



**PRÁTICAS GERENCIAIS EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DO OESTE CATARINENSE**

**MANAGEMENT PRACTICES IN MICRO AND SMALL ENTERPRISES OF WEST CATARINENSE**

**Gilvane Scheren (UNOESC)**

Mestre em Ciências Contábeis e Administração  
E-mail: gilvanescheren@unoesc.edu.br

**Anderson Kempfer (UNOESC)**

Graduando em Ciências Contábeis  
E-mail: anderson\_kempfer@hotmail.com

**Jonatan Felipe Simon (UNOESC)**

Graduando em Ciências Contábeis  
E-mail: jonatansimon\_@hotmail.com

**Jadir Roberto Dittadi (UNOESC)**

Mestre em Ciências Contábeis  
E-mail: jadir.dittadi@unoesc.edu.br

**RESUMO**

Este estudo tem por objetivo reconhecer os instrumentos gerenciais utilizados pelas micro e pequenas empresas e atribuir o grau de importância que os empresários observam nos artefatos contábeis na região oeste de Santa Catarina. Estas auxiliam os empreendedores na tomada de decisões corretas, assim se tornam ferramentas importantes para o desenvolvimento das micro e pequenas empresas. A pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de levantamento. A população foi composta pelas micro e pequenas empresas do oeste de Santa Catarina, onde foram contactadas 39 empresas, onde 36 responderam e três não responderam o questionário. Realizada aplicação da estatística descritiva, entropia e o teste de *Mann-Whitney U* para a análise dos dados. Os resultados obtidos mostram que o recurso mais utilizado para a tomada de decisão é a própria experiência do empresário, e quando se trata a quem recorrer na tomada de decisão, a família é a mais procurada. A maior parte das empresas sabe seu resultado mensal, mas raramente ou nunca discutem com o seu contador. Os controles operacionais são mais utilizados, em relação aos métodos de custeio, apenas o custo meta se apresentou como utilizado por quase metade dos respondentes. A respeito das demonstrações contábeis a maioria não utiliza ou desconhece estas ferramentas gerenciais. Referente a outros artefatos apenas metade faz uso dos mesmos, onde se destacam o planejamento estratégico e o orçamento. Conclui-se que poucos gestores fazem uso dos instrumentos gerenciais, a maior parte deles se baseiam em suas experiências para tomar decisões.

**Palavras-chave:** Práticas gerenciais. Contabilidade gerencial. Artefatos Contábeis. Micro e pequenas empresas.

## ABSTRACT

The objective of this study is to recognize the management tools used by micro and small companies and to attribute the degree of importance that entrepreneurs observe in accounting artifacts in the western region of Santa Catarina. These help entrepreneurs in making the right decisions, thus becoming important tools for the development of micro and small enterprises. Descriptive research with a quantitative approach was carried out by means of a survey. The population was composed of micro and small enterprises in the west of Santa Catarina, where 39 companies were contacted, where 36 responded and three did not respond to the questionnaire. The application of descriptive statistics, entropy and the Mann-Whitney U test were performed for data analysis. The results show that the most used resource for decision making is the entrepreneur's own experience, and when it comes to who to turn to in decision making, the family is the most sought after. Most companies know their monthly earnings, but rarely or never discuss with their accountant. Operational controls are more used, in relation to costing methods, only the target cost was presented as used by almost half of the respondents. Regarding the financial statements, most do not use or do not know these management tools. Regarding other artifacts only half use them, where strategic planning and budgeting stand out. It is concluded that few managers make use of managerial tools, most of them are based on their experiences to make decisions.

**Key-words:** Management practices. Management accounting. Accounting Artifacts. Micro and small businesses.

## 1. INTRODUÇÃO

Com os problemas que aparecem diariamente na economia brasileira, como as crises econômicas, política e financeira, as empresas precisam ter suas finanças controladas. Para isso necessitam utilizar a contabilidade gerencial, que se executada de forma correta pode reduzir possíveis perdas, aumentar o lucro e contribuir significativamente com os empresários na gestão das empresas.

De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) as micro e pequenas empresas são umas das principais geradoras de riqueza no comércio brasileiro, onde em 2011 elas participaram com um percentual de 27% do PIB (Produto Interno Bruto), sendo que em 2001 esse percentual era de 23,2% (SEBRAE, 2014). O ponto negativo é que os empreendedores muitas vezes erram em quesitos básicos, pois não têm controle sobre o que acontece em sua empresa, assim desconhecem as mudanças patrimoniais e o resultado da organização, ou seja, há falta de controle, e isto pode levar a empresa à falência.

A contabilidade gerencial para Atkinson et al. (2008) tem a função de identificar, mensurar, reportar e analisar as informações de todos os fatos e atos gerados pelas empresas, são esses os processos necessários para se ter um controle efetivo. Assim, não envolve apenas informações que contenham valores, mas também informações operacionais e físicas, que seriam os processos necessários para obter um produto que se converta em lucro.

Nesse contexto Iudicibus (1998) corrobora que a contabilidade gerencial produz seus relatórios por meio de toda a informação que há, do início ao fim dos processos. São informações aprofundadas que trazem ao empresário a mais pura realidade da empresa, por esse motivo uma contabilidade gerencial bem executada com certeza pode render bons frutos às empresas.

As dificuldades enfrentadas pelos empreendedores devem incentivar o uso da contabilidade gerencial, mas muitos têm resistência a mudanças, e optam por controles mais básicos, arcaicos que não detêm a efetividade necessária. Para Nunes, Miranda e Ferreira (2010) a não utilização das informações geradas pelos artefatos contábeis é um fator que contribui para o insucesso das empresas, consequência da falta de apoio gerencial nos processos decisórios.

Um dos problemas mencionados pelas informações publicadas pelo SEBRAE denota a falta de informações para a gestão das empresas. Nesse contexto pretende-se aplicar um questionário dirigido aos empresários de micro e pequenas empresas, e analisar o uso dos instrumentos gerenciais na tomada de decisão, os relatórios contábeis utilizados pelos empresários e também o perfil dos mesmos. Nesse ambiente que emerge a questão do presente estudo: Quais são os instrumentos e procedimentos gerenciais que as micro e pequenas empresas do oeste catarinense utilizam na tomada de decisão e a importância que os empresários dão a estes artefatos contábeis? Desta forma o objetivo geral deste estudo é reconhecer os instrumentos gerenciais utilizados pelas micro e pequenas empresas e atribuir o grau de importância que os empresários observam nos artefatos contábeis na região oeste de Santa Catarina.

A investigação do ambiente organizacional e acadêmico das pequenas empresas brasileiras é relevante devido as adversidades impostas pela legislação brasileira e seu impacto na geração de riquezas. Nessa concepção a discussão da implementação de controles gerenciais dentro das organizações são essenciais para o processo decisório e desempenho das entidades. Os controles gerenciais trazem as informações necessárias para poder gerir uma empresa com segurança. Por isso, esta pesquisa propõe evidenciar a importância que os empresários percebem na contabilidade gerencial.

Este estudo utilizou-se da pesquisa de Dos Santos, Dorow e Beuren (2016) que estudou as micros, pequenas e médias empresas do Alto do Vale do Itajaí-SC, que buscou investigar os instrumentos e procedimentos gerenciais utilizados na tomada de decisão.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Instrumentos e procedimentos gerenciais

Os procedimentos, ferramentas, e outras espécies de controles utilizados na contabilidade gerencial, tem o nome de artefatos (SOUTES, 2006). Estes seriam métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação, etc. Enfim, são todos os procedimentos utilizados pelos contadores gerenciais para facilitar a gestão das empresas e como consequência propiciar melhores condições à tomada de decisões.

Segundo Iudícibus (2004), a contabilidade gerencial pode ser caracterizada, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados nas diversas áreas da contabilidade. Onde podem ser colocados de diferentes formas, de um formato analítico até um formato mais sintético, ou até uma forma de apresentação e classificação diferenciada, que possibilite auxiliar na tomada de decisões.

Segundo Parisi e Megliorini (2011) a contabilidade gerencial, é estruturada para atender os usuários internos, com informações detalhadas de um problema que necessita ser solucionado. O autor ainda ressalta que a contabilidade gerencial se ocupa em fornecer informações para situações adversas ou especiais, e está relacionada a várias áreas da

contabilidade, como criação de valores, gestão estratégica, contabilidade financeira e sendo instrumento de administração para a contabilidade gerencial.

A Contabilidade gerencial é utilizada como um instrumento de auxílio à administração em todas as áreas da empresa, onde o sistema da contabilidade gerencial deverá usar as informações específicas de cada nível hierárquico (PADOVEZE, 2009). O autor supracitado divide a contabilidade gerencial em três blocos que devem atender todos os níveis da empresa, assim teríamos no primeiro bloco o gerenciamento contábil global, usado pela alta administração, que por sua vez terá informações sintéticas de cada nível e estas informações sintéticas seriam a respeito de um setor da empresa. No segundo bloco, cujo nome é gerenciamento contábil setorial, utilizado pela média administração da empresa. E no terceiro e último bloco que trará informações específicas de cada produto da empresa, onde serão relatadas apenas as informações diretas de cada produto, este bloco é denominado como gerenciamento contábil específico.

## 2.2 Práticas gerenciais em micro e pequenas empresas

Poucos artefatos da contabilidade gerencial são utilizados pelas micros, pequenas e médias empresas, pois os mesmos não tem conhecimento dos artefatos, muito menos de seus benefícios. Em algumas situações os próprios escritórios contábeis carecem de conhecimento sobre os artefatos (DOS SANTOS et al., 2014).

De acordo com Queiroz (2005), muitos microempresários não utilizam a informação contábil no momento da tomada de decisão, fazem uso de relatórios gerenciais criados a partir de valores de entradas e saídas, manuais e simples controles, confiam na sua capacidade, intuição e experiência desenvolvida com os anos para gerenciar e tomar decisões.

Lacerda (2006) reforça que os impactos de fatores ambientais representam um desafio especial para o sucesso das micro e pequenas empresas. Menciona que o comportamento dos gestores, as bases limitadas de recursos e a quase total ausência de instrumentos gerenciais como as principais dificuldades dessas empresas.

Albanez (2007) ressalta que a falta das informações e dos controles gerenciais impossibilita a avaliação de desempenho de cada setor da empresa como também na tomada de decisão. Nas micro e pequenas empresas as principais dificuldades encontradas no método de gestão se destaca a falta de controle adequado para as atividades operacionais e a inexistência de uma avaliação de desempenho como também um controle de estoque pouco eficaz. O autor supracitado ressalta que a Contabilidade Gerencial não impõe um método específico de planilhas e controles que devem ser utilizados em tais empresas, ela deve ser moldada de acordo com o tamanho da empresa e com a necessidade das informações e controles que se deseja.

Para Bernardes e Miranda (2011) trata-se dos serviços contábeis, o gestor e o contador possuem interesse somente ao que se refere ao recolhimento de tributos e a parte burocrática da empresa. Muitas vezes o próprio gestor não vê o profissional contábil como uma ferramenta de auxílio para gestão de seu negócio, mas, por outro lado, o próprio profissional deixa a desejar, não demonstra interesse e não se atualiza, acomoda-se e deixa de auxiliar o gestor na tomada de decisão.

Dos Santos et al. (2012) descreve que os profissionais de contabilidade estão parcialmente preparados para auxiliar os empreendedores brasileiros, porém é necessário que eles busquem atualizar o conhecimento sobre artefatos voltados a práticas gerenciais, que podem auxiliar de forma mais ampla na sobrevivência da pequena empresa. O autor também

afirma que os empreendedores precisam demonstrar mais interesse e exigir maior apoio do profissional contábil, para que juntos possam quebrar um paradigma que vem há anos junto com a terceirização da contabilidade.

### 2.3 Estudos correlatos

Com a intenção de conhecer alguns estudos relacionados a práticas gerenciais em micro e pequenas empresas foram realizadas buscas *online* na plataforma de pesquisa Congresso Brasileiro de Custos (CBC). Nessa busca realizada em abril de 2017 foram empregadas às palavras-chave “Micro” ou “Pequena” e “Empresa”. Convém esclarecer, ainda, que a pesquisa por essas palavras-chave foi realizada nas opções de busca Resumo e Título, onde vários artigos relacionados ao assunto foram encontrados, a seleção buscou encontrar os artigos que se aproximassem do foco deste artigo.

Clemente, Souza e Taffarel (2013) analisou o conhecimento dos métodos de custeio e a utilização das ferramentas gerenciais de custos pelas Micro e Pequenas Empresas (MPes), como também a contribuição efetiva dessas ferramentas para a sua gestão. Por meio de questionário, junto a uma amostra aleatória de 60 MPes localizadas nas Regiões Sul e Sudeste de Curitiba. Observaram que cerca de 38% dos gestores das MPes pesquisadas não conhecem nenhum método de custeio e que 55% das empresas não contam com nenhuma ferramenta de gestão de custos, outro ponto destacado pelos autores é que os gestores que utilizam ferramentas gerenciais de custos apontam, quase com unanimidade, os valiosos benefícios apontados nos manuais de contabilidade e gestão de custos. Isso significa que os benefícios percebidos são uma forte garantia de que as MPes, após passarem a utilizar tais ferramentas, não deixarão de utilizar.

Carvalho et al. (2010) buscaram examinar as práticas gerenciais empregadas pelas micro e pequenas empresas do setor de confecções da cidade de Sousa/PB, e identificar *clusters* de acordo com as opiniões dos gestores entrevistados, com a ideia de conhecer melhor as estratégias usadas nessas organizações sobre as práticas de gerenciamento. O estudo foi realizado junto a 45 empresas e os resultados indicam de uma maneira geral que as empresas fazem uso de práticas gerenciais com ordenação intuitiva e baseada na experiência de cada gestor. Também destacaram que as práticas empregadas pelos gestores das empresas pesquisadas ainda estão sendo proveitosas e válidas segundo a visão dos gestores, e que é necessário um esforço gerencial maior em busca de novas técnicas na busca de maximizar riquezas e garantir a continuidade desses empreendimentos.

Dos Santos et al. (2014) examinaram os artefatos da contabilidade gerencial usados pelas micro, pequenas e médias empresas na tomada de decisão e a disponibilização desses artefatos por parte de uma empresa de serviços contábeis em uma amostra de 39 empresas. Os resultados indicaram que dentre os instrumentos da contabilidade gerencial oferecido pelo escritório, as demonstrações contábeis e o planejamento tributário se destacam. Entretanto, o maior índice de uso por parte dos clientes, refere-se aos controles operacionais de gestão, como controle de contas a receber, controle de contas a pagar, entre outros. Em âmbito global são pouquíssimos os artefatos utilizados e em alguns casos são desconhecidos por parte dos gestores do escritório contábil. Os autores ainda finalizam o estudo dizendo que as prestadoras de serviços contábeis necessitam de uma maior atenção aos seus clientes no que concerne aos instrumentos gerenciais.

Dos Santos, Dorow e Beuren (2016) investigaram os instrumentos e procedimentos gerenciais utilizados em micro e pequenas empresas na tomada de decisão. A pesquisa obteve a

amostra 41 empresas e os dados foram coletados por meio de questionário. Os resultados mostram que nas empresas pesquisadas a tomada de decisão é baseada na experiência do proprietário. As empresas têm conhecimento do resultado mensal, mas não o discutem com o seu contador. A maioria das empresas não utiliza a contabilidade na tomada de decisão e os instrumentos gerenciais mais utilizados na tomada de decisão são controles operacionais e planejamento tributário, e os menos utilizados são demonstrações contábeis, métodos de custeio e outros instrumentos gerenciais. A maioria destas empresas não conhece ou não faz uso de instrumentos que orientam as estratégias e ações organizacionais, como o planejamento estratégico e o orçamento.

### 3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

A pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois ela investigou as práticas gerenciais das micro e pequenas empresas da região Oeste de Santa Catarina. De acordo com Gil (2002, p. 42), “são inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a absorção sistemática”.

A pesquisa possui enfoque quantitativo, em relação aos meios a pesquisa se classifica como levantamento de dados, onde Gil (2002) comenta que esse tipo de pesquisa se procede de uma solicitação de informação a um determinado grupo de pessoas acerca de uma questão que posteriormente sob análise quantitativa se obtém conclusões sobre os dados coletados.

A população da pesquisa compreende as micro e pequenas empresas do Oeste de Santa Catarina. Buscou-se junto às prefeituras dos principais municípios da região a relação e o contato das empresas, o que representa a população da pesquisa, e posteriormente foi realizada escolha da amostra tendo em vista a acessibilidade para encontros com os empreendedores.

Após o contato com as empresas foi realizado agendamento de horário com os empreendedores, onde foi aplicado o questionário em conversa informal. Foram priorizados um total de 39 empresas, onde 36 tiveram disponibilidade de responder, os quais representam a amostra da pesquisa, e outras 3 não tiveram tempo disponível para responder o questionário.

A coleta de dados deu-se por meio de questionário que foi aplicado de forma direta aos empresários. Para Richardson (1999) os questionários permitem a visualização de características e também a medição de variáveis, ou seja, o questionário tem duas funções descrever características e medir as variáveis de um grupo. O autor supracitado destaca que há dois tipos de perguntas que podem compor o questionário, perguntas fechadas, que são perguntas com as respostas limitadas, perguntas abertas, onde a resposta não tem limitação.

O instrumento de pesquisa foi extraído e adaptado do estudo desenvolvido por Dos Santos, Dorow e Beuren (2016) onde segue a mesma metodologia de pesquisa que está exposto no Apêndice deste artigo. Está dividido em quatro blocos, o primeiro bloco é destinado a coletar dados sobre o perfil da empresa e do respondente, o segundo objetiva identificar os procedimentos de tomada de decisão de micro, pequenas e médias empresas, o terceiro objetiva verificar quais instrumentos de contabilidade gerencial são utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas na tomada de decisão e quais são disponibilizados pelas prestadoras de serviços contábeis e o quarto objetiva identificar a importância atribuída aos instrumentos de contabilidade gerencial pelos gestores de micro, pequenas e médias empresas atribuindo o grau de importância destes instrumentos conforme a percepção dos gestores.

O Segundo bloco, compõe-se de 13 questões sobre quem exerce o comando da empresa, o recurso utilizado para a tomada de decisão, conhecimento do resultado mensal da empresa e se este resultado é discutido com o contador, fontes de consulta para a tomada de decisões financeiras, responsável pelo setor financeiro e de produção, sistemas utilizados na elaboração de relatórios para a tomada de decisão.

No terceiro bloco do questionário os instrumentos foram separados em controles operacionais, demonstrações contábeis, métodos de custeio e outros artefatos da contabilidade gerencial. Neste bloco, os empresários foram solicitados a indicar se utilizam os instrumentos elencados, com as seguintes opções: sim, utilizo na tomada de decisão; conheço, mas não utilizo na tomada de decisão; e não conheço o instrumento de contabilidade gerencial.

Para concluir, o quarto bloco do questionário determina o grau de importância dos instrumentos gerenciais na tomada de decisão de micro, pequenas e médias empresas. Para a classificação do grau de importância dos instrumentos gerenciais, utilizou-se a escala *Likert* de cinco pontos: (1) nada importante, (2) pouco importante, (3) indiferente, (4) importante e (5) muito importante.

Na análise e interpretação dos dados, foram utilizadas técnicas de estatística descritiva em todos os dados demográficos das empresas e dos empresários, nos procedimentos utilizados para auxílio na tomada de decisão e também do uso dos instrumentos gerenciais. Para analisar o grau de importância atribuído pelos gestores aos instrumentos gerenciais foi aplicada a fórmula da entropia informacional que serviu para avaliar situações em que há diferentes respostas.

Para Zeleny (1982) entropia é uma medida da quantidade de informação utilizada ao se avaliar situações onde existem diferentes respostas. As respostas são apoiadas num ponto de referência, onde cada uma terá a probabilidade dentro de um conjunto. Assim, cada resposta parecida com o que se espera não causará surpresa e as que forem consideradas surpresas acabam avaliando a quantidade de informação existente em uma questão ou em um grupo delas.

Também foi realizado o teste não-paramétrico Mann-Whitney U, que possui o propósito de verificar o grau de importância das características qualitativas e de melhoria da contabilidade para as empresas do Oeste Catarinense. Fávero et al. (2009), destaca que o teste *Mann-Whitney U* “que é uma alternativa ao teste paramétrico t para duas amostras independentes e extraídas de populações com médias iguais”. Após os dados serem coletados, os mesmos foram tabulados em planilhas desenvolvidas no Excel. Posteriormente foram processados no programa de estatística SPSS V20, que trouxe as análises referentes aos testes de entropia e *Mann-Whitney U*.

## 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

### 4.1 Dados demográficos das empresas e respondentes

O objetivo desta seção foi investigar qual o perfil das empresas e respondentes. Sobre as empresas investigou-se o ramo da atividade, regime de tributação, número de funcionários e classificação de desempenho. E sobre os respondentes verificou-se a escolaridade, área de formação, função ocupada na empresa e se realiza cursos de gestão. Para retratar o perfil da amostra elaborou-se a Tabela 1, onde concentram-se os dados demográficos das empresas pesquisadas.

Tabela 1 – Perfil das empresas

Ramo de atividade	Quant.	%	Regime de tributação	Quant.	%
Comércio varejista	21	58,33%	Simple Nacional	34	94,44%
Comércio atacadista	2	5,56%	Lucro Presumido	0	0,00%
Indústria	7	19,44%	Lucro Real	2	5,56%
Serviços	11	30,56%	Lucro Arbitrado	0	0,00%
Outros	2	5,56%	Não conheço	0	0,00%
			Total	36	100%
Nº de funcionários	Quant.	%	Classificação do desempenho	Quant.	%
Até 9 pessoas	32	88,89%	Acima da média	10	27,78%
De 10 a 49 pessoas	4	11,11%	Na média	24	66,67%
De 50 a 99 pessoas	0	0,00%	Abaixo da média	1	2,78%
Acima de 100 pessoas	0	0,00%	Não sei informar	1	2,78%
Total	36	100%	Total	36	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 1 que, a amostra compõe-se de 21 empresas (58,33%) de comércio varejista, onze empresas (30,56%) de serviços, sete empresas (19,44%) industriais, duas empresas (5,56%) de comércio atacadista e duas empresas (5,56%) de outros serviços.

Referente ao regime de tributação a maioria (94,44%) é tributada pelo Simples Nacional e 5,56% é tributada pelo Lucro Real, referente ao índice do lucro real, a prefeitura tem em seus cadastros estas empresas classificadas como ME ou EPP, mas os gestores se auto classificam como lucro real. Destaca-se que doze empresas possuem faturamento anual inferior à R\$ 360.000,00 enquadrando-se na faixa de micro empresas; nove empresas possuem faturamento bruto anual entre R\$ 360.000,01 e R\$ 3.600.000,00 caracteriza-se como empresas de pequeno porte. Uma possui o faturamento bruto anual superior a R\$ 3.600.000,00, destaca-se como empresa de médio porte, conforme dados do SEBRAE (2014). Treze empresas preferiram não comentar sobre o faturamento bruto anual o que mostra certo receio sobre este assunto por parte dos responsáveis das empresas.

Referente ao número de funcionários, 88,89% das empresas possuem até nove funcionários. O maior número de funcionários apontado pelas empresas foi de 35 colaboradores. No estudo realizado por Dos Santos, Dorow e Beuren (2016) a maioria das empresas também possuíam até nove funcionários, esse resultado se encaixa no resultado de Stacke (2017) com 78% das empresas pesquisadas. De acordo com dados do SEBRAE (2014), as empresas do ramo de comércio e serviços que possuem até nove funcionários são consideradas Microempresas, já para a indústria esse número aumenta para 19 funcionários.

Em relação a longevidade das empresas, verificou-se maior concentração na faixa de dois a vinte anos de constituição com 63,89% das empresas, também constatou-se que três empresas (8,33%) possuem menos de um ano de mercado e buscam consolidação de mercado. No estudo de Dos Santos, Dorow e Beuren (2016) a longevidade com maior frequência foi de dois a vinte anos com 87,8% da amostra e na pesquisa de Da Silva (2017) 57% da amostra demonstrou ter entre dois e vinte anos de constituição.

Os responsáveis pelas empresas foram ainda questionados sobre o desempenho do negócio comparado com os concorrentes. Vinte e quatro respondentes (66,67%) afirmaram que o negócio está na média se comparado com seus concorrentes; dez (27,78%) afirmaram que estão acima da média, enquanto que um (2,78%) afirmou estar abaixo da média e um



respondente não soube informar. Este resultado assemelha-se com a pesquisa de Dos Santos, Dorow e Beuren (2016) onde 70,73% dos respondentes afirmaram que o desempenho de seu negócio está na média ao desempenho dos concorrentes.

Sobre o perfil dos gestores foi constatado predominância do gênero masculino na administração das empresas com 63,89%. As faixas etárias que demonstraram maior representatividade foi entre 41 e 50 anos e superior a 50 anos com 27,78% de representatividade cada faixa. Ainda sobre o perfil foi investigado a formação do respondente, função e frequência que busca se atualizar com cursos relacionados a área do seu negócio. Esses dados estão relacionados na Tabela 2.

Tabela 2 – Perfil dos Respondentes

Escolaridade	Quant.	%	Área de formação	Quant.	%
Ensino fundamental incompleto	2	5,56%	Administração	3	21,43%
Ensino fundamental completo	2	5,56%	Ciências Contábeis	2	14,29%
Ensino médio incompleto	2	5,56%	Recursos Humanos	1	7,14%
Ensino médio completo	15	41,67%	Outros	6	42,86%
Ensino superior incompleto	2	5,56%	Logística	1	7,14%
Ensino superior completo	8	22,22%	Gestão comercial	1	7,14%
Especialização	5	13,89%	Total	14	100%
Função que ocupa na empresa	Quant.	%	Realização de cursos de gestão	Quant.	%
Administrador (a)	3	8,33%	Frequentemente	9	25,00%
Sócio Gerente	30	83,33%	Com pouca frequência	17	47,22%
Balconista	1	2,78%	Raramente	6	16,67%
Outros	2	5,56%	Nunca	4	11,11%
Total	36	100%	Total	36	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 2 sobre a escolaridade que, existem dois grupos de respondentes, um deles com 58,33% que representa os que não possuem ou não frequentam o ensino superior e 41,67% que possuem ensino superior completo ou estão cursando. Da amostra de 36 empresas tem-se cinco gestores que possuem curso de especialização. A função mais exercida dentro da amostra é Sócio/Gerente com 83,33%.

No que concerne ao curso superior, apenas oito respondentes possuem formação na área de gestão e outros seis possuem formação em áreas distintas como engenharias, odontologia e história. Destaca-se ainda que apenas 25% dos gestores buscam realizar cursos de gestão com frequência.

#### 4.2 Procedimentos utilizados na tomada de decisão

O objetivo desta seção foi investigar quais os procedimentos são utilizados na tomada de decisão nas micros, pequenas e médias empresas pesquisadas. Primeiramente buscou-se identificar o responsável pela administração da empresa, setor financeiro e controle de produção, conforme expõem-se na Tabela 3.

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

Responsável pelo comando/administração da empresa	Nº de respondentes	%
Proprietário/sócio	34	94,44%
Administrador contratado	0	0,00%
Gerente	2	5,56%
Outro	0	0,00%
Total	36	100%

  

Responsável pelo setor financeiro	Nº de respondentes	%
Proprietário/sócio	31	86,11%
Administrador contratado	1	2,78%
Gerente	2	5,56%
Outro	2	5,56%
Total	36	100%

  

Responsável pelo controle da produção da empresa	Nº de respondentes	%
Proprietário/sócio	29	80,56%
Administrador contratado	3	8,33%
Gerente	2	5,56%
Não se aplica	2	5,56%
Outro	0	0,00%
Total	36	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 3, que o responsável pela administração, setor financeiro e controle de produção, em ambas as áreas quem é o responsável é o proprietário/sócio, com as seguintes frequências 94,44%, 86,11% e 80,56%. Esse resultado se aproxima da pesquisa realizada por Dos Santos, Dorow e Beuren (2016) onde as frequências apresentadas foram 92,68%, 80,49% e 75,61%, respectivamente.

Na Tabela 4 foram levantadas outras informações acerca do processo decisório das empresas pesquisadas relacionadas aos recursos utilizados pela empresa, sistemas utilizados, fonte de informações preponderantes na tomada de decisões e confiabilidade que os empresários depositam dos relatórios contábeis.

Tabela 4 – Procedimentos utilizados na tomada de decisão

Recursos utilizados	Quant.	%	Sistemas utilizados	Quant.	%
Experiência do empresário	30	83,33%	Manual (papel)	13	36,11%
Informações fornecidas pela contabilidade	12	33,33%	Planilha Excel	9	25,00%
Relatórios elaborados pelos gestores	5	13,89%	Pacote multiusuário	0	0,00%
Intuição	8	22,22%	Sistema Interno	16	44,44%
Outros	5	13,89%	Nenhum	3	8,33%
Pessoas ou órgãos que recorrem para tomada de decisão financeiras	Quant.	%	Conhecimento do resultado mensal da empresa	Quant.	%
Contador	13	36,11%	Sim	33	91,67%
Consultor	1	2,78%	Não	3	8,33%
Administrador	5	13,89%	Frequência que discute o resultado da empresa com o contador	Quant.	%
Gerente do banco	5	13,89%	Frequentemente	7	19,44%
Família	20	55,56%	Com pouca frequência	8	22,22%
SEBRAE	1	2,78%	Raramente	11	30,56%
Ninguém, tomo decisões sozinho	6	16,67%	Nunca	9	25,00%
Outro	7	19,44%	Outro	1	2,78%
Informações contábeis contribuem com os objetivos da empresa?	Quant.	%	Utilização da Contabilidade no apoio à gestão	Quant.	%
Sim, nas decisões diárias	8	22,22%	Sim	24	66,67%
Sim, nas decisões de financiamento	5	13,89%	Não	12	33,33%
Sim, no acompanhamento dos negócios e atendimento da parte legal	18	50,00%	Motivo da não utilização da contabilidade no apoio à gestão	Quant.	%
Sim, nas decisões estratégicas	5	13,89%	Desconhece as utilidades	4	33,33%
Sim, nas decisões de investimento	7	19,44%	Falta de comunicação com o contador	2	16,67%
Não quero opinar	7	19,44%	Dificuldades para interpretar os relatórios	0	0,00%
Outro	2	5,56%	Desacredita na contabilidade	1	8,33%
			A informação contábil não reflete a realidade da empresa	9	75,00%
			Outro	1	8,33%

Fonte: dados da pesquisa.

Referente aos recursos utilizados para tomada de decisão, trinta respondentes (83,33%) dizem utilizar sua própria experiência na hora da tomada de decisão, doze respondentes (33,33%) recorrem as informações fornecidas pela contabilidade, oito (22,22%) utilizam a intuição, cinco (13,89%) utilizam os relatórios elaborados pelos gestores e outros cinco (13,89%) recorrem a outros recursos como dialogo de equipe e mercado para a tomada de decisão.

A pesquisa realizada por Dos Santos, Dorow e Beuren (2016), colabora com este estudo, destaca-se a experiência do empresário, apontada por 70,73% dos respondentes e as informações fornecidas pela contabilidade elencadas com 21,95%. O estudo de Ferreira et al.

(2012) traz a ideia que existe muita intuição ou experiência vivida que podem não mais refletir a realidade atual dos negócios. Isso também reflete no âmbito estratégico, onde verifica-se insuficiência de inovação no dia a dia.

No tocante a quem efetivamente exerce a tomada de decisão, a família é a mais procurada, 55,56% dizem que recorrem a algum familiar para tomar alguma decisão. Destaca-se também que 16,67% tomam as decisões sozinhos e que 36,11% recorrem a contabilidade. Para Altaf e Troccoli (2010) o ponto negativo de recorrer à família para tomada de decisão são os conflitos familiares que geralmente acontecem e podem influenciar alguma decisão, falta de profissionalismo e o nepotismo.

Observou-se que 44,44% das empresas utilizam um sistema de gestão interna (ERP) como recurso para controle de seu negócio, mas o que preocupa é que 36,11% ainda utilizam o papel como ferramenta para realizar o controle do negócio e que três empresas (8,33%) não utiliza nenhum sistema de apoio. Este resultado se diferencia do resultado de Dos Santos, Dorow e Beuren (2016), onde os sistemas utilizados, na maioria das empresas pesquisadas são manuais (46,34%), seguidos de planilhas eletrônicas (43,90%), mas que também traz a informação que 12,20% dos gestores não utilizam nenhum sistema de apoio à tomada de decisão.

Quando o assunto é conhecer o resultado mensal da empresa, 33 respondentes (91,67%) dizem conhecer o resultado, mas quando questionados se é discutido o resultado da empresa com o contador 30,56% dos respondentes dizem que raramente e 25% dos respondentes comentam que nunca foi discutido esses resultados com o contador. Estes resultados corroboram com o estudo de Dos Santos, Dorow e Beuren (2016), onde 95,12% dos gestores afirmaram conhecer o resultado mensal, 41,46% raramente procuram o contador para debater o resultado da empresa.

Questionados se as informações contábeis contribuem com os objetivos da empresa, 18 respondentes (50%) afirmaram que ela auxilia no acompanhamento dos negócios e no atendimento da parte legal e oito respondentes (22,22%) afirmaram que ela auxilia nas decisões diárias. Dos Santos, Dorow e Beuren (2016) também chegaram a um resultado próximo, onde 65,85% dos respondentes afirmaram que as informações contábeis auxiliam na parte legal e no acompanhamento dos negócios no dia a dia, indica possivelmente que os serviços contábeis servem apenas para atender as obrigações da legislação.

Investigou-se ainda se a contabilidade da própria empresa era utilizada como instrumento de apoio a gestão, 24 respondentes afirmaram que sim, mas doze respondentes, disseram que não e colocaram como justificativa com 75% que a informação contábil não reflete a realidade da empresa e 33,33% que desconhecem a utilidade da contabilidade. De acordo com os resultados de Nunes e Serrasqueiro (2004) quando a contabilidade é feita na própria empresa o empresário passa a dar mais importância as informações. Esses resultados convergem com os resultados de Dos Santos, Dorow e Beuren (2016), onde para 54,17% dos respondentes o principal motivo para a não utilização da contabilidade no apoio à gestão esta ligada a informação contábil não refletir a real situação da empresa e que os gestores não conhecem a utilidade da contabilidade. Stroehrer e Freitas (2008), citam que a informação contábil não reflete a realidade da empresa principalmente devida informalidade e também os empresários não repassarem todos os dados para escrituração contábil.

#### 4.3 Instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas empresas investigadas

Esta seção destina-se a apresentar os instrumentos gerenciais utilizados pelos empresários, os instrumentos foram separados em controles operacionais, demonstrações contábeis, métodos de custeio e outros artefatos. Os respondentes foram questionados sobre três alternativas: sim, utilizo na tomada de decisão; conheço, mas não utilizo na tomada de decisão e desconheço.

A Tabela 5, buscou descobrir o grau de conhecimento dos gestores sobre os artefatos, onde os mesmos classificaram como utilizado na tomada de decisão, não utilizado na tomada de decisão e desconhecido pelo gestor. Com estas respostas foi levantado o índice de conhecimento dos artefatos contábeis.

Tabela 5 – Instrumentos da Contabilidade Gerencial

Instrumentos	Utilizado na tomada de decisão		Não utilizado na tomada de decisão		Desconhecido pelo gestor		Total	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Controles operacionais								
Controle de caixa	30	83,33%	5	13,89%	1	2,78%	36	100%
Controle de contas a pagar	33	91,67%	2	5,56%	1	2,78%		
Controle de contas a receber	32	88,89%	3	8,33%	1	2,78%		
Controle de estoques	27	75,00%	8	22,22%	1	2,78%		
Controle de custos e despesas	31	86,11%	5	13,89%	0	0,00%		
Demonstrações contábeis								
Balancete	16	44,44%	18	50,00%	2	5,56%	36	100%
Balanço Patrimonial e DR	16	44,44%	16	44,44%	4	11,11%		
DVA	6	16,67%	15	41,67%	15	41,67%		
DFC	11	30,56%	18	50,00%	7	19,44%		
DMPL e DLPA	7	19,44%	18	50,00%	11	30,56%		
Notas explicativas	3	8,33%	15	41,67%	18	50,00%		
Métodos de Custeio								
Custeio por absorção	6	16,67%	9	25,00%	21	58,33%	36	100%
Custeio variável	6	16,67%	13	36,11%	17	47,22%		
Custeio padrão	9	25,00%	11	30,56%	16	44,44%		
Custeio ABC	4	11,11%	10	27,78%	22	61,11%		
Custo meta	17	47,22%	13	36,11%	6	16,67%		
Outros Artefatos								
Retorno sobre investimento	16	44,44%	14	38,89%	6	16,67%	36	100%
Orçamento	19	52,78%	10	27,78%	7	19,44%		
Planejamento tributário	17	47,22%	8	22,22%	11	30,56%		
Ponto de equilíbrio	13	36,11%	13	36,11%	10	27,78%		
Planejamento estratégico	19	52,78%	14	38,89%	3	8,33%		

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela cinco que os controles operacionais se destacam pela utilização, a maioria diz utilizar o controle de contas a pagar (91,67%), controle de contas a receber (88,89%) e controle de custos e despesas (86,11%). Esses resultados foram superiores se comparado com o estudo de Dos Santos, Dorow e Beuren (2016), onde destaca-se o uso do controle de contas a receber (65,85%), controle de caixa (63,41%), controle de custos e despesas (63,41%) e controle de contas a pagar (60,98%). O que surpreende é que ainda existem

empresas que não utilizam essas ferramentas que são essenciais para o bom funcionamento do negócio, cerca de 25% dos respondentes dizem não utilizar ou desconhecem o controle de estoque e 16,67% dizem não conhecer ou não utilizam o controle de caixa.

Na pesquisa realizada por Dos Santos et al. (2014) o maior índice de uso por parte dos clientes, refere-se aos controles operacionais de gestão, como controle de contas a receber, controle de contas a pagar, entre outros.

Quando questionados sobre a utilização das demonstrações contábeis, a maioria dos respondentes afirmou que não utiliza ou desconhece estes artefatos, destaca-se notas explicativas, Demonstração do Valor Adicionado (DVA), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e Demonstrações dos Lucros e Prejuízos Acumulados (DLPA) com menores porcentagens de utilização. Apenas 44,44% dos respondentes afirmaram que utilizam balancete, balanço patrimonial e DR.

Em relação aos métodos de custeio, apenas um artefato chegou próximo de 50% de utilização pelos respondentes, o custo meta foi mencionado por 47,22% dos respondentes que afirmaram que utilizam estes artefatos. Já para os demais custeios, o grau de desconhecimento ou não utilização passou dos 75% e se torna um dado preocupante, pois a formação do preço de venda está atrelada a estes métodos de custeio. A baixa utilização destes métodos corrobora com o estudo de Dos Santos, Dorow e Beuren (2016), onde nem um quarto dos respondentes afirmou adotar os métodos de custeio e mais de 50% não os conhecem e por isso não os utilizam.

Clemente, Souza e Taffarel (2013) constataram em sua pesquisa que apesar da formação educacional elevada dos gestores das MPEs, o nível de conhecimento dos métodos de custeio é surpreendentemente baixo, cerca de 38% dos gestores das MPEs pesquisadas não conhecem nenhum método de custeio e que 55% das empresas não contam com nenhuma ferramenta de gestão de custos.

Quanto à utilização de outros artefatos, em média 47,22% diz fazer uso de algum outro artefato, destaca-se a utilização do planejamento estratégico e do orçamento, ambos com 52,78% de utilização. Dos Santos, Dorow e Beuren (2016), verificaram em sua pesquisa que utilização de outros artefatos não contempla nem 30% da amostra, com exceção do planejamento tributário, que é utilizado por 43,90% dos respondentes. Embora haja uma diferença entre as duas pesquisas, pode-se dizer que em ambas a maioria dos empresários desconhece ou não faz uso destes artefatos importantes.

#### 4.4 Grau de importância dos instrumentos gerenciais na visão dos gestores

Esta seção destina-se a levantar o grau de importância atribuído aos instrumentos gerenciais quanto à tomada de decisão nas empresas pesquisadas. Foi solicitado aos respondentes que atribuíssem o grau de importância dos instrumentos gerenciais, considerando nada importante, pouco importante, indiferente, importante e muito importante. Os resultados apresentados na Tabela 6 foram analisados por meio da técnica da entropia da informação, com o intuito de verificar a variabilidade nas respostas dos gestores.

Verificou-se que na Tabela 6, que as médias que ficaram acima de quatro e representam importância foi o controle de contas a pagar, receber, custos, despesas, caixa, planejamento tributário, custeio meta e ABC. Esses resultados somam com os resultados da Tabela 5, onde os instrumentos operacionais aparecem com os mais utilizados. Destaca-se o custeio ABC onde a minoria (11,11%) dos respondentes diz utilizar, mas a maioria considera importante. As menores médias apareceram para DMPL e DLPA e notas explicativas todas próximas a três, que

na escala utilizada corresponde a indiferente, ou seja, os respondentes não consideram estes instrumentos necessários à gestão do negócio.

Tabela 6 – Grau de importância dos instrumentos na visão dos gestores

Nº	Questão	Entropia	Peso da Informação	Média
1	Controle de contas a pagar	0,9984	0,0133	4,75
2	Controle de contas a receber	0,9990	0,0082	4,81
3	Controle de custos e despesas	0,9989	0,0091	4,78
4	Caixa	0,9978	0,0179	4,44
5	Planejamento tributário	0,9980	0,0166	4,61
6	Orçamento	0,9947	0,0439	3,94
7	Retorno sobre investimento	0,9959	0,0337	4,00
8	Controle de estoques	0,9940	0,0493	3,53
9	Planejamento estratégico	0,9951	0,0406	3,72
10	DFC	0,9947	0,0435	3,75
11	Cálculo do ponto de equilíbrio	0,9942	0,0482	3,50
12	BP e DR	0,9920	0,0656	3,50
13	Balancete	0,9920	0,0661	3,47
14	DMPL e DLPA	0,9925	0,0618	3,44
15	Notas explicativas	0,9914	0,0712	3,44
16	DVA	0,9915	0,0700	3,72
17	Custeio meta	0,9936	0,0524	4,25
18	Custeio ABC	0,9940	0,0495	4,31
19	Custeio variável	0,9870	0,1075	3,81
20	Custeio padrão	0,9924	0,0628	3,69
21	Custeio por absorção	0,9917	0,0687	4,08
Total		20,8788	1	3,98

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com Zeleny (1982) quanto mais próximo de zero for  $e(di)$ , maior o grau de entropia presente na questão e vice-versa. Sobre o peso da informação, o autor explica quanto maior  $e(di)$ , menor o peso de informação presente que ele retém, ou seja, quanto maior, maior a diversidade de respostas dos entrevistados.

De acordo com os resultados da Tabela 6, os instrumentos que apresentam maior entropia e menor peso da informação são controle de contas a pagar, receber, custos e despesas, caixa e planejamento tributário. Estes dados apresentaram menor dispersão entre os respondentes e também são os que possuem maiores médias, que demonstra então que são de grande importância para a gestão das empresas. Destaca-se o custeio variável com maior peso da informação (0,1075). Esse resultado mostra que não houve concordância entre as respostas, sendo que para alguns estes instrumentos é de grande importância e para outros nada importante.

Comparado os resultados da Tabela 6 com os resultados obtidos por Dos Santos, Dorow e Beuren (2016), houve pouca diferença nos resultados. Destaca-se como diferença as notas explicativas, DMPL e DLPA com as menores médias. Os controles operacionais são os mais utilizados/importantes em ambos os estudos.

Este estudo apresentou como média geral 3,98 de utilização e entropia total de 20,8788. No estudo de Dos Santos, Dorow e Beuren (2016), a média geral de utilização foi de 3,75 e a entropia total foi de 20,6918. Nesse sentido pode-se afirmar que os resultados obtidos neste estudo foram mais satisfatórios, onde a média de utilização dos instrumentos é maior e a

dispersão entre as respostas foi menor, pois apresenta maior entropia que o estudo de Dos Santos, Dorow e Beuren(2016).

#### 4.5 Utilização de instrumentos gerenciais *versus* procedimentos na tomada de decisão

Esta seção analisa se o uso de procedimentos na tomada de decisão determina as formas de adoção dos instrumentos gerenciais. Para isso, foi realizado o teste não paramétrico Mann-Whitney U, assim, se o nível de significância for igual ou menor a 0,05, indica que há diferença entre os grupos analisados. Foram analisados grupos distintos que dizem respeito aos seguintes procedimentos de tomada de decisão:

a) recursos utilizados – foi comparado se os gestores que utilizam a experiência ou intuição divergem na utilização dos artefatos contábeis com os gestores que utilizam as informações fornecidas pela contabilidade e/ou relatórios elaborados pelos gestores.

b) sistemas utilizados – Foi feito, a comparação entre as empresas que não utilizam nenhum sistema e/ou realizam controles manuais com as empresas que utilizam planilhas Excel, pacotes multiusuários ou sistemas ERP.

c) frequência com que os gestores discutem o resultado da empresa com o contador – a comparação foi feita entre as empresas que nunca ou raramente discutem com as empresas que discutem o resultado com pouca frequência ou frequentemente.

Na Tabela 7 buscou-se comparar os 19 gestores que se utilizam somente da intuição e/ou experiência com aqueles 17 que se utilizam de informações fornecidas pela contabilidade e/ou de relatórios elaborados pelos gestores. Quando houve situações em que mais de um procedimento assinalado, considerou-se o que representa a melhor situação. Para os instrumentos gerenciais foi realizada a seguinte classificação, assim enumeradas: zero = quando são desconhecidos pelos gestores; um = não utilizados pelos gestores, porém conhecidos; e dois = utilizados pelos gestores.



Tabela 7 – Comparação entre utilização de instrumentos gerenciais e recursos utilizados na tomada de decisão

Instrumentos Gerenciais	Recursos utilizados	N	Média dos Postos	Mann-Whitney U	Sig
<b>Controles operacionais</b>					
Controle de caixa	Intuição/Experiência	19	18,58	160,000	0,941
	Informação Contábil/Relatórios	17	18,41		
Controle de contas a pagar	Intuição/Experiência	19	18,08	153,500	0,597
	Informação Contábil/Relatórios	17	18,97		
Controle de contas a receber	Intuição/Experiência	19	16,71	127,500	0,048
	Informação Contábil/Relatórios	17	20,50		
Controle de estoques	Intuição/Experiência	19	18,39	159,500	0,933
	Informação Contábil/Relatórios	17	18,62		
Controle de custos e despesas	Intuição/Experiência	19	18,16	155,000	0,731
	Informação Contábil/Relatórios	17	18,88		
<b>Demonstrações contábeis</b>					
Balancete	Intuição/Experiência	19	18,50	161,500	1,000
	Informação Contábil/Relatórios	17	18,50		
BP e DR	Intuição/Experiência	19	20,71	119,500	0,143
	Informação Contábil/Relatórios	17	16,03		
DVA	Intuição/Experiência	19	18,11	154,000	0,797
	Informação Contábil/Relatórios	17	18,94		
DFC	Intuição/Experiência	19	18,55	160,500	0,972
	Informação Contábil/Relatórios	17	18,44		
DMPL/DLPA	Intuição/Experiência	19	19,11	150,000	0,691
	Informação Contábil/Relatórios	17	17,82		
NES	Intuição/Experiência	19	17,00	133,000	0,313
	Informação Contábil/Relatórios	17	20,18		

Fonte: dados da pesquisa.

<b>Métodos de Custeio</b>					
Custeio por absorção	Intuição/Experiência	19	19,11	150,000	0,680
	Informação Contábil/Relatórios	17	17,82		
Custeio variável	Intuição/Experiência	19	19,97	133,500	0,331
	Informação Contábil/Relatórios	17	16,85		
Custeio padrão	Intuição/Experiência	19	20,71	119,500	0,153
	Informação Contábil/Relatórios	17	16,03		
Custeio ABC	Intuição/Experiência	19	18,68	158,000	0,898
	Informação Contábil/Relatórios	17	18,29		
Custo meta	Intuição/Experiência	19	21,76	99,500	0,032
	Informação Contábil/Relatórios	17	14,85		
<b>Outros Artefatos</b>					
Retorno sobre investimento	Intuição/Experiência	19	21,92	96,500	0,025
	Informação Contábil/Relatórios	17	14,68		
Orçamento	Intuição/Experiência	19	19,87	135,500	0,364
	Informação Contábil/Relatórios	17	16,97		
Planejamento tributário	Intuição/Experiência	19	17,42	141,000	0,483

	Informação Contábil/Relatórios	17	19,71		
Ponto de equilíbrio	Intuição/Experiência	19	18,76	156,500	0,866
	Informação Contábil/Relatórios	17	18,21		
Planejamento estratégico	Intuição/Experiência	19	19,16	149,000	0,657
	Informação Contábil/Relatórios	17	17,76		

Observa-se na Tabela 7 que apenas três instrumentos gerenciais possuem utilização significativamente diferente. O controle de contas a receber, custeio meta e retorno sobre investimentos aparecem como os instrumentos com maior diferença entre as duas classificações de tomada de decisão.

O controle de contas a receber, possui maior utilização quando as decisões são tomadas com base em informações fornecidas pela contabilidade e/ou relatórios gerados pelos gestores. Já o custeio meta e retorno sobre investimento, possui maior utilização quando a tomada de decisão ocorre de forma intuitiva e/ou com base na experiência do empresário.

Referente as características das empresas que utilizam as informações contábeis e os relatórios elaborados pelos gestores, a maioria delas pertence ao ramo de serviços ou comércio varejista e também são de pequeno porte, onde quase na maioria delas os gestores possuem conhecimento do resultado mensal da empresa. Esses resultados corroboram com o estudo de Dos Santos, Dorow e Beuren (2016), porém se diferencia quanto à discussão do resultado mensal com o contador onde nesta pesquisa grande minoria não faz a discussão com seus contadores.

Na Tabela 8, buscou-se comparar as empresas cujos sistemas utilizados são Excel, pacote multiusuário e ERP com aquelas que utilizam controles manuais ou que não utilizam.

Tabela 8 – Comparação entre utilização de instrumentos gerenciais e sistemas utilizados na tomada de decisão

Instrumentos Gerenciais	Recursos utilizados	N	Média dos Postos	Mann-Whitney U	Sig
<b>Controles operacionais</b>					
Controle de caixa	Nenhum/Manual (Papel)	13	18,81	145,500	0,839
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	18,33		
Controle de contas a pagar	Nenhum/Manual (Papel)	13	18,65	147,500	0,891
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	18,41		
Controle de contas a receber	Nenhum/Manual (Papel)	13	17,81	140,500	0,587
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	18,89		
Controle de estoques	Nenhum/Manual (Papel)	13	17,62	138,000	0,615
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	19,00		
Controle de custos e despesas	Nenhum/Manual (Papel)	13	16,85	128,000	0,237
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	19,43		
<b>Demonstrações contábeis</b>					
Balancete	Nenhum/Manual (Papel)	13	13,88	89,500	0,026
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	21,11		
BP e DR	Nenhum/Manual (Papel)	13	15,88	115,500	0,217
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	19,98		
DVA	Nenhum/Manual (Papel)	13	17,69	139,000	0,708
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	18,96		
DFC	Nenhum/Manual (Papel)	13	16,00	117,000	0,243
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	19,91		
DMPL/DLPA	Nenhum/Manual (Papel)	13	17,96	142,500	0,801
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	18,80		
NES	Nenhum/Manual (Papel)	13	19,08	142,000	0,783
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	18,17		
<b>Métodos de Custeio</b>					
Custeio por absorção	Nenhum/Manual (Papel)	13	17,54	137,000	0,641
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	19,04		
Custeio variável	Nenhum/Manual (Papel)	13	18,81	145,500	0,885
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	18,33		
Custeio padrão	Nenhum/Manual (Papel)	13	16,27	120,500	0,305
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	19,76		
Custeio ABC	Nenhum/Manual (Papel)	13	17,85	141,000	0,745
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	18,87		
Custo meta	Nenhum/Manual (Papel)	13	14,27	94,500	0,049
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	20,89		
<b>Outros Artefatos</b>					
Retorno sobre investimento	Nenhum/Manual (Papel)	13	18,88	144,500	0,858
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	18,28		
Orçamento	Nenhum/Manual (Papel)	13	16,77	127,000	0,415
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	19,48		
Planejamento tributário	Nenhum/Manual (Papel)	13	20,04	129,500	0,476
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	17,63		
Ponto de equilíbrio	Nenhum/Manual (Papel)	13	18,23	146,000	0,902
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	18,65		

Planejamento estratégico	Nenhum/Manual (Papel)	13	15,54	111,000	0,155
	Excel/ Pacote multiusuário/ERP	23	20,17		

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 8, que apenas o balancete e o custeio meta possuem médias estatisticamente diferentes entre empresas cujos controles ocorrem de forma manual comparativamente com aquelas que utilizam planilhas Excel, pacote multiusuário e sistema ERP.

Referente as características das empresas que fazem uso de planilhas ou sistemas, destaca-se que dentre as 23, em 13 delas os empresários possuem curso superior em andamento ou concluído, sendo que sete desses possuem formação na área de ciências contábeis, administração ou gestão comercial e em 21 os empresários buscam realizar cursos de gestão com frequência ou pouca frequência. Esses dados podem ser decorrentes do grau de informatização que as empresas utilizam e das operações que elas desenvolvem.

Na Tabela 9, buscou-se verificar se há diferenças entre o uso e/ou conhecimento dos instrumentos gerenciais por parte dos gestores que raramente ou nunca discutem o resultado da empresa com o contador com aqueles em que a discussão ocorre frequentemente ou com pouca frequência.

Percebe-se na Tabela 9, que em apenas um instrumento gerencial apresentou-se diferença estatisticamente relevante entre os dois grupos. As empresas que buscam discutir com frequência o resultado com o contador apresentaram maior utilização do controle de custos e despesas. Esse resultado sugere que além do escritório contábil exigir o controle dos custos e despesas devido a escrituração contábil o empresário também faz uso deste para verificar o seu lucro no final do período.

Tabela 9 – Comparação entre utilização de instrumentos gerenciais e frequência que o resultado da empresa é discutido com o contador

Instrumentos Gerenciais	Recursos utilizados	N	Média dos Postos	Mann-Whitney U	Sig
<b>Controles operacionais</b>					
Controle de caixa	Raramente/Nunca	21	17,19	130,000	0,173
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	20,33		
Controle de contas a pagar	Raramente/Nunca	21	17,43	135,000	0,132
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	20		
Controle de contas a receber	Raramente/Nunca	21	17,9	145,000	0,462
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	19,33		
Controle de estoques	Raramente/Nunca	21	17,79	142,500	0,523
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	19,5		
Controle de custos e despesas	Raramente/Nunca	21	16,71	120,000	0,045
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	21		

Tabela 9 – Comparação entre utilização de instrumentos gerenciais e frequência que o resultado da empresa é discutido com o contador (Conclusão)

Instrumentos Gerenciais	Recursos utilizados	N	Média dos Postos	Mann-Whitney U	Sig
<b>Demonstrações contábeis</b>					
Balancete	Raramente/Nunca	21	17,83	143,500	0,613
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	19,43		
BP e DR	Raramente/Nunca	21	16,69	119,500	0,179
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	21,03		
DVA	Raramente/Nunca	21	17,36	133,500	0,404
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	20,1		

DFC	Raramente/Nunca	21	17,57	138,000	0,495
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	19,8		
DMPL/DLPA	Raramente/Nunca	21	17,45	135,500	0,441
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	19,97		
NES	Raramente/Nunca	21	17	126,000	Continua Conclusão
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	20,6		
<b>Métodos de Custeio</b>					
Custeio por absorção	Raramente/Nunca	21	17,98	146,500	0,689
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	19,23		
Custeio variável	Raramente/Nunca	21	19,21	142,500	0,598
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	17,5		
Custeio padrão	Raramente/Nunca	21	18,43	156,000	0,959
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	18,6		
Custeio ABC	Raramente/Nunca	21	16,55	116,500	0,127
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	21,23		
Custo meta	Raramente/Nunca	21	18,79	151,500	0,834
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	18,1		
<b>Outros Artefatos</b>					
Retorno sobre investimento	Raramente/Nunca	21	17,55	137,500	0,486
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	19,83		
Orçamento	Raramente/Nunca	21	18,07	148,500	0,751
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	19,1		
Planejamento tributário	Raramente/Nunca	21	16,19	109,000	0,093
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	21,73		
Ponto de equilíbrio	Raramente/Nunca	21	17,98	146,500	0,708
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	19,23		
Planejamento estratégico	Raramente/Nunca	21	17,17	129,500	0,313
	Com pouca frequência/Frequentemente	15	20,37		

Fonte: dados da pesquisa.

Com todos esses resultados constata-se a utilização de instrumentos gerenciais nas micro e pequenas empresas, onde as decisões são tomadas com o apoio das informações contábeis e relatórios dos sistemas que as empresas utilizam. A informatização e controle das operações que acontecem nas empresas levam os empresários a buscar mais conhecimento e com isso a utilizar outros artefatos gerenciais tudo para atender a demanda de seu negócio e do fisco.

Este estudo corrobora com o estudo realizado por Dos Santos, Dorow e Beuren (2016) que compreendeu as micros, pequenas e médias empresas do Alto Vale do Itajaí, SC, Brasil. Tendo em conta a quantidade de respondentes deste estudo também ser baixa, os resultados apontados devem ser usados e tratados apenas como indicativos, devem ser realizados estudos com outras amostras de outras regiões para confirmar estes resultados.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente estudo buscou investigar quais os instrumentos gerenciais mais utilizados na tomada de decisão em micro e pequenas empresas do oeste catarinense. Os instrumentos gerenciais são ferramentas que facilitam os processos gerenciais das empresas, onde mostram a situação, as entradas e saídas de recursos materiais, financeiros, entre outros benefícios para o controle de uma empresa.

Os principais artefatos contábeis utilizados pelas empresas foram os controles operacionais, onde se destaca o controle de contas a pagar e receber. As demonstrações contábeis e os métodos de custeio são utilizados por menos da metade dos respondentes. Em média 47,22% dizem utilizar outros artefatos, que podem auxiliar na gestão das empresas. Em relação a importância destes artefatos quanto a tomada de decisão, verificou-se a maior importância em controle de contas a pagar, receber, caixa, custos e despesas, custeio meta, custeio ABC e também o planejamento tributário. Como são empresas pequenas focam em controles operacionais que auxiliam nas atividades básicas do dia a dia.

Em relação ao conhecimento dos empresários, a maioria dos artefatos são conhecidos pelos mesmos, apenas as notas explicativas e alguns métodos de custeio que são desconhecidos por maioria dos empresários, mais exatamente, custeio ABC, custeio padrão, custeio por absorção e o custeio variável.

Em relação ao estudo de Dos Santos, Dorow, Beuren (2016), esta pesquisa teve maior índice de validação, segundo a fórmula de entropia. Nos resultados obtiveram-se respostas parecidas com pouca divergência, onde os controles operacionais são mais utilizados e mais importantes, as diferenças que se destacaram foram na questão das médias onde as notas explicativas, DMPL e DLPA alcançaram menores médias, no estudo de Dos Santos, Dorow e Beuren (2016) os artefatos que obtiveram menores medias foram a DVA, custeio ABC, custo meta, custeio variável e custeio padrão.

Comparando este estudo com o de Clemente, Souza e Taffarel (2013) que analisaram o conhecimento dos métodos de custeio e a utilização das ferramentas gerenciais de custos pelas micro e pequenas empresas, onde destacam que 38% dos gestores não conhecem nenhum tipo de método de custeio, enquanto este estudo pode-se dar destaque apenas ao custo meta que é desconhecido só por 16,67% dos gestores, já os demais métodos apresentam um índice mais elevado que vai de 44,44% a 58,33%.

O estudo Carvalho et al. (2010) examinou as práticas gerenciais empregadas pelas micro e pequenas empresas do setor de confecções da cidade de Sousa/PB, onde mostrou que os gestores utilizam da sua intuição e de suas experiências, como também aconteceu no oeste catarinense, onde também a maioria dos gestores utiliza de suas experiências na hora de tomar alguma decisão.

Este estudo mostrou que a maioria dos gestores não utiliza ferramentas para tomar decisões e sim acreditam mais na sua experiência, sem usar os instrumentos gerenciais que estão disponíveis para junto com a experiência dos gestores tomar decisões apropriadas, assim podem maximizar seus retornos, ver se é viável executar uma ação, entre outros benefícios que os instrumentos gerenciais fornecem.

Os resultados da pesquisa podem ter sofrido influências por algumas limitações, como o baixo número de amostragem. Também se notou que alguns questionários foram respondidos com respostas aleatórias, onde o entrevistado não passou muita convicção em suas respostas. Com base nisso, para futuras pesquisas recomenda-se utilizar um maior número de amostras, também aplicar em empresas de médio e grande porte, como também aplicar em outras regiões do estado, assim pode ser feito um comparativo com demais estudos.

## REFERÊNCIAS

ALBANEZ, T.; BONIZIO, R. C. A contabilidade gerencial como fator condicionante à sobrevivência das micro e pequenas empresas. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, João Pessoa, PB, 2007.

ALTAF, J. G.; TROCCOLI, I. R. A importância da gestão profissional em uma empresa familiar - Joalheria Meridiano Ltda. *Revista Economia & Gestão*, v. 10, n. 23, p. 40-59, 2010.

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

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

CLEMENTE, A.; DE SOUZA, I. T.; TAFFAREL, M.. Gestão de Custos nas Micro e Pequenas Empresas das regiões sul e sudeste de Curitiba. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. Uberlândia, MG, 2013.

CARVALHO, J. R. M.; LIMA, M. D. D. L. D.; DE ARAÚJO CARVALHO, E. K. M.; DO NASCIMENTO MANCINELL, J. M. L.; CAVALCANTI, J. A. Evidências Empíricas sobre Práticas Gerenciais em MPEs: Estudo no Comércio Varejista de Confecções da Cidade de Sousa-PB. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, Belo Horizonte, MG, 2010.

DOS SANTOS, L. C. B.; VASCONCELOS, F. N. P. de; MATIAS, M. A.; GONÇALVES, D. L. Profissionais contábeis engajados no auxílio gerencial às micro e pequenas empresas brasileiras. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, Bento Gonçalves, RS, 2012.

DOS SANTOS, V.; BENNERT, P.; FIGUEIREDO, G. H.; BEUREN, I. M. Instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas: estudo em uma prestadora de serviços contábeis e seus respectivos clientes. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, Natal, RN, 2014.

DOS SANTOS, V.; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. *Revista Ambiente Contábil*, v. 8, n. 1, p. 153-186, 2016.

FÁVERO, L. P. L.; BELFIORE, P. P.; SILVA, F. L. da; CHAN, B. L. *Análise de dados*. Modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Campus, 2009.

FERREIRA, L. F. F.; OLIVA, F. L.; DOS SANTOS, S. A.; GRISI, C. C. de H.; LIMA, A. C. Análise quantitativa sobre a mortalidade precoce de micro e pequenas empresas da cidade de São Paulo. *Gestão e Produção*, v. 19, n. 4, p. 811-823, 2012.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo, SP, 2002.

IUDICIBUS, S. de; *Contabilidade gerencial*. 6. ed., São Paulo: Atlas, 1998.



- LACERDA, J. B. A contabilidade como ferramenta gerencial na gestão financeira das micro, pequenas e médias empresas (MPMEs): Necessidade e aplicabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, v. [s.n], n. 160, p. 38-53, 2006.
- NUNES, L. da C. F.; SERRASQUEIRO, Z. M<sup>a</sup>. A informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 15, n. 36, p. 87-96, 2004.
- NUNES, K. Di P.; MIRANDA, L. C.; FERREIRA, K. A. da S.. Dura lição: aprendendo com os pequenos empresários que fecharam seus negócios. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, v. 4, n. 2, p. 49-63, 2010.
- PADOVEZE, C. L. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 6. ed., Atlas, 2009.
- PARISI, C.; MERGLIORINI, E. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2011.
- QUEIROZ, L. M. N. de. *Investigação do uso da informação contábil na gestão das micros e pequenas empresas da região do Seridó Potiguar*. Dissertação de Mestrado (Ciências Contábeis). Programa Multiintitucional e Inter-Regional do Consórcio UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília: 2005.
- RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 1999.
- SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). *Critérios de classificação de empresas: MEI – ME – EPP*. Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>. Acessado em 14 janeiro 2018.
- \_\_\_\_\_. *Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira*. Brasília. Disponível em: < <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e>, v. 20, 2014. Acessado em 14 janeiro 2018.
- SOUTES, D. O. *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. 2006. Dissertação (Mestrado) - FEA/USP, São Paulo, 2006.
- STROEHER, A. M.; FREITAS, H. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. *Revista de Administração Eletrônica*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 1-25, 2008.
- ZELNY, M. *Multiple criteria decision making*. New York: McGraw-Hill, 1982.