

Instrumentos da Contabilidade Gerencial Utilizados pelas Micro, Pequenas e Médias Empresas: Estudo em uma Prestadora de Serviços Contábeis e seus Respective Clientes

Vanderlei dos Santos (UDESC) - vandertosantos_09@yahoo.com.br

Patrícia Bennert (UDESC) - patriciabennert@live.com

Guilherme Henrique Figueiredo (UDESC) - guilherme.henrique.figueiredo@hotmail.com

Ilse Maria Beuren (UFPR) - ilse.beuren@gmail.com

Resumo:

O estudo objetiva verificar os instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas na tomada de decisão e a disponibilização desses instrumentos por parte de uma empresa de serviços contábeis. Pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de pesquisa de levantamento com uma amostra por acessibilidade de 39 empresas. Também foram entrevistados o diretor, a gerente e a gestora contábil do escritório de contabilidade. Os resultados mostraram que dentre os instrumentos da contabilidade gerencial oferecidos pelo escritório, predominam-se as demonstrações contábeis e o planejamento tributário. Entretanto, o maior índice de utilização por parte dos clientes, refere-se aos controles operacionais de gestão, como controle de contas a receber, controle de contas a pagar, entre outros. Verifica-se ainda que pouquíssimos artefatos da contabilidade gerencial são utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas. Em alguns casos, os artefatos até são desconhecidos por parte dos gestores do escritório contábil. Em relação aos estágios dos artefatos da contabilidade gerencial, praticamente não há uso dos artefatos considerados modernos (3º e 4º estágios) cujo enfoque está na redução de perdas de recursos no processo operacional e na criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos. Há maior uso dos artefatos do segundo estágio, cujas informações são utilizadas para controle e planejamento gerencial. Conclui-se que a prestadora de serviços contábeis necessita de uma maior atenção aos seus clientes no que concerne aos instrumentos gerenciais, uma vez que algumas empresas não possuem ciência dos artefatos que estão utilizando.

Palavras-chave: *Instrumentos gerenciais. Micro empresas. Pequenas empresas. Escritório contábil.*

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

Instrumentos da Contabilidade Gerencial Utilizados pelas Micro, Pequenas e Médias Empresas: Estudo em uma Prestadora de Serviços Contábeis e seus Respective Clientes

Resumo

O estudo objetiva verificar os instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas na tomada de decisão e a disponibilização desses instrumentos por parte de uma empresa de serviços contábeis. Pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de pesquisa de levantamento com uma amostra por acessibilidade de 39 empresas. Também foram entrevistados o diretor, a gerente e a gestora contábil do escritório de contabilidade. Os resultados mostraram que dentre os instrumentos da contabilidade gerencial oferecidos pelo escritório, predominam-se as demonstrações contábeis e o planejamento tributário. Entretanto, o maior índice de utilização por parte dos clientes, refere-se aos controles operacionais de gestão, como controle de contas a receber, controle de contas a pagar, entre outros. Verifica-se ainda que pouquíssimos artefatos da contabilidade gerencial são utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas. Em alguns casos, os artefatos até são desconhecidos por parte dos gestores do escritório contábil. Em relação aos estágios dos artefatos da contabilidade gerencial, praticamente não há uso dos artefatos considerados modernos (3º e 4º estágios) cujo enfoque está na redução de perdas de recursos no processo operacional e na criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos. Há maior uso dos artefatos do segundo estágio, cujas informações são utilizadas para controle e planejamento gerencial. Conclui-se que a prestadora de serviços contábeis necessita de uma maior atenção aos seus clientes no que concerne aos instrumentos gerenciais, uma vez que algumas empresas não possuem ciência dos artefatos que estão utilizando.

Palavras-chave: Instrumentos gerenciais. Micro empresas. Pequenas empresas. Escritório contábil.

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

1 Introdução

Conforme a Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*) no seu Pronunciamento *International Management Accounting Practice I* (IMAP, 1998), a contabilidade gerencial é o processo de gestão que tem foco a utilização dos recursos da organização. Desse modo, tratam-se dos processos de gestão e tecnologias que objetivam agregar valor às respectivas organizações pelo eficiente uso de seus recursos, em contextos que envolvam competição e dinamicidade.

Soutes (2006) comenta que com o desenvolvimento da contabilidade gerencial foram sendo desenvolvidos os instrumentos ou artefatos gerenciais, que representam ferramentas, atividades, métodos de custeio e de avaliação, modelos tradicionais de gestão que possam auxiliar o profissional contábil gerencial a exercer suas funções.

A utilização de instrumentos de controle gerencial para a tomada de decisão no meio empresarial é importante, considerando que as informações geradas servirão de fundamento para determinar a escolha da melhor opção entre as existentes. Entretanto, cada ferramenta precisa estar alinhada às estratégias organizacionais e à realidade de cada empresa. Porém, Soutes (2006) constatou que empresas que se utilizam de

instrumentos modernos de gestão tem desempenho diferenciado em relação as que possuem instrumentos tradicionais.

Iudícibus (1998) comenta que as empresas de grande porte possuem em seu quadro administrativo uma pessoa responsável por analisar as informações contábeis e reescrevê-las de uma forma que sejam base para a gestão da entidade. Esse cargo dentro da empresa pode ser ocupado pelo contador de custos, o contador geral ou o diretor financeiro, mas empresas que possuem uma administração melhor dividida possuem um “controlador” que é a pessoa que possui a mentalidade gerencial (IUDÍCIBUS, 1998).

Em empresas de grande porte, a presença de um controlador é mais comum, já em micro, pequenas e médias empresas, a designação de um departamento ou cargo de controladoria é mais rara, o que necessita do suporte das prestadoras de serviços contábeis.

Contudo, os instrumentos da contabilidade gerencial também podem ser utilizados por micro, pequenas e médias empresas em suas respectivas atividades operacionais para auxiliarem em tomadas de decisões, sendo que as prestadoras de serviços contábeis deveriam contribuir com os conhecimentos dessa área, principalmente para empresas que não possuem uma pessoa específica de executar a função de contador gerencial ou gestor.

Estudos com micro, pequenas e médias empresas vêm sendo desenvolvidos frequentemente na área contábil. Freitas et al. (2007) observaram que há falta de assessoria contábil para os empresários de pequenas empresas, constatando que muitos não entendem a importância das ferramentas gerenciais e não recebem o auxílio devido de seus contadores. Santana et al. (2007) realizaram sua pesquisa com micro, pequenas e médias empresas da cidade de Cruz Alta/RS. Os resultados do estudo mostraram que os empresários não conhecem os instrumentos gerenciais e que seus contadores fazem apenas a contabilidade tradicional, não lhes oferecendo suporte para a tomada de decisão. Miranda et al. (2008) verificaram que 70% dos entrevistados estariam dispostos a pagar mais aos seus contadores em troca de informações úteis à tomada de decisão para a gestão de seus negócios. Stroehrer e Freitas (2008) concluíram que na visão das empresas de pequeno porte, o profissional contábil serve apenas para atender exigências legais. Silva, Miranda e Freire (2009) constataram que a contabilidade não é usada pela maioria dos gestores de pequenas empresas para medir desempenho, acompanhar metas e avaliar impactos financeiros em suas empresas.

Salienta Pereira (2005) que empresas prestadoras de serviços contábeis demonstram uma estruturação mais voltada a atender as obrigações fiscais e trabalhistas, tornando difícil a percepção dos clientes sobre o diferencial qualitativo de informações disponibilizadas entre uma empresa contábil e outra, e não deixando transparecer os reais benefícios da contabilidade.

Depreende-se que os resultados destas pesquisas evidenciam que há uma lacuna entre os instrumentos da contabilidade gerencial e sua aplicabilidade nas micro, pequenas e médias empresas. Considerando ainda, que as pesquisas sobre instrumentos gerenciais são direcionadas principalmente a empresas de grande porte, elaborou-se a seguinte questão problema: *Quais são os instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas na tomada de decisão e quais são disponibilizados por parte de uma empresa de serviços contábeis?*

A partir da questão de pesquisa, este estudo objetiva verificar os instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas na tomada de decisão e a disponibilização desses instrumentos por parte de uma empresa de serviços contábeis. As micro, pequenas e médias empresas nos últimos anos passaram a ser fortes ícones da economia brasileira, sendo responsáveis pela maior parte dos

empregos formais, desenvolvendo regiões, aumentando a arrecadação de tributos, gerando renda, entre outros fatores que movimentam a economia e aumentam o PIB brasileiro (SEBRAE, 2007; 2011; 2013).

Diante deste exposto, identifica-se a necessidade de verificar se as empresas de micro, pequeno e médio porte utilizam de instrumentos gerenciais no controle e na tomada de decisão e se as prestadoras de serviços contábeis disponibilizam esses instrumentos. As contribuições do trabalho não se estendem somente à academia, mas também aos profissionais da área contábil que terceirizam seus serviços, possibilitando visualizar as maiores necessidades de seus clientes. O trabalho é relevante também aos proprietários das micro, pequenas, médias empresas para que possam visualizar a importância das informações oferecidas por seus fornecedores de serviços contábeis.

2 Estágios da Contabilidade Gerencial e seus Artefatos

O IMAP (1998), parágrafo 7, registra uma síntese cronológica, descrevendo a evolução e os estágios da contabilidade gerencial, diferenciando-os por quatro diferentes fases:

Fase 1 - Antes de 1950, o foco foi à determinação de custos e controle financeiro, através do uso de orçamento e contabilidade de custos e tecnologias;

Fase 2 - Em 1965, o foco mudou para o fornecimento de informações para o planejamento e controle de gestão, através do uso de tecnologias como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;

Fase 3 - Em 1985, a atenção estava voltada para a redução dos resíduos em recursos utilizados nos processos de negócio, através da utilização de análise de processos e tecnologias de gestão de custos;

Fase 4 - Em 1995, a atenção se deslocou para a geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, por meio de tecnologias que analisam os drivers de valor do cliente, valor para o acionista, e inovação organizacional.

Os quatro estágios são evidentes e podem ser analisados separadamente, porém a mudança ocorrida de um estágio para outro representa evolução. Cada etapa evoluída demonstra adaptação a novas condições enfrentadas pelas empresas, reestruturando e modificando o método de utilização dos recursos e tecnologias utilizados anteriormente. Fase a fase evidenciam a combinação dos conhecimentos antigos aos novos, tendo por objetivo enfrentar ambientes de mercado e métodos de gerenciamento contemporâneos (IMAP, 2008).

A Figura 1 ilustra o diagrama que representa os estágios evolutivos da contabilidade gerencial:

Figura 1 – Estágios evolutivos da contabilidade gerencial



Fonte: Adaptado do IMAP 1 (1998).

Ao analisar a Figura 1 é perceptível que cada estágio englobou o anterior, isso mostra que nenhuma informação gerencial foi perdida com o passar dos anos, mas sim aperfeiçoada e agregada a novas. Desta forma, o último estágio é a junção de todos os anteriores, tornando a contabilidade gerencial ferramenta fundamental para a gestão e a tomada de decisão de uma organização. Sobre os estágios evolutivos, restam então, poucas dúvidas de que os mesmos continuarão a evoluir no futuro.

Conforme ilustrado na Figura 1, o primeiro estágio abrange o período até 1950, em que o foco da contabilidade gerencial era a apuração dos custos e o controle financeiro por meio de orçamentos. As principais ferramentas utilizadas nesse estágio foram o orçamento, previsões e controle de processos. No primeiro estágio a contabilidade gerencial era vista com uma atividade técnica necessária para perseguir os objetivos organizacionais (FREZATTI et al., 2009; SOUTES, 2006).

Frezatti et al. (2009) comentam que o segundo estágio enfatizava a análise do processo decisório. Soutes (2006) descreve que no segundo estágio a contabilidade gerencial era vista como uma atividade de gerenciamento, mas em um papel de apoio, fornecendo informações para o processo de tomada de decisão.

O terceiro estágio de acordo com Frezatti et al. (2009) demonstrou uma contabilidade gerencial mais voltada para projetos de redução de desperdícios e gestão de custos. Frezatti et al. (2009, p.17) relatam esse estágio como “[...] uma etapa relevante percorrida numa época em que o crescimento dos negócios globalizados demandava redução de custos”.

Ainda de acordo com Frezatti et al. (2009) o quarto estágio da contabilidade gerencial representa a criação do valor. Desta forma é um estágio que proporciona alternativas direcionadas para o resultado de longo prazo, visto que valor é uma dimensão com visão futura. É um estágio que requer artefatos mais desenvolvidos, como indicadores de desempenhos múltiplos e outros instrumentos.

Soutes (2006, p. 22) aduz que “nos estágios 3 e 4, a contabilidade gerencial passa a ser considerada como parte do processo de gestão”. A contabilidade gerencial deixa então, de fazer parte da tomada de decisão operacional da empresa, na qual sua função era somente elaborar relatórios padronizados de controle de custos e orçamentos, passando a fazer parte da tomada de decisão administrativa, os profissionais disponibilizam menos tempo para a elaboração de relatórios, e usam a maior parte do tempo analisando e interpretando informações. Frezatti et al. (2009, p. 18) complementam, “esses estágios são aproximações no sentido de que foram definidos normativamente a partir de artefatos considerados relevantes para os pesquisadores, não indicam que a sequência seja rigorosamente esta”.

De forma geral, constata-se que respectivamente o propósito geral de cada estágio é: (i) apuração de custos e controle financeiro; (ii) análise do processo; (iii) redução de desperdícios e gestão de custos; e (iv) criação de valor.

Constata-se que os artefatos do primeiro estágio tinham como ênfase essencialmente o controle, desta maneira classificam-se os seguintes instrumentos gerenciais: custeio de absorção; custeio variável; controle financeiro e operacional. No segundo estágio as diretrizes se tornaram o planejamento gerencial, e os principais instrumentos foram: custo padrão; custo baseado em atividades; método de orçamento RKW; orçamento de capital; descentralização. Em relação ao terceiro estágio, percebeu-se a preocupação com a redução de perdas nos processos, assim utilizando-se dos seguintes instrumentos: gestão baseada em atividades; centros de responsabilidades; preço de transferência; custo meta; *Kaisen*; custeio do ciclo de vida. Por fim, o foco no quarto estágio é a geração e criação de valor e adesão de estratégias das organizações, conforme Soutes (2006) foi denominado como “Criação de Valor através do uso efetivo

dos recursos”, seus principais instrumentos são: planejamento estratégico; *balanced Scorecard*; método de avaliação de desempenho. (SOUTES, 2006).

Cada estágio demarcou uma etapa da contabilidade gerencial, os artefatos dos estágios 1 e 2 são conhecidos como tradicionais, e os artefatos dos terceiro e quarto estágios são denominados como modernos. Diante do exposto fica nítido que a importância dos instrumentos da contabilidade gerencial foi crescendo conforme as necessidades da gestão das empresas. Com o passar do tempo e com as mudanças do mercado as empresas necessitaram de maior apoio para a tomada de decisão e instrumentos mais desenvolvidos, assim a contabilidade gerencial foi aprimorada em cada estágio.

3 Micro, Pequenas e Médias Empresas e a Contabilidade Gerencial

As micro, pequenas e médias empresas (MPME's) representam grande parte da movimentação econômica brasileira, são responsáveis pela maior parte dos empregos formais, geram renda, arrecadam receita pública (recolhimento de tributos), desenvolvem regiões. Desta maneira, contribuem diretamente e de maneira considerável, com o produto interno bruto (PIB) (SEBRAE, 2007; 2011; 2013).

Assim, torna-se evidente a importância das MPME'S na nova ordem econômica mundial, devido ao fato de absorverem a mão-de-obra excedente, ocasionada pela decadência do modelo de produção em massa. Nota-se ainda que estas empresas contribuem para todas as áreas da economia, além de gerarem empregos, introduzem inovações e aumentam a competitividade do mercado (LONGENECKER; MOORE; PETTY, 1997).

Para classificação do porte das empresas, são considerados alguns critérios, como o faturamento anual, o tipo de atuação da empresa e o número de colaboradores, esta condicional varia pelo tipo de empresa, que pode ser industrial ou comercial e/ou de serviços. O Quadro 1 evidencia o porte da empresa de acordo com a receita operacional bruta anual, fundamentados nos dados do BNDES (Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social) e da ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária) e Receita Federal do Brasil (RFB)

Quadro 1 – Classificação do porte da empresa

| ENTIDADE | CLASSIFICAÇÃO DO PORTE | RECEITA OPERACIONAL BRUTA ANUAL |
|------------|------------------------|--|
| BNDES | Microempresa | Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões |
| | Pequena empresa | Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões |
| | Média empresa | Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões |
| | Média-grande empresa | Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões |
| | Grande empresa | Maior que R\$ 300 milhões |
| ANVISA/RFB | Microempresa | Igual ou inferior a R\$ 360.000,00 , de acordo com a Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011. |
| | Pequena | Igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 e superior a R\$ 360.000,00, de acordo com a Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011. |
| | Média | Igual ou inferior a R\$ 6.000.000,00, de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34, de 23 de agosto de 2001. |
| | Média-Grande | Igual ou inferior a R\$ 20.000.000,00 e superior a R\$ 6.000.000,00, de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34, de 23 de agosto de 2001. |

Fonte: Adaptado BNDES / Anvisa – Receita Federal (2014)

Segundo Caneca (2008), as empresas classificadas como micro, pequenas ou médias, têm como característica a falta de discernimento de seus gestores, para

compreender e utilizar os artefatos fornecidos pela contabilidade gerencial. Muitas das empresas dos portes citados atuam sem um sistema de informação adequado, utilizando pouco às ferramentas de gestão disponíveis. Os empresários gestores de empresas de pequeno porte não tem por hábito o uso da informação contábil, falta-lhes a compreensão sobre a relevância da contabilidade gerencial, e por vezes, não dispõem dos recursos necessários para investir nessa área. Esses podem ser considerados como alguns dos aspectos que contribuem para falhas de gestão e são apontados, segundo pesquisa realizada pelo SEBRAE (2004), como algumas das principais razões para o encerramento precoce das micro, pequenas e médias empresas.

4 Metodologia da Pesquisa

Estudo de natureza descritiva foi realizado por meio de pesquisa de levantamento e com abordagem quantitativa. A população deste estudo compreendeu 137 empresas que fazem parte da cartela de clientes de um escritório de contabilidade da região do Alto Vale do Itajaí, estado de Santa Catarina.

A empresa prestadora de serviços contábeis que serviu de base para a realização deste estudo, iniciou suas atividades em 1992, na cidade de Rio do Sul em Santa Catarina. Em 2009 houve a abertura de uma filial situada na cidade de Blumenau, Santa Catarina. É uma empresa familiar, administrada pelo pai e pelo filho, optante pelo simples nacional. Possui clientes localizados em todo o estado de Santa Catarina, dos mais diferentes ramos e atividades, sendo a maioria tributada pelo lucro real. Conta com aproximadamente 100 funcionários, em seis departamentos (contábil, fiscal, recursos humanos, cadastro, tecnologia em informação e jurídico).

O questionário foi encaminhado via *e-mail* aos gestores das empresas clientes do escritório contábil, obtendo 39 respostas, o que constituiu uma amostra por acessibilidade. O instrumento de pesquisa consistiu de um questionário direcionado aos gestores das empresas. Com ele procurou-se identificar as características das empresas e dos gestores, e principalmente averiguar quais os instrumentos da contabilidade gerencial são utilizados por estas empresas e oferecidos pelo escritório contábil.

Os instrumentos da contabilidade gerencial foram segregados em controles operacionais de gestão, demonstrações contábeis e artefatos da contabilidade gerencial. Nos itens controles operacionais de gestão e demonstrações contábeis, havia a possibilidade dos respondentes indicar as seguintes opções: utilizado e não utilizado pela empresa, oferecido e não oferecido pelo escritório contábil. A relação dos controles operacionais de gestão foi extraída da pesquisa realizada por Lima (2007).

Também foram mencionados 19 artefatos da contabilidade gerencial, extraídos das pesquisas de Soutes (2006), Lima (2007) e Valeriano (2012), em que os respondentes precisavam indicar: utilizado pela empresa, não utilizado pela empresa ou não conhecido. Além de mencionar se o artefato era oferecido ou não pelo escritório contábil.

Também foram realizadas três entrevistas, com o intuito de coletar informações da empresa prestadora de serviços contábeis sobre seus clientes e sobre os instrumentos da contabilidade gerencial oferecidos por ela e utilizados pelos clientes. As entrevistas serviram para triangular os dados do questionário enviado. Foram entrevistados o diretor do escritório e também sócio administrador, além da gerente do escritório e a gestora do setor contábil. Na análise dos dados, utilizou-se da estatística descritiva, sendo que os artefatos da contabilidade gerencial foram analisados conforme a evolução dos estágios constantes no *International Management Accounting Practice 1* (1998).

Como limitação da pesquisa, destaca-se que os dados não podem ser generalizados e estendidos a outras empresas. Outra limitação é que a estratégia da

pesquisa baseou-se na percepção dos respondentes acerca do tema. Desta forma, aspectos subjetivos podem estar presentes, direcionando o respondente para uma situação que não reflita a realidade da empresa.

5 Descrição e Análise dos Dados

5.1 Características dos gestores e das empresas pesquisadas

A partir do levantamento realizado, pode-se constatar algumas características das empresas investigadas e dos respectivos gestores. Conforme respostas dos gestores, a maioria das empresas enquadra-se em pequenas e médias empresas, sendo 41,03% pequenas empresas, o que corresponde a 16 respondentes, e 38,46% médias empresas correspondendo a 15 respondentes. Entretanto, ao adotar a classificação realizada pelo BNDES, observa-se que há 6 empresas consideradas médias e o restante refere-se a micro e pequena empresa.

Em paralelo com a classificação do porte, o número de colaboradores das empresas teve percentuais idênticos de respostas, com 41,03% dos respondentes tendo um quadro de 10 a 30 colaboradores e 38,46% entre 1 a 9 colaboradores. O faturamento anual com maior número de respostas está entre R\$ 600.000,00 a R\$ 3.500.000,00 com 22 respondentes, o que representa a maior parte da amostra. Também, há 10 empresas que faturam acima de 9 milhões. Em relação à tributação, a maioria é tributada pelo lucro real, com 35 dentre os 39 respondentes, um percentual de 89,74%. O ramo de atividade apresentou predominância do setor de comércio varejista, com 61,54% dos entrevistados, enquanto comércio atacadista e indústrias ficaram 17,95% e 15,38% respectivamente.

Quanto ao perfil dos gestores respondentes da pesquisa, a Tabela 1 evidencia a faixa etária, grau de formação e gênero dos respondentes.

Tabela 1 – Perfil dos pesquisados

| Quantidade de Respondentes: 39 | | Gênero | |
|--------------------------------|--------|-----------------------|--------|
| | | Masculino | 69,23% |
| Faixa Etária | | Grau de Formação | |
| | | 20 a 30 anos | 30,77% |
| 31 a 40 anos | 20,51% | Ensino Médio Completo | 28,21% |
| 41 a 50 anos | 25,64% | Graduação | 51,28% |
| Acima de 50 anos | 23,08% | Pós-Graduação | 17,95% |

Fonte: dados da pesquisa

Os dados obtidos demonstram primeiramente que os gestores respondentes são do gênero masculino em quase 70% das empresas. A faixa etária predominante ficou entre 20 e 30 anos, com 30,77% dos respondentes, ou seja, 12 dentre os 39 pesquisados. O grau de formação, apresentou mais da metade dos respondentes com a graduação concluída, e ainda mais sete ou o equivalente a 17,95% com pós-graduação. Em relação à formação acadêmica, 12 dos respondentes possuem formação em administração, quatro em ciências contábeis, dois em tecnologia em processos gerenciais, um em direito e outro em gestão de varejos e serviços. Dos sete respondentes que possuem especialização, todos cursaram um curso distinto, abrangendo principalmente a área de gestão, tais como: gestão financeira, gestão financeira e controladoria, gestão empresarial, finanças e mercado de capitais.

5.2 Instrumentos da contabilidade gerencial oferecidos pelo escritório e utilizados pelos clientes

Nesta seção evidenciam-se os instrumentos da contabilidade gerencial que são oferecidos pelo escritório contábil e utilizados pelos clientes, sendo que os instrumentos

foram segregados em controles operacionais de gestão, demonstrações contábeis e artefatos da contabilidade gerencial.

a) Controles operacionais de gestão

A tabela 2 evidencia os controles operacionais de gestão utilizados pelos 39 respondentes. Lima (2007) considera como controles operacionais de gestão: controle de contas a pagar, controle de contas a receber, controle de estoque, controle de caixa, controle de custos, controle de vendas, controle de despesas, controle de investimentos e controle de ativos permanentes.

Tabela 2: Controles operacionais de gestão utilizados pelos clientes

| Controles | Utilizados pelos clientes | | Oferecido pelo escritório contábil | |
|--------------------------------|---------------------------|--------|------------------------------------|--------|
| | Quantidade | (%) | Quantidade | (%) |
| Controle de contas a receber | 37 | 94,87% | 6 | 15,38% |
| Controle de contas a pagar | 38 | 97,44% | 6 | 15,38% |
| Controle de estoque | 32 | 82,05% | 13 | 33,33% |
| Controle de caixa | 35 | 89,74% | 7 | 17,95% |
| Controle de custos | 27 | 69,23% | 8 | 20,51% |
| Controle de vendas | 34 | 87,18% | 8 | 20,51% |
| Controle de despesas | 29 | 74,36% | 11 | 28,21% |
| Controle de investimentos | 25 | 64,10% | 8 | 20,51% |
| Controle de ativos permanentes | 21 | 53,85% | 11 | 28,21% |

Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se que os controles operacionais de gestão possuem relevância em sua utilização, sendo que todos apresentaram um percentual de uso maior que 50%. Os mais utilizados são controle de contas a pagar (97,44%), controle de contas a receber (94,87%), controle de caixa (89,74%), controle de vendas (87,18%) e controle de estoques (82,05%). Em menor grau de utilização está o controle de ativos permanentes, com 21 respondentes, representando 53,85%.

Os resultados deste estudo coadunam com as pesquisas realizadas por Lima (2007) e Carvalho e Lima (2011), em que constataram que o controle de contas a receber, controle de contas a pagar, controle de caixa e controle de estoques apresentam maior grau de utilização pelas micro, pequenas e médias empresas.

Denota-se que poucos controles de gestão são oferecidos pela prestadora de serviços contábeis, conforme apontado pelos gestores das empresas e evidenciado nas entrevistas:

Gestora do setor contábil A maioria dos clientes possui algum tipo de controle operacional de gestão como: controles de contas a pagar, controle de contas a receber e de estoque, mas a empresa prestadora de serviços contábeis não os oferece.

Diretor Desses controles, acho que os mais utilizados são contas a pagar, a receber e de estoque, e que ainda não são 100%. O escritório contábil não oferece estes controles, mas caso o cliente achar necessário e solicitar o escritório realiza assessoria.

Observa-se que os controles operacionais de gestão utilizados pelos clientes são conhecidos pelo escritório contábil, mas há controles utilizados que a empresa prestadora de serviços contábeis não fez menção. Quanto ao oferecimento destes controles por parte do escritório contábil, o maior apontamento pelos clientes foi o controle de estoque com 33,33%, controle de despesas com 28,10% e de ativos permanentes com 28,10%. Estes valores ilustram o relato do diretor, quando o mesmo disse que não oferecem estes controles, mas caso o cliente solicite, o escritório presta assessoria.

Neste caso, a menção de maior oferecimento do controle de estoque (33,33%), pode ser justificada pelo fato do escritório contábil destacar a importância do correto

controle, devido ao fato de várias obrigações acessórias conterem este dado (DIPJ, ECD, SPED FISCAL), mas isto não significa que o escritório oferece esta ferramenta aos seus clientes.

O controle de despesas apresentou 28,10% de grau de oferecimento por parte do escritório, isso pode ter relação com a cobrança mensal da necessidade de envio das despesas incorridas nas empresas clientes, que devem ser contabilizadas, uma vez que a maioria dos clientes possui a tributação pelo lucro real. Quanto ao controle de ativos permanente que também apresentou um grau de oferecimento de 28,10%, o escritório possui cadastros de ativos imobilizados para controle de depreciação.

Depreende-se que há maior utilização destes controles de gestão pelos clientes, em detrimento de uma baixa oferta por parte do escritório de contabilidade.

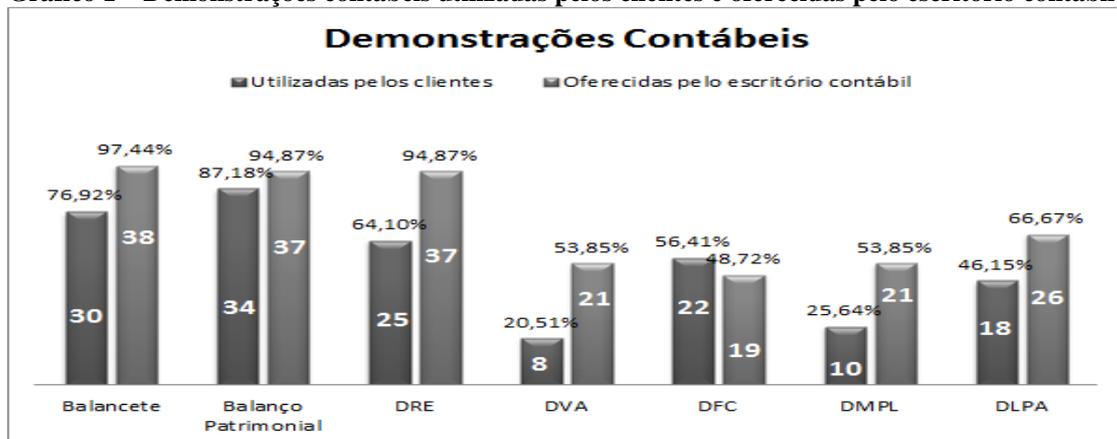
b) Demonstrações contábeis

Este tópico tem o intuito de averiguar quais demonstrações contábeis são utilizadas pelos clientes e concomitantemente oferecidas pelo escritório contábil. De acordo com os entrevistados, a empresa prestadora de serviços contábeis disponibiliza os relatórios contábeis para seus clientes por meio do *site*, tais como: balancete de verificação mensal, balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício.

Gestora do setor contábil Os relatórios entregues aos clientes são as demonstrações contábeis (balancetes mensais, Balanço e DRE anuais) que são salvos no site da contabilidade e disponíveis para quem tiver acesso na empresa. As outras demonstrações, como a DLPA e a DFC são entregues anualmente por meio do ECD ao fisco.

O Gráfico 1 evidencia a utilização das demonstrações contábeis pelos clientes com o oferecimento dos mesmos pelo escritório.

Gráfico 1 – Demonstrações contábeis utilizadas pelos clientes e oferecidas pelo escritório contábil



Fonte: dados da pesquisa

Diante dos dados expostos, verifica-se que as demonstrações contábeis que apresentaram maior utilização são o balancete (76,92%), balanço patrimonial (87,18%) e a demonstração do resultado do exercício (DRE) (64,10%), o que ilustra o relato da gestora contábil apresentado anteriormente, em que salienta que as demonstrações mais utilizadas são aquelas que o escritório disponibiliza em seu *site* aos clientes.

Caneca (2008) realizou um estudo similar em que verificou que muitos dos contadores pesquisados têm a visão de que grande parte de seus clientes nunca utilizam as demonstrações contábeis como ferramentas de apoio a gestão dos negócios. A utilização destes instrumentos por parte dos empresários não foi investigada nesta pesquisa, devido a isto não é possível afirmar para qual finalidade estas demonstrações são utilizadas, se para auxiliar na tomada de decisão, no gerenciamento do

empreendimento, atender o fisco ou atender a outros usuários externos. Neste sentido o diretor informou que:

Diretor A maioria de nossos clientes não entende a linguagem contábil, por isso esses relatórios normalmente não são usados para auxiliar na tomada de decisão ou para analisar a situação da empresa, até por que muitas ainda não demonstram 100% a realidade das empresas, por falta de informações que os clientes deveriam nos passar. Costumam utilizá-los quando instituições financeiras solicitam, ou seja, pra suprir necessidades de informações solicitadas por usuários externos.

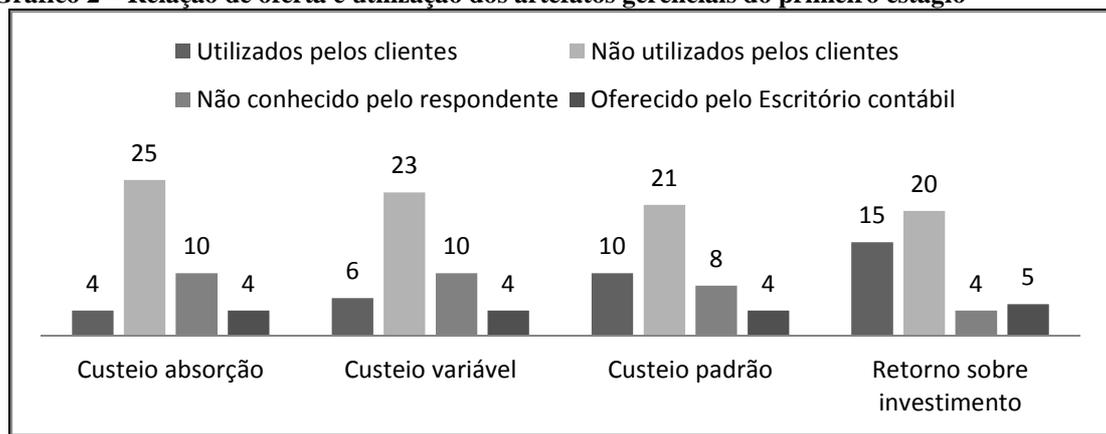
De modo geral, percebe-se que há maior oferecimento das demonstrações contábeis por parte do escritório contábil, em detrimento de menor uso pelas empresas e que o inverso ocorreu com os controles operacionais de gestão, conforme apresentado no item anterior. Os gestores apontaram que os principais motivos para a não utilização das demonstrações contábeis são: não refletem a realidade da empresa, as informações não são claras, relatórios complexos e não compreendidos. Tais motivos já foram observados nos estudos de Stroehrer e Freitas (2008) e Kos et al. (2011).

c) Artefatos da contabilidade gerencial

Nessa seção apresenta os artefatos gerenciais utilizados pelos clientes e oferecidos pela empresa prestadora de serviços contábeis, nos quais foram segregados por estágio, sendo que os artefatos tradicionais são aqueles enquadrados no primeiro e segundo estágio da contabilidade gerencial e os modernos são os enquadrados no terceiro e quarto e estágio. A divisão destes artefatos entre os estágios foi consubstanciada nos estudos realizados por Soutes (2006) e Lima (2007).

O primeiro estágio da contabilidade gerencial, segundo Soutes (2006) possuía atividades técnicas necessárias para perseguir os objetivos organizacionais. Deste modo, foram considerados como artefatos do primeiro estágio o custeio absorção, custeio variável, custeio padrão e o retorno sobre o investimento (SOUTES 2006; VALERIANO 2012). O Gráfico 2 demonstra-se a relação de utilização e familiaridade dos clientes e da oferta dos artefatos pelo escritório contábil.

Gráfico 2 – Relação de oferta e utilização dos artefatos gerenciais do primeiro estágio



Fonte: dados da pesquisa

Fica perceptível que a grande maioria dos artefatos não é muito utilizada pelas empresas, e alguns dos gestores não tem conhecimento sobre os métodos de custeio e o retorno sobre investimento. O instrumento mais utilizado é o retorno sobre o investimento, apontado por 15 respondentes. Também observa-se a pequena oferta de instrumentos gerenciais por parte do escritório de contabilidade. Tais resultados são confirmados nos relatos das entrevistas:

Gerente Nós não conhecemos tudo e nem oferecemos tudo, mas quando um cliente solicita jamais vamos dizer não, vamos estudar, buscar o conhecimento para auxiliar o cliente da melhor

maneira possível.

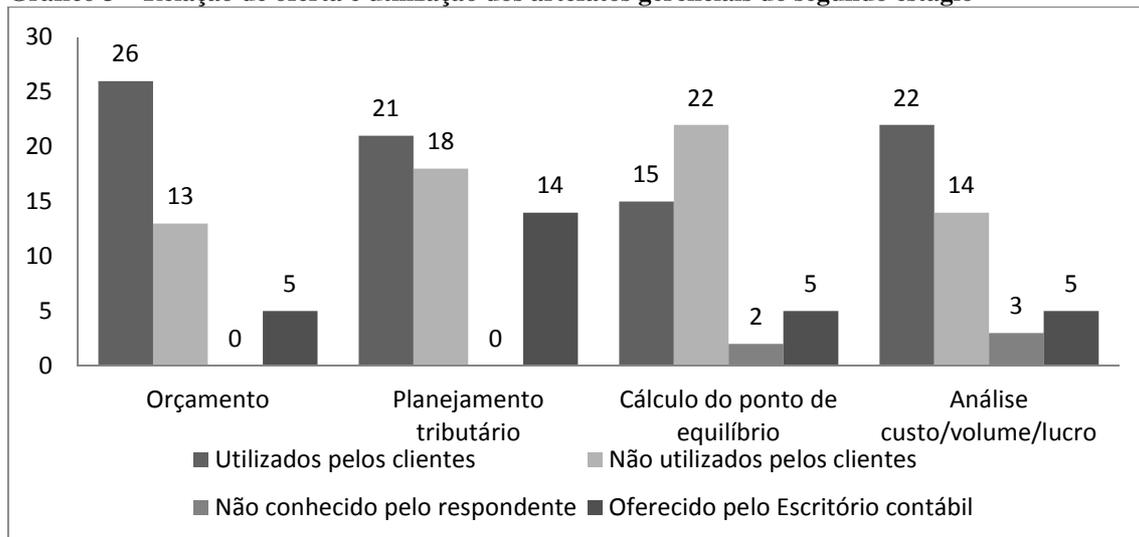
Gestora do setor contábil Custeio variável até hoje não foi feita nenhuma orientação até mesmo porque nenhum cliente utiliza, também não temos nenhum cliente que utilize o custeio padrão. Acho que o mais comum dos métodos de custeio é o absorção que é utilizado pelas nossas indústrias.

Diante dos relatos, percebe-se ruídos de comunicação entre a prestadora de serviços contábeis e os respectivos clientes. Observa-se que o escritório não oferece os instrumentos gerenciais que visa à apuração do custo do produto e também não conhece quais métodos de custeio os seus clientes estão utilizando. Outro fator, possível de concluir é que os empresários respondentes não sabem realmente qual método de custeio é utilizado, por demonstrarem opiniões divergentes quando questionados apenas pela denominação do artefato e quando questionados com conceitos.

Santana et al. (2007) já haviam observado a falta de conhecimentos dos empresários sobre as ferramentas gerenciais e que os seus contadores fazem apenas a contabilidade tradicional, não lhes oferecendo suporte para a tomada de decisão.

O Gráfico 3 evidencia os instrumentos da contabilidade gerencial do segundo estágio utilizados pelos clientes e oferecidos pelo escritório. Estes artefatos, conforme descrito no referencial teórico, tem o intuito de disponibilizar informações para controle e planejamento gerencial.

Gráfico 3 – Relação de oferta e utilização dos artefatos gerenciais do segundo estágio



Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que o artefato do segundo estágio mais utilizado pelos gestores é o orçamento, apontado por 26 empresas, obtendo um percentual de 66,67% de uso. O planejamento tributário se destaca como o mais oferecido pela prestadora de serviços contábeis, e é o terceiro em utilização dos clientes. Denota-se um maior uso destes instrumentos em comparação com os artefatos do primeiro estágio, também há maior conhecimento por parte dos gestores. Tal conhecimento possivelmente advém da formação dos gestores, relacionadas às áreas de administração e contabilidade.

Entretanto, verifica-se que muitas empresas não utilizam o ponto de equilíbrio e análise custo volume lucro, conforme já apontado por Souza, Schnorr e Ferreira (2011), em que observaram que estas técnicas não possuem aplicação prática tão expressiva quanto ao destaque que é dado pela literatura relacionada à contabilidade gerencial.

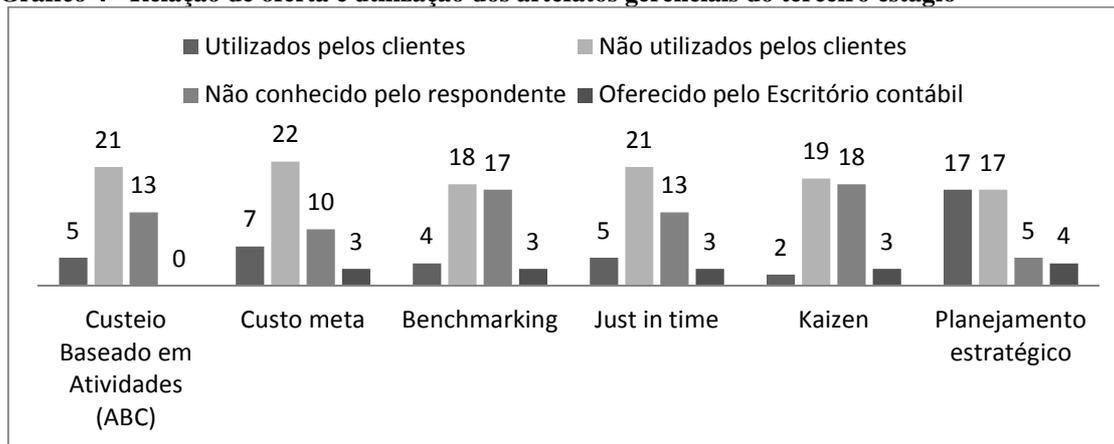
Durante as entrevistas, foi possível confirmar que o planejamento tributário é um dos artefatos oferecidos pelo escritório. Na visão do diretor do escritório contábil é um

serviço básico que qualquer escritório deve oferecer aos seus clientes. Entretanto, sugere-se a empresa averiguar os motivos por parte de não utilização dos clientes.

O orçamento, segundo as entrevistas, não é muito utilizado pelas empresas clientes, a gestora contábil relatou que nenhum cliente possui e que o escritório não disponibiliza este serviço. Já o diretor do escritório relatou o seguinte: “[...] alguns clientes costumam realizar e nos procuram solicitando orientação para a realização”. Portanto, existem ruídos entre as pessoas da própria prestadora de serviços contábeis.

O Gráfico 4 demonstra os artefatos do terceiro estágio que são utilizados pelos clientes e oferecidos pela empresa de serviços contábeis. Estes artefatos tem o intuito de reduzir perdas de recursos no processo operacional.

Gráfico 4 - Relação de oferta e utilização dos artefatos gerenciais do terceiro estágio



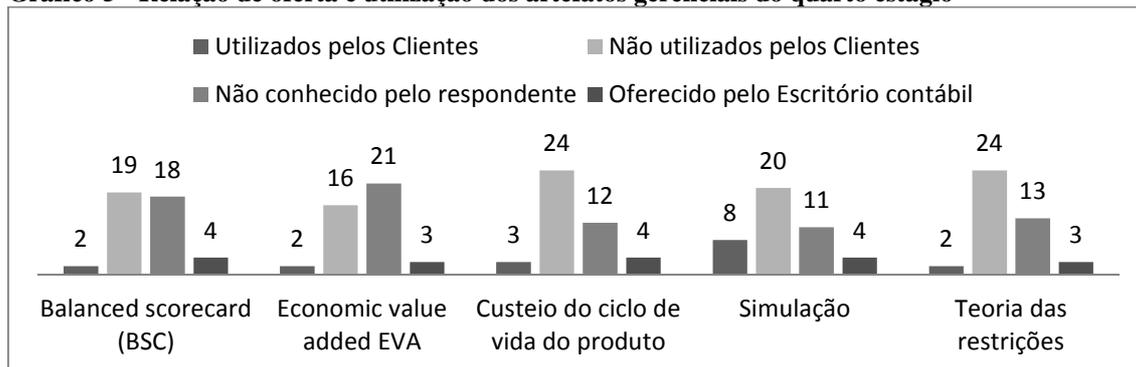
Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se que o artefato que apresentou maior aderência quanto à utilização foi o planejamento estratégico (43,59%). Os demais artefatos foram considerados não utilizados, sendo o custo meta o menos utilizado (56,41%). Observa-se ainda um grande número de respondentes que não conhecem os artefatos, principalmente os relacionados com filosofias e modelos de gestão (*Kaizen*, *Just in time*) e modelos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho (*benchmarking*). Nota-se ainda que tais artefatos também não são oferecidos pela prestadora de serviço contábil.

Os resultados desta pesquisa coadunam com os apresentados por Valeriano (2012), em que observou maior uso do planejamento estratégico e orçamento por parte das pequenas e médias empresas. Verifica-se ainda que muitos clientes não utilizam nenhuma medida sobre custos, o que pode tornar-se preocupante, visto que a sua correta apuração é importante para a sobrevivência das empresas.

O quarto estágio da contabilidade gerencial contempla o *Balanced Scorecard* (BSC), o *Economic Value Added* (EVA), o custeio do ciclo de vida do produto, a simulação e a teoria das restrições. O Gráfico 5 evidencia os artefatos citados anteriormente de acordo com o uso pelos clientes e o oferecimento pela empresa de serviços contábeis.

Observa-se que os artefatos do quarto estágio não são conhecidos pelos clientes e/ou não são utilizados. Durante o processo de entrevistas com o diretor, a gerente e a gestora do setor contábil, não foi constatado nenhum grau de utilização por parte cliente nem de oferecimento por parte do escritório e maioria dos entrevistados demonstraram falta de conhecimentos sobre estes artefatos. Soutes (2006), Guerreiro, Cornachione e Soutes (2010) e Valeriano (2012) verificaram que os artefatos do quarto estágio não são muito utilizados ainda pelas empresas brasileiras, podendo-se inferir que esta falta de utilização independe ainda do porte da empresa. Destaca-se que estes artefatos possuem a finalidade de criação de valor através do uso efetivo dos recursos.

Gráfico 5 - Relação de oferta e utilização dos artefatos gerenciais do quarto estágio

Fonte: dados da pesquisa

Diante dos resultados apresentados, é possível inferir que há carência na utilização dos artefatos da contabilidade gerencial por parte das micro, pequenas e médias empresas utilizadas como amostra nesta pesquisa. Esta carência também pode ser observada em estudos anteriores, como o de Lima (2007), Santana et al. (2007), Miranda et al. (2008), Carvalho e Lima (2011) e Valeriano (2012).

Durante as entrevistas, também observou-se que poucos artefatos são oferecidos pelo escritório contábil aos seus clientes. A gestora do setor contábil relata: “além das demonstrações contábeis, o empresário pode contar com o planejamento tributário, formação de preço de venda e análises financeiras”. Portanto, verifica-se a carência no oferecimento de artefatos gerenciais por parte do escritório para os clientes.

Observa-se que a maior parte dos artefatos não são utilizados pelos clientes, uma vez que mais de 50% mencionaram não usá-los em 12 dos 19 artefatos elencados. Quanto à utilização dos artefatos os que apresentaram maior grau de utilização foram o orçamento, a análise custo/volume/lucro, planejamento estratégico e o planejamento tributário. Depreende-se que dos instrumentos da contabilidade gerencial oferecidos pelo escritório, predomina-se as demonstrações contábeis e o planejamento tributário. Entretanto, o maior índice de utilização por parte dos clientes, refere-se aos controles operacionais de gestão, como controle de contas a receber, controle de contas a pagar, entre outros. Verifica-se ainda que pouquíssimos artefatos da contabilidade gerencial são utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas. Em alguns casos, os artefatos até são desconhecidos por parte dos gestores do escritório contábil.

6 Considerações Finais

O estudo objetivou verificar os instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas na tomada de decisão e a disponibilização desses instrumentos por parte de uma empresa de serviços contábeis. Para tanto, realizou-se pesquisa descritiva, de abordagem quantitativa, por meio de um estudo em uma prestadora de serviços contábeis e seus respectivos clientes. Um questionário foi enviado a 137 empresas clientes do escritório analisado, obtendo o retorno de 39 respostas. Além disso, foram entrevistados o diretor do escritório, a gerente e a gestora contábil.

Os instrumentos da contabilidade gerencial oferecidos pelo escritório e utilizados pelos clientes foram segregados em controles operacionais de gestão, demonstrações contábeis e artefatos da contabilidade gerencial. Os resultados mostraram que o escritório contábil não oferece os controles operacionais de gestão, entretanto, os mesmos são utilizados pelos clientes, com predominância para controle de contas a pagar, controle de contas a receber, controle de caixa e de estoque. Em relação às demonstrações contábeis constatou-se que o escritório contábil oferece

principalmente o balancete de verificação, balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício (DRE), entretanto, não são utilizadas por todos os clientes.

Em relação aos artefatos da contabilidade gerencial, observou-se que praticamente não há o oferecimento por parte do escritório contábil, com exceção do planejamento tributário. Verificou-se ainda que praticamente as empresas não utilizam os instrumentos relacionados a filosofias e modelos de gestão e aos métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho, conforme segregação realizada por Soutes (2006). Em relação aos estágios dos artefatos da contabilidade gerencial, praticamente não há uso dos artefatos considerados modernos (3º e 4º estágios) cujo enfoque está na redução de perdas de recursos no processo operacional e na criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos. Há maior uso dos artefatos do segundo estágio, cujas informações são utilizadas para controle e planejamento gerencial.

Os resultados desta pesquisa assemelham-se em diversos aspectos a outros estudos, tais como: a) falta de conhecimento dos empresários sobre as ferramentas gerenciais (SANTANA et.al, 2007); b) a contabilidade não é usada pela maioria dos gestores para medir desempenhos, acompanhar metas e avaliar impactos financeiros em suas empresas (SILVA; MIRANDA; FREIRE, 2009); c) os contadores apresentam apenas a contabilidade tradicional aos seus clientes, não lhe oferecendo suporte (SANTANA et.al, 2007); d) os gestores dessas empresas, mesmo não conhecendo a práticas gerenciais, de uma maneira informal utilizam-se de controles internos para tomada de decisão (CARVALHO; LIMA, 2011); e) os instrumentos gerenciais modernos praticamente não são utilizados pelas empresas (TEIXEIRA et al, 2009), com exceção do planejamento estratégico (VALERIANO, 2012).

Conclui-se que a prestadora de serviços contábeis necessita de uma maior atenção aos seus clientes no que concerne aos instrumentos gerenciais, uma vez que algumas empresas não possuem ciência dos artefatos que estão utilizando. Também há necessidade de maior aproximação dos clientes com a contabilidade, visto que o que motivo principal da não utilização das informações oferecidas pelo escritório aos seus clientes foi que as mesmas não refletem a realidade da empresa.

Referências

AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA (ANVISA). **Classificação do porte das empresas**. Disponível em <www.anvisa.gov.br/servicos/arrecadacao/porte> Acesso em agosto de 2014.

BANCO NACIONAL DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Classificação do porte das empresas**. Disponível em <www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.htm> Acesso em agosto de 2014.

CANECA, Roberto Lira. **Oferta e procura de serviços contábeis para micro, pequenas e médias empresas**: um estudo comparativo das percepções dos empresários e contadores. 181 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Recife, 2008.

CARVALHO, José Ribamar Marques de; LIMA, Maria Das Dores. Práticas gerenciais em MPE'S do comércio de confecções da cidade de Souza/PB. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)**, Brasília, v. 5, n. 3, p.39-65, 2011.

FREITAS, Sheizi Calheira de et al.. A relevância do plano de negócio e das informações contábeis para o sucesso da micro e pequena empresa: um estudo exploratório na cidade de Salvador/BA. In; EnANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2007. CD-ROM.

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

- GUERREIRO, Reinaldo; CORNACHIONE JÚNIOR, Edgard Bruno; SOUTES, Dione Olesczuk. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? **Revista Contabilidade Financeira - USP**, São Paulo, v. 22, n. 55, p.88-113, 2011.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC/IMAP). **Management Accounting Concepts**. 1998. Disponível em <http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm> Acesso em agosto 2014.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KOS, Sonia Raifur et al.. Compreensão e utilização da informação contábil pelos micro e pequenos empreendedores em seus processos de gestão. In; CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2011. CD-ROM.
- LIMA, Amadeu Nascimento. **Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul**. 2007. 117 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração, Universidade Metodista de São Paulo, São Bernardo do Campo, 2007.
- LONGENECKER, J. G.; MOORE, C. W.; PETTY, J. W. **Administração de pequenas empresas**. São Paulo: Pearson, 1997.
- MIRANDA, Luiz Carlos et al.. Demanda por serviços contábeis pelos mercadinhos: são os contadores necessários? **Contabilidade Vista e Revista**, Minas Gerais, v. 19, n. 1, p.131-151, 2008.
- PEREIRA, Mário César Cordeiro. Empresas de serviços contábeis: condicionantes estratégicas para uma atuação empreendedora. **Pensar Contábil**, 14 p. São Pedro da Aldeia, Rio de Janeiro, 2005.
- SANTANA, Alex Fabiano Bertollo et al. Diagnóstico e análise da utilização da contabilidade gerencial nas micro, pequenas e médias empresas da cidade de Cruz Alta – RS. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: CBC, 2007. CD-ROM.
- SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de empresas no Brasil**. Brasília, agosto/2007, 2011, 2013.
- SILVA, Daniel José Cardoso da; MIRANDA, Luiz Carlos; FREIRE, Deivisson Rattacaso. Para que serve a informação contábil nas micro e pequenas empresas?. In; EnANPAD, 33., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2009. CD-ROM.
- SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 116 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo 2006.
- SOUZA, Marcos Antonio; SCHNORR, Carla; FERREIRA, Fernanda Baldasso. Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do Rio Grande do Sul. **RCO**, Ribeirão Preto, SP, v. 5, n. 12, p. 110-134, mai-ago 2011.
- STROEHER, Angela Maria; FREITAS, Henrique. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **Rausp**: Revista de Administração - eletrônica, São Paulo, v. 1, n. 1, p.1-25, 2008.
- TEIXEIRA, Aridelmo José Aridelmo. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review - BBR**, Vitória, v. 8, n. 3, Art. 6, p. 108-127, jul./set. 2011
- VALERIANO, Carlos Eduardo Braz. **Ciclo de vida organizacional e artefatos de contabilidade gerencial: uma investigação nas 250 pequenas e médias empresas que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010**. 124 p. Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.