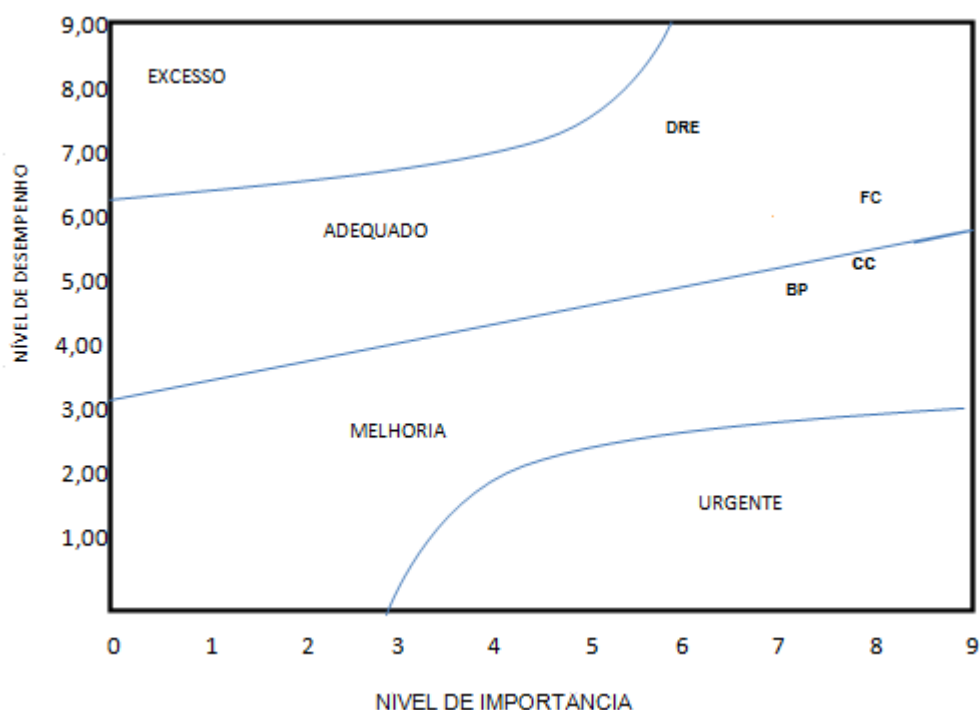


Figura 2 – Matriz de importância-desempenho: percepção de gestores sobre as informações da contabilidade de custo, do fluxo de caixa, do balanço patrimonial e DRE para a tomada de decisões nas MPES.
 Fonte: Dados da pesquisa.

Adicionalmente, a figura 3 apresenta a matriz comparativa das médias gerais das tabelas 2 e 4. O resultado demonstra que a relevância da média apurada dentre as informações contábeis avaliadas encontra-se em situação adequada, porém muito próxima da zona de melhoramentos.

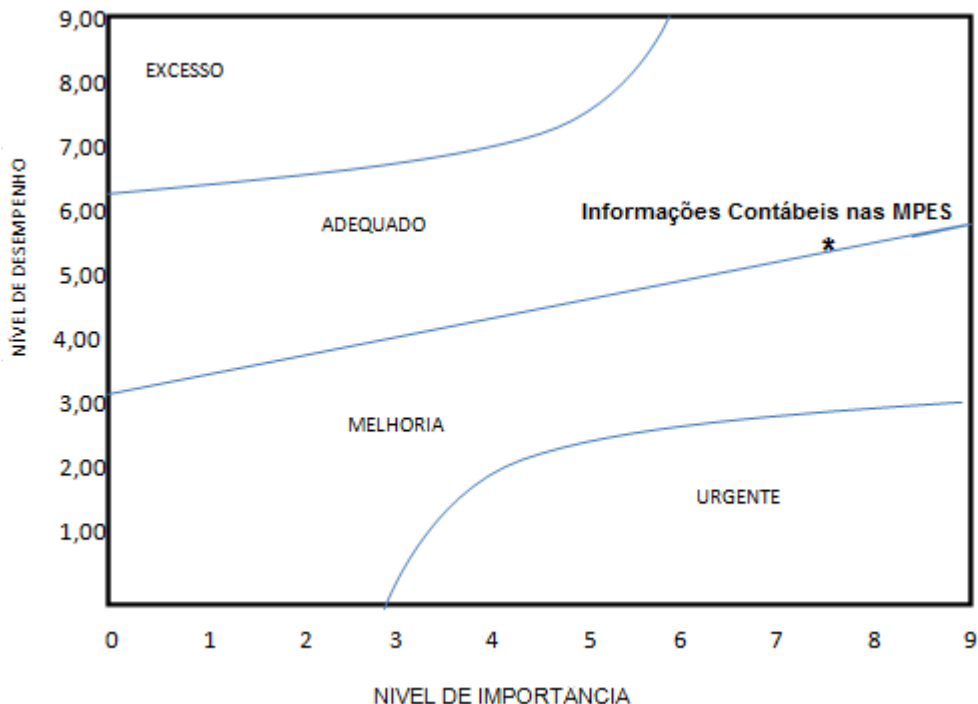


Figura 3 – Matriz de importância-desempenho: média geral da percepção de gestores sobre as informações contábeis para a tomada de decisões nas MPES.
 Fonte: Dados da pesquisa.

6 Considerações finais

Este estudo objetivou descobrir o grau de importância – relevância – e o nível efetivo de utilização – desempenho – os gestores de MPES atribuem as informações da Contabilidade de Custos para gestão dos empreendimentos, e comparar com a percepção dos mesmos gestores sobre outros três tradicionais grupos de informações da contabilidade: informações patrimoniais (Balanço Patrimonial), informações de apuração dos resultados (DRE), e informações de controle financeiro (Fluxo de Caixa).

Para isso, 69 gestores de MPES dos setores de comércio e serviço, localizados na cidade de Guarapari-E.S., responderam a um questionários com perguntas que avaliavam o grau de relevância atribuído quatro tipos de informações contábeis: o Balanço Patrimonial, o DRE e o Fluxo de Caixa, expostos por Gazzoni (2003) como informações de fácil acesso e muito relevantes para gestão das empresas de menor porte; e da Contabilidade de Custos, considerados por Bacic *et al.*, (2011), Melo e Prieto (2013) como informações que devem possuir especial posição de destaque para os gestores de MPES frente outras informações contábeis, por sua relevância para gestão deste tipo de empresa.

Os resultados da tabela 2 evidenciam que, entre os 04 itens analisados, os considerados mais importantes para gestão de MPES são: as informações do Fluxo de Caixa, seguidos respectivamente das informações da Contabilidade de Custos, do Balanço Patrimonial e DRE. Porém a maioria considera como cruciais ou importantes todos os

aspectos abordados relacionados à Contabilidade de Custos e suas informações para a gestão de suas atividades.

A tabela 4 demonstra os resultados do questionamento da utilização efetiva das informações contábeis avaliadas na gestão das MPES, ou seja, sobre o desempenho. Os resultados desta tabela demonstram que o nível de utilização efetiva das informações contábeis é proporcionalmente mais baixo que a percepção de relevância, e que o nível de utilização das informações da Contabilidade de Custos é inferior ao de dois outros grupos de informação contábil. As informações do Fluxo de Caixa foram declaradas como as mais utilizadas e em seguida aparecem as informações do DRE. O Balanço Patrimonial recebeu menor medida de desempenho. Também é possível averiguar que todos os grupos de informações avaliados ficam pouco acima da metade da avaliação máxima que poderiam alcançar.

A matriz de importância-desempenho da figura 2 evidencia que metade das informações contábeis avaliadas está na zona de melhoramento, para estes casos Slack (2002) recomendada algum tipo de ação para que se elevem ao nível adequado, tarefa que pode ser realizada pelas agências de fomento e/ou contadores que prestam serviços para as MPES. As demais questões se encontram na zona considerada adequada, indicando que necessitam de manutenção para permanência nesta posição, onde a relevância atribuída é similar ao nível de desempenho da utilização.

A Contabilidade de Custos é um dos grupos de informação que está localizada na zona que indica necessidade de melhoria; ou seja, quando os gestores atribuem uma relevância muito superior ao grau efetivo de utilização (SLACK, 1993). Este resultado não se alinha com a sugestão de que as informações da Contabilidade de Custos devem possuir especial destaque para os gestores de MPES, posição defendida por Bacic *et al* (2011), Melo e Prieto (2013). Além disso, é possível perceber que as informações da Contabilidade de Custos possuem um nível de utilização efetivo inferior ao atribuído para as do Fluxo de Caixa e DRE, sendo que estes dois grupos de informação encontram-se na posição considerada “adequada” para os parâmetros da matriz de Slack, também superior ao resultado das informações de custos. Por outro lado, o grupo de informações que apresentou o pior resultado foi o das informações associadas ao Balanço Patrimonial.

Estes dados permitem concluir que, para os parâmetros da matriz de Slack, a Contabilidade de Custos não possui posição de destaque, defendida por Bacic *et al* (2011), Melo e Prieto (2013), quando comparada com outros tradicionais grupos de informações contábeis utilizados pelas MPES, o Fluxo de Caixa e o DRE. Os gestores de MPES consideram as informações fornecidas pela Contabilidade de Custos uma importante ferramenta para a tomada de decisão, porém pouco utilizada.

A média geral de todas as respostas, representada na figura 3, demonstra que a relevância da média apurada dentre as informações contábeis avaliadas encontra-se em situação adequada, porém muito próxima da zona de melhoramentos. Este resultado demonstra principalmente que o nível de utilização efetiva das informações contábeis avaliadas pode evoluir para um parâmetro mais próximo da relevância atribuída pelos gestores das MPES.

7 Referências

BACIC, M. J.; MEGLIORINI, E.; OLIVEIRA, E. C. M.; YOMURA, N. **Manual de Técnicas e Práticas de Gestão Estratégica de Custos para Pequenas e Médias Empresas**. São Paulo: CRC-SP, 2011. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/publicacoes/manuais_pmes/conteudo/m04.pdf> Data de acesso: 15 Jul. 2014.

BECK, T.; DEMIRGUC-KUNT, A.; LEVINE, R. SMEs, growth, and poverty: cross-country evidence. **Journal of Economic Growth**, 10, 199-229, 2005.

BRYMAN, A. **Social Research Methods**. 4. ed. New York: Oxford, 2012.

CHOW, C. W.; HARRISON, P. D. Identifying meaningful and significant topics for research and publication: a sharing of experiences and insights by “influential” accounting authors. **Journal of Accounting Education**, n. 20, p. 183-203, 2002. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0748575102000088>> Acesso em: 30 out. 2012.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DUMER, M. C. R.; VIEIRA, A.; SCHWANTZ, K. C.; MARTINEZ, A. L. A contabilidade de custos na visão dos produtores de café de Afonso Claudio-ES: análise da percepção de importância-desempenho pela matriz de Slack. **Custos e Agronegócio Online**. v. 9, n. 4, p. 40-59, Out/Dez, 2013.

FREY, I. A.; FREY, M. R. O uso de informações contábeis na pequena empresa. **Pensar Contábil**, CRC-RJ, ano VI, n. 19, p. 45–50, fev/abr, 2003.

GAZZONI, E. I. **Fluxo de Caixa – Ferramenta de Controle Financeiro para a Pequena Empresa**. 2003, 96 fls. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 9. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1997.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Ibrasa, 1975.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

LONGENECKER, J. G.; MOORE, C. W.; PETTY, J. W. **Administração de pequenas empresas: ênfase na gerência empresarial**. São Paulo: Makron Books, 1997.

KOWALSKI, F. D.; FERNANDES, F. C.; FARIA, A. C. Análises dos controles internos relacionados às atividades ambientais das cooperativas catarinenses de energia elétrica por meio da matriz de importância-desempenho de Slack. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 2, p. 153-177, abr./jun. 2010.

MAGALHÃES, A. D. F.; LUNKES, I. C. **Sistemas contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações**. São Paulo, Atlas, 2000.

MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATOS, M. P.; ARROIO, A. **Políticas de apoio a micro e pequenas empresas no Brasil: avanços no período recente e perspectivas futuras**. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Naciones Unidas: Santiago de Chile, 2011.

MELO, C.; PRIETO, M. A gestão de custos em micros e pequenas empresas - MPES: um estudo de caso em empresas de panificação na cidade de Uberlândia. In: III CSEAR South America Conference, **Anais...** Belém-PA, 2013. Disponível em: <<http://csearsouthamerica.net/events/index.php/csear/csear2013/paper/view/72/71>>. Data de acesso: 21 Jul. 2014.

PINTO, J.; SILVEIRA, A.; DOMINGUES, M. J. C. S. Ensino de custos no curso de administração da Universidade do Oeste de Santa Catarina. In: 8º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, **Anais...** São Paulo-SP, 2008.

SANTOS, J. J. **Formação de preços e do lucro**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SEBRAE (SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS). **Boletim estatístico de micro e pequenas empresas**. Observatório SEBRAE, 1º Semestre, 2005. Disponível em <[http://www.dce.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/03DE0485DB219CDE0325701B004CBD01/\\$File/NT000A8E66.pdf](http://www.dce.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/03DE0485DB219CDE0325701B004CBD01/$File/NT000A8E66.pdf)> Data de acesso: 08 jun. 2014.

SEBRAE-SP (SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SÃO PAULO). **Doze anos de monitoramento da sobrevivência e mortalidade de empresas**. São Paulo: SEBRAE, 2010. Disponível em <http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/EstudosPesquisas/mortalidade/mortalidade_12_anos.pdf> Data de acesso: 20 jun. 2014.

SLACK, N. **Vantagem competitiva em manufatura**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Vantagem competitiva em manufatura: atingindo competitividade nas operações industriais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, A. **Gerência financeira para micro e pequenas empresas**: Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

VIEIRA, M. L. **A contribuição das micro e pequenas empresas para a redução da pobreza no Brasil**. 2007. 50 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade de Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/5621>>. Data de acesso: 03 jul. 2014.

VILELA, V.; SOUZA, F. A.; COSTA, M. O.; MARIANO, F. O. Um estudo sobre a percepção dos empresários das micro e pequenas empresas e dos profissionais de contabilidade a cerca da informação contábil gerada. In: V Congresso UFV de Administração e Contabilidade e II Mostra Científica. **Anais...** Viçosa-MG, 2012. Disponível em <<http://www.dad.ufv.br/congressodad/anais/201256.pdf>> Data de acesso: 22 mai. 2014.