

A UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS GERENCIAIS POR MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - MPE: UM ESTUDO NA CIDADE DE CASCAVEL/PR

Anderson Maciel de Oliveira¹

Regiane de Souza Piva²

Valmor Reckziegel³

Débora Gomes Machado⁴

RESUMO

Em decorrência da competitividade de mercado e a presença de um grande número de Micro e Pequenas Empresas- MPE neste, a geração de informações se tornou um aspecto fundamental para a gestão das organizações. Acompanhando essa necessidade de informações para a tomada de decisão, surgiram ramificações na contabilidade que tiveram como finalidade a transformação de dados em informações. Dentre as diversas áreas que cumprem com o papel de geração de informação, encontra-se a contabilidade gerencial, que tem como principal objetivo fornecer informações para os gestores, ou seja, auxiliar no processo decisório. Assim, o objetivo desta pesquisa foi verificar se empresários de micro e pequenas empresas, instaladas em Cascavel/PR, se utilizam de informações contábeis gerenciais, e qual o grau desta utilização para a tomada de decisão. A pesquisa realizada se classifica como descritiva quanto aos objetivos, levantamento quanto aos procedimentos e qualitativa quanto à abordagem do problema. O instrumento de coleta de dados foi o questionário, adaptado de Valeriano (2012). A amostra por acessibilidade foi constituída de 34 empresas comerciais instaladas na cidade de Cascavel/PR. Dos resultados obtidos pode-se concluir que as Micro e Pequenas Empresas- MPE estudadas utilizam-se das ferramentas gerenciais pesquisadas e que as ferramentas gerenciais: custeio por absorção, custeio baseado em atividades, custo-padrão, valor presente líquido, retorno sobre o investimento, *benchmarking* e orçamento possuem um grau alto de utilização nestas empresas.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial. Micro e Pequenas Empresas. Cascavel/PR.

ABSTRACT

Due to the competitiveness of the market and the presence of a large number of Micro and Small Enterprises - MSE in this, the generation of information has become a key aspect of the management of organizations. Accompanying this need of information for decision making, accounting ramifications emerged which had as purpose the transformation of data into information. Among the many areas that comply with the role of information generation, is management accounting which aims to provide information

¹ Graduação em Ciências Contábeis - Universidade Estadual do Oeste do Paraná. Unioeste. E-mail: anderson_ma_ciel@hotmail.com

² Mestre em Ciências Contábeis - União de Ensino Superior do Paraná. UESPAR. E-mail: regipiva@yahoo.com.br

³ Doutor em Administração de Empresas - Universidade Estadual do Oeste do Paraná. UNIOESTE. E-mail: vreckziegel@yahoo.com.br

⁴ Doutora em Ciências Contábeis e Administração - Universidade Federal do Rio Grande – FURG. E-mail: deboramachado@furg.br

to managers, otherwise, assist in decision making. The objective of this research was to determine whether entrepreneurs of micro and small enterprises, installed in Cascavel/PR-Brazil, make use of managerial accounting information, and what the extent of this use for decision making. The survey ranks as descriptive of goals, lifting both the proceedings and the qualitative approach as the problem. The data collection instrument was a questionnaire adapted from Valeriano (2012). The sample consisted of accessibility by 34 commercial companies located in the city of Cascavel/PR-Brazil. From the results obtained it can be concluded that the Micro and Small Enterprises - MSE is studied using the search management tools and the management tools: absorption costing, activity based costing, standard cost, net present value, return on investment, benchmarking and budgeting have a high degree of utilization in these companies.

Keywords: Managerial Accounting. Micro and Small Enterprises. Cascavel/PR-Brazil.

1 INTRODUÇÃO

Segundo Lacerda (2009, p. 2), “a discussão sobre a importância da micro e pequena empresa é longa e aponta o seu incentivo como solução para o desenvolvimento do país e solução de problemas diversos de natureza social”. Na sua grande maioria a economia do Brasil é constituída por empresas de pequeno e médio porte, segundo o SEBRAE, em pesquisa realizada no ano de 2012, as Micro e Pequenas Empresas - MPEs representam aproximadamente 99% das empresas no Brasil e ofertam aproximadamente 52% das vagas de empregos. Conforme o SEBRAE (2012) as MPEs em 1991 representavam 20% do PIB. Porém, mesmo sendo muito importante a existência dessas empresas, verifica-se que grande parte desses empreendimentos encontram dificuldades, e não conseguem que seus negócios perdurem por mais de quatro anos de vida.

Silva (2009, p.9) aponta que, “entre as causas dessa alta taxa de mortalidade está a deficiência na gestão dos negócios e que isso está relacionado a não utilização ou subutilização de instrumentos característicos da Contabilidade Gerencial”. Um dos fatores que também podem contribuir com a mortalidade das empresas é a ausência do uso de informações contábeis, ou a utilização de práticas contábeis que sejam compatíveis com o que a empresa necessita. Para o empresário que tem o intuito de crescimento da sua empresa, é necessário um investimento maior em meios que ofereçam informações para as organizações, a fim de possibilitar tomadas de decisões eficazes pelos seus proprietários. Pesquisas têm sido desenvolvidas com o intuito de verificar o uso e a importância da contabilidade na gestão das micro e pequenas empresas, como é o caso de Rapozo (2004) e Borges e Leal (2012).

Em estudo na cidade de Teresópolis/RJ, que teve como objetivo verificar se as micro e pequenas empresas recebem e utilizam as informações contábeis para fins gerenciais, Rapozo (2004) identificou um alto índice de empresas que não recebem nenhum tipo de relatório, chegando a 50% nas indústrias, 18% nas firmas comerciais e 32% nas prestadoras de serviços. Entretanto, as que recebem, utilizam-nos em grande parte para fins de controle e planejamento.

No estudo apresentado, no Simpósio de excelência em gestão e tecnologia, por Moraes e Leal (2012), que teve por objetivo investigar qual a importância atribuída pelo gestor das micro e pequenas empresas às informações contábeis gerenciais, teve como resultados, que os gestores consideram de alta relevância a utilidade das informações gerenciais. Entretanto, mesmo considerando a sua importância a maioria dos gestores afirmou que muitas ferramentas não são implantadas por desconhecerem como utilizá-las.

Deste modo o presente estudo tem o seguinte problema de pesquisa: Os empresários de Micro e Pequenas Empresas, instaladas na cidade de Cascavel/PR, fazem uso de informações contábeis gerenciais para tomada de decisões e, se o fazem, qual o grau de utilização destas para a tomada de decisão?

A justificativa de realização da pesquisa perpassa por uma aplicação pragmática, pois analisando se as informações contábeis das micro e pequenas empresas de Cascavel/PR são utilizadas, podem-se investigar futuramente possíveis contribuições no processo de decisão destas, que podem refletir no aumento da competitividade das empresas no mercado e a continuidade das mesmas.

Este artigo está estruturado em cinco seções, sendo esta primeira, composta da contextualização do tema, apresentação de estudos anteriores, problema e justificativa de realização da pesquisa. A segunda seção apresenta a revisão de literatura de suporte ao estudo. A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos que direcionaram a realização do estudo. A quarta seção apresenta a descrição e análise dos resultados e a quinta seção que apresenta as considerações finais da pesquisa. Ao final estão listadas as referências utilizadas como em embasamento em todo o estudo.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Os temas discutidos nesta seção abrangem primeiramente as Micro e Pequenas Empresas, após as Informações Contábeis, seguido da contabilidade gerencial, com o método de custeio por absorção,

baseado em atividades e o variável; o sistema de predeterminação de custos – custo padrão; o valor presente líquido, o retorno sobre o investimento, o EVA®, o *benchmarking*, e o orçamento. Estas ferramentas foram também estudadas por Valeriano (2012).

2.1 Micros e pequenas empresas

Existem vários critérios que podem ser utilizados para a definição das Micro e Pequenas Empresas - MPE, uma delas é a apresentada pela Lei Complementar 139/2011, onde as micros e pequenas empresas podem ser classificadas de acordo com o seu faturamento anual, e por ela se considera Micros empresas aquelas que possuem faturamento anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00, e já as pequenas empresas são aquelas que estão na faixa de faturamento anual acima de R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00.

Outro método utilizado para a classificação da MPE é a emitida pelo SEBRAE, onde se considera o número de funcionários, no qual são micros empresas as entidades que tiverem até 19 funcionários e de pequeno porte as empresas entre 20 e 99 funcionários.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT (2013), os micros empreendedores individuais, micros empresas e empresas de pequeno porte totalizam 74% de todos os empreendimentos ativos, mas somam somente 15% do faturamento empresarial. No Brasil, as pesquisas realizadas por instituições como o SEBRAE, o IBPT e o IBGE apontam a representatividade das MPE, suas relevâncias sociais e econômicas, e também demonstram que estas empresas enfrentam problemas com a mortalidade ocasionada por falhas gerenciais.

Em pesquisa realizada pelo SEBRAE (2011) sobre a sobrevivência das micro e pequenas empresas no Brasil, foram apresentados resultados de taxas de sobrevivência, foram analisados os anos de 2005-2009 e os resultados indicaram que, no ano de 2005, a taxa foi de 71,9% e já no ano de 2006, a sobrevivência subiu para 73,1%, também que as taxas de mortalidade nestes anos foram respectivamente de 29,1% e 26,9%. Nesse contexto, apesar de ter-se averiguado uma queda na taxa de mortalidade, nota-se que esta se torna ínfima se comparada aos 74% das MPE existentes no Brasil.

Estudo realizado pela IBPT (2013) evidencia as principais causas do desaparecimento das MPEs brasileiras, os resultados demonstram a importância das informações contábeis para a gestão destas

empresas, pois os maiores índices estão ligados a contabilidade, como por exemplo, a falta de planejamento e informações de mercado, a complexidade tributária, a burocracia, que perfazem um total de 57,79% dos motivos das mortalidades das MPE.

2.2 Informação Contábil

Um dos problemas que ameaça a sobrevivência das MPEs é a ausência do uso de informações contábeis que auxiliem no processo de tomada de decisão, o que impede que a gestão das empresas tenha uma maior competitividade. Segundo Passos (2010) os dados contábeis são matérias primas de informações, que devem ser tratadas para que gerem informações úteis e representem um instrumento gerencial para o processo decisório, de forma a alcançar uma vantagem competitiva. Com isso pode-se entender que as informações contábeis influenciam na tomada de decisão, mas para que isso ocorra é necessário que o gestor se utilize dela, e, também, é importante que estas informações sejam adequadas as necessidades dos usuários e fornecidas em tempo hábil para o processo de decisão.

Para Marion (2012) a contabilidade representa um instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou comunicados, que contribuem sobremaneira para tomada de decisões. Para Stroehrer e Freitas (2008, p. 5), “Num sistema contábil, os eventos econômicos são as fontes básicas da informação contábil, o contador atua como transmissor, observando esses eventos e codificando-os para transmitir a informação por meio dos relatórios contábeis”.

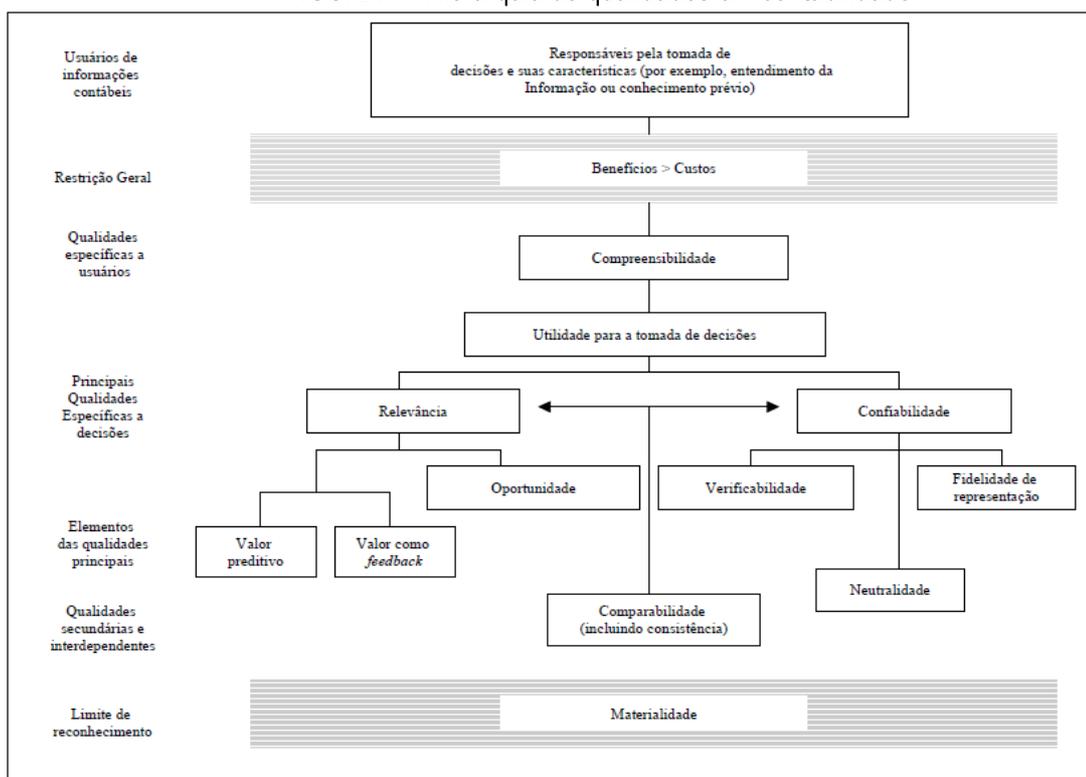
A Contabilidade além de fornecer relatórios com informações contábeis ajuda a explicar os fenômenos patrimoniais, a fazer o controle dos resultados da empresa e a projetar financeiramente os exercícios seguintes, ou seja, o objetivo básico da contabilidade e da utilização das informações contábeis é fornecer ao empresário embasamento para a tomada de decisões. A qualidade das informações de que dispõem os responsáveis pela tomada de decisões pode ser um diferencial para a empresa perante os concorrentes, e essas qualidades são demonstradas na Figura 1.

Pelo CPC 00 sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro tem-se que, “se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. A utilidade da informação contábil-financeira

é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível”, e ainda que a “informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários”.

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97), “a informação relevante é a informação pertinente à questão que está sendo analisada.” Tem-se então que a informação contábil relevante é aquela que demonstra ao empresário os eventos que possam influenciar na sua interpretação, para a tomada de decisão. Pela figura 1 pode-se verificar que a qualidade relevância possui três elementos, o valor preditivo, valor como *feedback* e a oportunidade.

FIGURA 1 - Hierarquia de qualidades em contabilidade



Fonte: Hendriksen e Van Breda (1999, p.96).

Na demonstração dessa hierarquia, figura 1, foram identificadas qualidades específicas aos usuários que são a compreensibilidade e a utilidade das informações para a tomada de decisões e as qualidades primárias e secundárias para uma informação útil, sendo as primárias a relevância e a confiabilidade, enquanto que as qualidades secundárias são a comparabilidade e a consistência.

Para Hendriksen e Van Breda (1999): a) o valor preditivo é a qualidade da informação que ajuda os usuários a aumentarem a probabilidade de prever corretamente eventos futuros; b) o valor como *feedback*, é a informação a respeito do resultado de uma decisão; c) a oportunidade, pois a informação deve ser oportuna, quer dizer estar disponível a um indivíduo que deseja tomar uma decisão antes de perder sua capacidade de influenciar a decisão.

A qualidade confiabilidade possui outros três elementos a fidelidade de representação, a verificabilidade e a neutralidade e Hendriksen e Van Breda (1999), definem que: a) a fidelidade de representação é a correspondência ou concordância entre uma medida ou descrição e o fenômeno que visa representar; b) a verificabilidade é a capacidade de assegurar, por meio do consenso entre mensuradores, que a informação representa o que se destina a representar, ou que o método de mensuração foi utilizado sem erro ou viés; c) a neutralidade quer dizer que não há viés na direção de um resultado predeterminado.

Sobre a fidelidade de representação o CPC 00 define que “para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro”. Sobre a qualidade secundária e interdependente, a comparabilidade, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 101) definem que, “É a qualidade da informação que permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos”. No CPC 00 “Comparabilidade não significa uniformidade. Para que a informação seja comparável, coisas iguais precisam parecer iguais e coisas diferentes precisam parecer diferentes”.

Referente à materialidade, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 103) destacam que ela se assemelha muito com a relevância, pois “implica na apresentação de toda a informação que possa ajudar na predição dos tipos de informação exigidos pelos processos de tomada de decisão, ou que possa ajudar diretamente na tomada de decisões”. O CPC 00 sobre a materialidade diz que “é um aspecto de relevância específico da entidade baseado na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está relacionada no contexto do relatório contábil-financeiro de uma entidade em particular”. Para o empresário é importante fortificar-se de informações contábeis, pois o universo empresarial hoje é competitivo, e sem essas informações a empresa deixa de saber qual é a sua situação financeira e sua lucratividade. Para Atkinson et al. (2000, p. 37), a informação contábil é “um dos meios primários pelo qual

operadores/funcionários, gerentes intermediários e executivos recebem *feedback* sobre seus desempenhos, capacitando-os a aprenderem com o passado e melhorarem para o futuro”.

Um dos caminhos para que ocorra esse *feedback*, ou seja, umas das formas de se apresentar as informações contábeis aos usuários, para auxiliar no processo de tomada de decisão é a Contabilidade gerencial que tem o objetivo de demonstrar a administração o desempenho da empresa.

2.3 Contabilidade Gerencial

Para Ludícibus, (1998, p. 21): “A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório”.

Tem-se, então, que a Contabilidade Gerencial abrange procedimentos da contabilidade mais voltada para o gerenciamento de dados sobre a atividade da empresa, ajudando com essas informações as pessoas encarregadas para as tomadas de decisões. Nesta mesma linha de raciocínio Padoveze (2010) apresenta que a contabilidade gerencial está relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, ou seja, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pelo controle da empresa.

Segundo Queiróz (2012) a contabilidade gerencial representa o conjunto dos procedimentos contábeis que abrange as diversas áreas da ciência contábil, administração financeira, contabilidade de custos, análise de balanço etc., relata os custos de atividades, processos, produtos, serviços e clientes da empresa, que são usados para as diversas tomadas de decisões e de melhorias dentro da empresa. Assim, pode-se perceber que a contabilidade gerencial não está ligada apenas a uma área da ciência, existem diversas outras matérias que fazem parte deste conceito, como o autor descreveu abrange a contabilidade de custos, a análise de balanços, os planejamentos estratégicos, a administração financeira, e muitos outros procedimentos que a contabilidade aborda.

Pelo fato da contabilidade gerencial abranger diversas áreas da ciência contábil, ela também utiliza várias técnicas contábeis para auxiliar os seus usuários em seus planejamentos, avaliações de

desempenhos e controles internos, e a seguir serão apresentados alguns desses instrumentos considerados no presente estudo.

a) **Método de custeio por absorção.** Segundo Miguel (2010) e Martins (2010) consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos e serviços. Tem-se, então, por este sistema de custeio, que todos os custos que estão ligados à produção devem ser rateados para os produtos e serviços, logo então, pode-se chegar a conclusão de que as outras despesas, como por exemplo as administrativas, devem ser alocadas diretamente no resultado do exercício.

b) **Método de custeio baseados em atividades (ABC).** De acordo com Martins (2010, p. 87) “É um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Segundo Andrade, Batista e Souza (2004) este sistema procura identificar de forma clara, por meio de rastreamento, o agente causador do custo, para lhe imputar o valor. Para Mauss e Costi (1999) este método tem como objetivo avaliar com precisão as atividades desenvolvidas em uma empresa, utilizando direcionadores para alocar as despesas e custos indiretos de forma mais realista aos produtos e serviços. Conforme Martins (2010), para a alocação de custos às atividades e bens produzidos, a empresa utiliza de dois direcionadores, sendo esses relativos aos custos de recursos e de custos de atividades, pois identifica o modo como os recursos são consumidos pelas atividades, e o modo que os produtos consomem estas atividades. Desta forma, a ideia é atribuir primeiro os custos às atividades e depois atribuir este custo das atividades aos produtos, e para a elaboração disso, primeiramente rastreamos os custos que cada atividade utilizou, e depois se verifica como os produtos finais consumiram os serviços das atividades, e assim atribui os custos aos bens produzidos.

c) **Método de custeio variável.** Segundo Ludícibus, Martins e Gelbcke (2003) e Ferreira (2005) nesse método de custeio, apenas os custos variáveis são atribuídos aos produtos elaborados, que juntamente com as despesas variáveis serão subtraídas da receita com o objetivo de conhecer a margem de contribuição de cada produto, os custos fixos são considerados como despesa. Para Martins (2010) a consideração dos custos fixos na composição do valor de um produto não seria útil, pois podem apresentar três problemas fundamentais. O primeiro seria que os custos fixos existem mesmo ocorrendo produção ou a prestação de serviço, ou não, o segundo problema seria que os custos são distribuídos aos produtos e serviços por meio de critérios de rateio através de uma arbitrariedade e o terceiro problema seria a relação

entre o custo fixo por unidade e o volume de produção, pois se aumentarmos a volume de produção será obtido um custo fixo menor e o contrario também é valido. Desta forma, o custeio variável é voltado para fins gerenciais, pois fornece aos empresários informações referentes a margem de contribuição, a margem de segurança e ao ponto de equilíbrio, que contribuem no processo decisório e se constituem em fonte de vantagem competitiva (MEDEIROS, 2011). Porém, não é permitido seu uso para fins fiscais, por isso deve se implementado paralelamente ao custeio por absorção.

d) **Forma de predeterminação de custos - Custo padrão.** Para Martins (2010, p. 316) o grande objetivo do custo padrão, “é o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido”. Segundo Esteves (2013, p. 43) o custo padrão é: “encarado como uma forma de controle de custos da empresa, na medida em que permitem a fixação de um padrão para o comportamento dos custos. Deste modo, quando posteriormente são conhecidos os custos reais, ao ser feita a comparação com os padrões, surgirão desvios que devem ser devidamente analisados, tentando perceber a causa da sua ocorrência, e propiciando a adoção de medidas corretivas”. Utilizando esta perspectiva pode-se entender que a implementação deste sistema de custeio contribui nas tomadas de decisões, pois se utiliza de comparações entre o que foi estabelecido anteriormente e os dados reais que acabaram de ocorrer, e podem-se verificar as discrepâncias ocorridas ajudando assim a decisão do empresário. Martins (2010) identifica três tipos de custo padrão: o ideal, o corrente e o estimado. O primeiro seria o valor conseguido com o uso das melhores matérias-primas possíveis, com a mais eficiente mão-de-obra viável, a 100% da capacidade da empresa, sem nenhuma parada por qualquer motivo, a não ser as já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva, etc. O segundo tipo trabalha com projeções, com base em dados do passado, e não se leva muito em consideração o desperdício dos materiais, ineficiência de produtividade, preços e insumos. O terceiro representa uma busca de um custeio que se aproxime da realidade, levando em consideração as deficiências existentes na produção, como por exemplo: os desperdícios. Ele também leva em consideração o desempenho de cada trabalhador e a capacidade dos seus fornecedores. Em síntese tem-se como grande finalidade no custo padrão, o controle de custos, efetuado através da fixação de uma base de comparação para analisar o que ocorreu e o que realmente deveria ter ocorrido. Os resultados originados desta comparação serão de muita utilidade para as tomadas de decisões dos usuários.

e) **Valor presente Líquido.** Conforme Silva e Fontes (2005, p. 932): “O valor presente líquido (VPL) de um projeto de investimento pode ser definido como a soma algébrica dos valores descontados do fluxo de caixa a ele associado. Em outras palavras, é a diferença do valor presente das receitas menos o valor presente dos custos”. Chapiesk (2007) define o VPL como a soma algébrica dos valores descontados do fluxo de caixa a ele associado, ou seja, é a diferença do valor presente das receitas menos o valor presente dos custos. Logo, o VPL é a diferença entre o valor presente das entradas e das saídas de caixa, não importando se serão presentes ou futuras, devendo-se ser descontado uma taxa de juros a ser definida. Conforme Oliveira (2008, p. 17), no caso de uma única alternativa de investimento se o VPL for maior que zero se aceita o projeto, se for menor rejeita-se o projeto, e, se for igual a zero é indiferente investir ou não nesse projeto. Considerando duas ou mais alternativas de investimentos utilização deve se optar pelo investimento que oferecer o VPL positivo de maior valor.

f) **Retorno sobre investimento.** Segundo Iudícibus (2010, p. 107), este é “provavelmente, o mais importante quociente individual de toda análise de balanços”. Valeriano (2012, p. 36), “relaciona o lucro operacional com o investimento da empresa mostrando a taxa de retorno obtida pela empresa para seus financiadores, seja capital próprio ou capital de terceiros”. Martins (2010) explica que, ao ser calculado, devem ser excluídas as despesas financeiras, visto que são derivadas do Passivo (Financiamento), e não do Ativo (Investimento). Do retorno dado pelo Investimento, parte será utilizada para remunerar o capital de terceiros (Despesas Financeiras), e parte para remunerar o capital próprio (Lucro Líquido do proprietário).

g) **Benchmarking.** Segundo Aragão Junior (2009, p. 26), este “é uma ferramenta amplamente utilizada em nível estratégico para analisar a competitividade de empreendimentos (ao comparar-se com outros, deve-se procurar pelas empresas que realmente competirão no mercado em que se deseja atuar)”. Krug (2001, p.60) afirma que “muitos administradores vêm utilizando a técnica do *Benchmarking* para solucionar seus problemas nas empresas, avaliando e comparando processos, práticas, estratégicas e coeficientes de desempenho”. Dessa forma, *Benchmarking* representa um processo realizado por meio de comparações das ações de empresas com outras consideradas representantes das melhores práticas. Com esta ferramenta as empresas aprendem uma com as outras, e o principal objetivo é melhorar os processos da entidade e, além disso, ainda ajuda na competitividade. Para Barbosa (2011, p.10): “A essência do benchmarking baseia-se na ideia de que nenhuma organização é a melhor em todas as áreas o que implica reconhecer que existe alguém no mercado que consegue fazer melhor. Em regra são utilizados os

concorrentes melhor sucedidos como termo de comparação, ainda que possam também ser utilizadas empresas de outros setores de atividade”. Esta comparação pode ocorrer na empresa como um todo ou apenas com alguns departamentos da entidade, e pode ajudar a obter respostas para melhorar o desempenho interno da entidade.

h) **Economic Value Added (EVA®)**. Este é um indicador de avaliação do desempenho financeiro de empresas, criado pela consultoria Stern Stewart & Co, de Nova Iorque, que desenvolveu o conceito e é proprietária da marca. Esse indicador é apontado como uma ferramenta para se avaliar o desempenho financeiro da empresa, que com a ajuda de outros artefatos de gestão baseados em valor, possibilita administrar os negócios em busca de maior riqueza para as entidades e para os seus investidores. O EVA® é definido por Assaf Neto (2003), como sendo: “o resultado apurado pela empresa que excede à remuneração mínima exigida pelos proprietários de capital (credores e acionistas). É um indicador que revela se a empresa está criando ou destruindo valor, por meio de um resultado definido como supranormal por David Ricardo no início do século retrasado (1820). A partir de então, a medida foi sendo adotada por um número cada vez maior de empresas e recebendo diferentes denominações. Sua popularização maior deu-se com a denominação *Economic Value Added* (EVA – marca registrada de propriedade da Stern & Stewart).” Para Floriani (2004, p.39): “A ideia do EVA® é baseada em um pressuposto bastante simples, o de que existe um custo extra a ser remunerado pela empresa. A contabilidade tradicional só reconhece o custo de capital sobre o capital de terceiros, ou seja, sobre a dívida da empresa. Já o EVA® reconhece o custo de oportunidade pelo uso do capital dos acionistas”. Basicamente o EVA® é uma ferramenta para indicar o valor econômico agregado, que tem como objetivo determinar o aumento da riqueza em determinado período, então segundo Pedrosa (2009, p.66), simplificada tem-se que este indicador “é o lucro operacional após o pagamento de tributos menos o encargo sobre capital, apropriado tanto para o endividamento quanto para capital acionário”.

i) **Orçamento**. Segundo Leite (2008, p.110), “orçamento é um instrumento para formalizar as diretrizes e objetivos definidos no planejamento, assim pode-se dizer que a principal finalidade do orçamento é implementar as decisões do plano estratégico”. Outra finalidade do orçamento para o autor é indicar a existência de potenciais problemas e servir como ferramenta para encontrar as respectivas soluções. Isso pode ser verificado nas empresas que têm fabricação de produtos sazonais e necessitam aplicar grandes quantias de dinheiro no processo de embalagem, para a conservação de seus produtos, uma vez que

serão vendidos durante o ano, quando então a empresa recuperar o dinheiro aplicado. O orçamento prevê esse ciclo e gera a informação de que a empresa terá de providenciar os recursos necessários para financiar a formação dos estoques no início desse ciclo. O controle orçamentário dá ao gestor um rumo, para que ele seja capaz de tomar decisões a respeito de problemas que venham a acontecer durante a execução do planejamento, ou seja, é capaz de direcionar as atividades da empresa por meio do processo de gestão, que por sua vez está ligado ao processo decisório, e conduz as metas e os resultados dentro do mercado competitivo.

Todas essas ferramentas gerenciais abordadas nesta seção visam contribuir com a empresa fornecendo dados para a tomada de decisão, e com isso aumentar o ciclo de vida da entidade, pois as empresas buscam a continuidade e não em sua liquidação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esse estudo trata-se de uma pesquisa descritiva, que busca analisar, estudar, observar e descrever os fatos e depois registrar tais observações, e ao final, interpretá-los de forma clara sem qualquer tipo de manipulação. Nesse tipo de pesquisa, não há interferência do pesquisador, isto é, ele descreve o objeto da pesquisa e procura descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre, sua natureza, característica, causas, relações e conexões com outros fenômenos (BARROS; LEHFELD, 2000).

O instrumento de coleta de dados utilizado neste estudo foi o questionário. O questionário utilizado foi adaptado de Valeriano (2012) que estudou o ciclo de vida organizacional e artefatos de contabilidade gerencial em 250 pequenas e médias empresas que mais cresceram no Brasil, entre 2008 e 2010. A análise dos resultados foi qualitativa. As empresas pesquisadas atuam na atividade de comércio e foram selecionadas por acessibilidade.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta os resultados da pesquisa, e está dividido em quatro tópicos, no primeiro é apresentado o perfil das MPEs e de seus respondentes. No segundo e terceiro tópicos estão apresentados

o estágio de continuidade da empresa e as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pelas MPEs, respectivamente, e no último tópico é verificada a relação entre a continuidade da empresa e as ferramentas de contabilidade gerencial.

4.1 Perfil das MPEs e dos respondentes

No primeiro bloco de perguntas foi abordado o cargo dos participantes, e pode observar que a maioria, 47% dos entrevistados eram proprietários das empresas, em segundo lugar, 29% se apresentaram como gerente, conforme demonstrado na Tabela 1.

TABELA 1 – Cargo dos Respondentes

Cargo do Respondente	Frequência	Percentual
Proprietário	16	47%
Gerente	10	29%
Administrador	3	9%
Auxiliar administrativo	2	6%
Contadora	1	3%
Faturista	1	3%
Atendente	1	3%
Total	34	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Na pesquisa de Valeriani (2012) o cargo de Gestor ocupou a primeira posição com 41% do total. Nesta pesquisa o gestor principal foi chamado de proprietário, assim os resultados desta pesquisa são semelhantes aos do autor.

O segundo bloco de perguntas buscou identificar a quantidade de funcionários, o regime tributário, e a receita bruta anual, conforme Tabela 2, 3 e 4.

TABELA 2 – Quantidade de Funcionários

Porte da PME	Quantidade de Funcionários	Frequência	Percentual
Micro Empresa	0-19	30	88%
Empresa de pequeno Porte	20-99	4	12%
Total		34	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se, pela visualização da Tabela 2, que o porte das empresas pesquisadas, em sua maioria, corresponde a Micro Empresa, pois possuem até 19 empregados, e 12% foram enquadraram-se em Empresas de Pequeno Porte, por empregarem entre 20 e 99 colaboradores. Na pesquisa de Valeriani (2012) o percentual das micro empresas ocupou 70% do total. Nesta correspondeu a 88%.

TABELA 3 – Regime Tributário

Regime Tributário	Frequência	Percentual
Simples Nacional	25	74%
Lucro Presumido	3	9%
Lucro Real	6	18%
Total	34	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Sobre o regime tributário verificou-se que, por se tratar, na maioria das vezes, de micro empresas, em que o faturamento não é tão elevado, como demonstrado na Tabela 4, que o Simples Nacional, é o mais utilizado, chegando a 74%, como demonstrado na Tabela 3. Este resultado é contrário ao de Valeriano (2012) que apontou o lucro presumido como sendo o mais representativo, com 78% do total.

TABELA 4 – Receita Bruta Anual

Porte da PME	Receita Bruta Anual	Frequência	Percentual
Micro Empresa	Até R\$ 360.000,00	25	74%
Empresa de pequeno Porte	De R\$ 360.000,01 até 3.600.000,00	9	26%
Total		34	100%

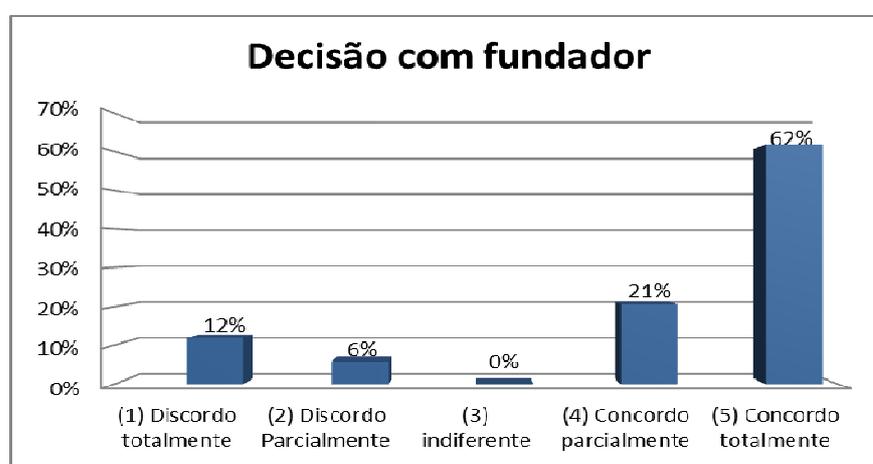
Fonte: Dados da pesquisa.

Referente à receita bruta anual verificou que houve uma pequena divergência na classificação do porte das empresas, pois na tabela 4 se enquadraram como micro empresa 74%, mas pela Tabela 2 este percentual é de 88%, e o mesmo ocorre com as empresas enquadradas como pequeno porte onde na tabela 4, da receita Bruta anual apresentam 26% e, na tabela 2 referente ao número de funcionários o percentual é de apenas 12%.

4.2 Indicadores de continuidade

O terceiro bloco de perguntas foi elaborado para identificar a continuidade das empresas analisadas, para se verificar qual seria o atual ciclo de vida organizacional da empresa, pois quanto mais estabilizado for o ciclo de vida organizacional da empresa maior será a continuidade desta. O Gráfico 1 demonstra com quem esta o poder de tomada de decisão na empresa.

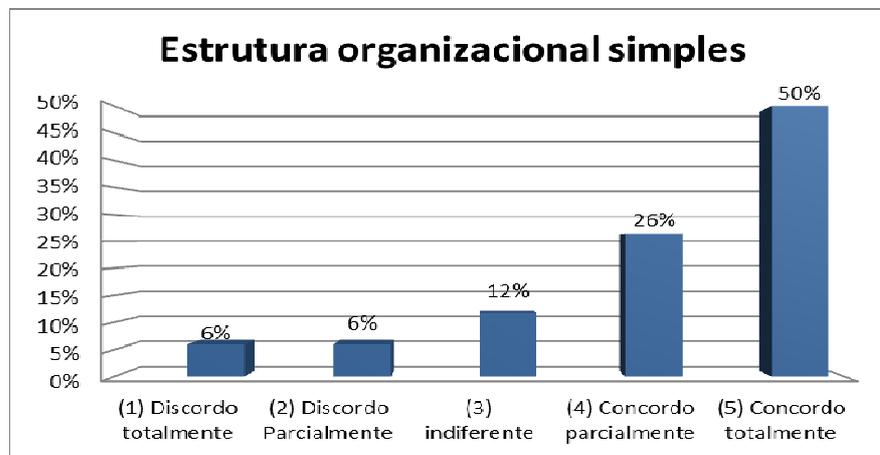
GRÁFICO 1 - Decisão com fundador



Fonte: Dados da pesquisa.

Pelo Gráfico 1 observa-se que o poder de decisão esta nas mãos do fundador em 62% das empresas pesquisadas, o que demonstra que o ciclo de vida organizacional da empresa ainda esta no início, logo o risco da empresa enfrentar dificuldade é maior e pode afetar a continuidade da empresa, pois o poder decisório esta concentrado em apenas uma pessoa, o que aumenta a chance de uma toma de decisão errada, se o poder de decisão estivesse pulverizado entre vários donos os riscos seriam menores. Outro item verificado nas empresas foi a estrutura organizacional e no Gráfico 2 pode-se verificar que 50% das empresas pesquisadas tem uma estrutura organizacional simples.

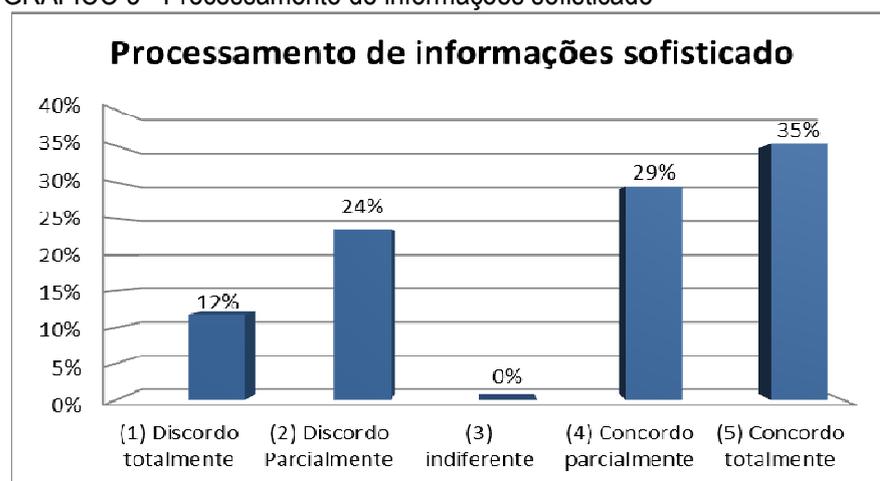
GRÁFICO 2 - Estrutura organizacional simples



Fonte: Dados da pesquisa.

Esta questão também demonstra que a maioria das empresas ainda está em um ciclo de vida organizacional inicial, isso acontece, pois não existe nas entidades uma grande divisão de trabalhos e de tomada de decisões, pelo motivo de que, na sua grande maioria, são empresas em que se tem um número pequeno de funcionários, e com uma estrutura basicamente familiar. O processamento de informação nas empresas pesquisadas é um ponto em que as entidades estão buscando crescimento, pois 35% concordaram totalmente e 29% concordaram parcialmente que possuem um processamento de informações sofisticado, como se pode observar no Gráfico 3.

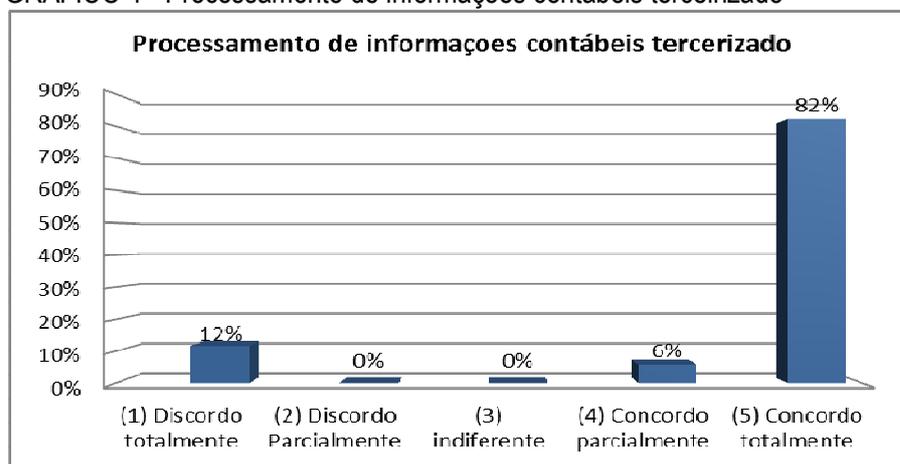
GRÁFICO 3 - Processamento de informações sofisticado



Fonte: Dados da pesquisa.

No Gráfico 3 pode ser verificado que existem várias empresas em que não a um investimento nessa área. As entidades que estão investindo nesses processamentos sofisticados e complexos o estão fazendo pelo grande crescimento na área de informática ligada ao processamento, e a grande solicitação de dados que a cada ano, estão crescendo pelo âmbito do fisco federal. Por se tratar, na grande parte, de empresas familiares e com poucos funcionários, o processamento da informação contábil, na sua grande maioria, estão nas mãos de empresas terceirizadas, com um número de 82% de empresas que concordam totalmente, conforme Gráfico 4.

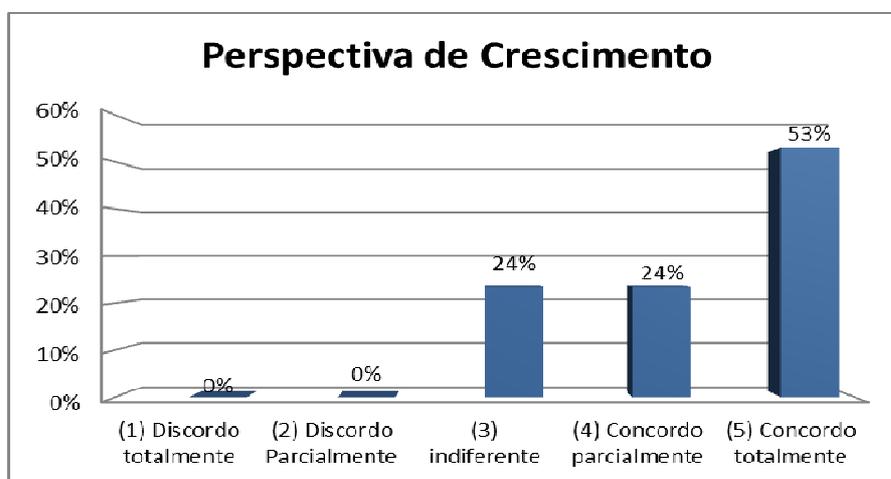
GRÁFICO 4 - Processamento de informações contábeis terceirizado



Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto às informações contábeis estarem sendo elaboradas por terceiros não existe problema, o único empecilho seria se essas informações não chegassem ao proprietário, ou a pessoa responsável pela tomada de decisão. A contabilidade, na maioria das empresas, é terceirizada pelo elevado custo que se teria em micros e pequenas empresas para manter pessoal capacitado na área trabalhando internamente. Todavia, mesmo sendo empresas familiares em sua grande maioria e com poucos funcionários, as entidades pesquisadas tem uma grande perspectiva de crescimento como se pode analisar no Gráfico 5.

GRÁFICO 5 - Perspectiva de Crescimento



Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o Gráfico 5, em 53% das empresas há perspectiva de crescimento, mas para que essa perspectiva ocorra é necessário que se utilizem das informações que são geradas pela contabilidade, que na sua grande maioria são terceirizadas. Nesse contexto, para que a empresa cresça é necessário enfrentar um desafio, o de que a empresa faça a diferença e não apenas queira sobreviver, pois uma empresa que tenha perspectiva de crescimento conseguirá com mais facilidade atrair e reter talentos.

Referente a este bloco de perguntas notou-se que as entidades, na grande maioria são antigas, mesmo realizando ações de empresas que estão em um estágio inicial de crescimento organizacional, um motivo para esta longevidade, seria pela estrutura familiar que existe na maioria das empresas. A próxima seção descreve se essas informações contábeis estão sendo fornecidas aos empresários, ou as pessoas responsáveis pela tomada de decisões.

4.3 Ferramentas de contabilidade Gerencial

Nesta seção descreve-se o resultado referente ao bloco 4 do questionário, que trata sobre as ferramentas de contabilidade gerencial pesquisadas, listadas no Quadro 2, apresenta-se qual ferramenta corresponde a cada uma das perguntas elaboradas no questionário.

QUADRO 2 – Ferramentas de Contabilidade Gerencial

BLOCO 4 - Ferramentas de Contabilidade Gerencial		
Questões	Ferramentas	
a	A sua empresa quando apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou o custo do serviço prestado, soma os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis incorridos no período de apuração.	Custeio por absorção
b	A sua empresa gerencia os custos por meio de atividades, encontrando bases que representam as relações entre os custos das atividades e os objetivos dos custos, como produtos, processos e ordens, pois compreende que atividades consomem os recursos e os bens e serviços consomem atividades.	Custeio baseados em atividades
c	A sua empresa, quando apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou o custo do serviço prestado, soma apenas os custos variáveis (matéria-prima, por exemplo) incorridos no período de apuração.	Custeio variável
d	A sua empresa possui um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixa quais são os montantes esperados no final do período de apuração e compara com os custos reais.	Custo padrão
e	A sua empresa, quando realiza investimentos de longo prazo, costuma levar em consideração que o dinheiro tem valor ao longo do tempo e calcula quanto os futuros pagamentos somados a um custo inicial estariam valendo atualmente.	Valor presente
f	A sua empresa mede o seu desempenho utilizando a relação entre o lucro e o investimento.	Retorno sobre o investimento
g	A sua empresa, sistematicamente, realiza comparação dos processos e dos resultados (preços, por exemplo) com empresas do mesmo setor de atividade, buscando criar novos padrões e/ou melhorar o resultado da empresa.	<i>Benchmarking</i>
h	A sua empresa utiliza a medida de desempenho tendo por base o lucro residual (lucro operacional líquido reduzido do custo do capital - custo de oportunidade) nos moldes do instrumento EVA®.	<i>Economic value added (EVA®)</i>
i	A sua empresa, anualmente, elabora um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização.	Orçamento

Fonte: Adaptado de Valeriano (2012).

Na tabela 3 são apresentados os resultados referentes ao bloco 4, onde é possível verificar qual o percentual que cada empresa se utiliza de cada tipo de ferramenta de contabilidade Gerencial.

TABELA 3 – Respostas das ferramentas de Contabilidade Gerencial

BLOCO 4 - Ferramentas de Contabilidade Gerencial					
Ferramentas	(1) Discordo totalmente	(2) Discordo Parcialmente	(3) indiferente	(4) Concordo parcialmente	(5) Concordo totalmente
Custeio por absorção	11%	6%	0%	21%	62%
Custeio baseados em atividades	11%	0%	6%	21%	62%

Custeio variável	59%	0%	6%	29%	6%
Custo padrão	15%	9%	6%	35%	35%
Valor presente líquido	12%	12%	6%	38%	32%
Retorno sobre o investimento	0%	5%	15%	21%	59%
<i>Benchmarking</i>	6%	9%	15%	32%	38%
<i>Economic value added (EVA®)</i>	18%	12%	29%	35%	6%
Orçamento	12%	12%	15%	26%	35%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na tabela 3, verificou-se que a ferramenta mais utilizada pelos empresários ou pelas pessoas responsáveis pela tomada de decisão é o custeio por absorção e o custeio baseado em atividades, com 83% de utilização para ambos, somando-se as respostas que concordam totalmente e parcialmente. Em segundo lugar está a utilização do cálculo do retorno do investimento com 80% das respostas. No estudo de Valeriano o custeio absorção também encontrou grande utilização, após ficou o orçamento, na sequência o custo padrão e o retorno sobre investimento e o *benchmarking*.

Uma das ferramentas gerenciais que evidenciou baixa utilização foi a do custeio variável com 59% de respostas para discordo totalmente que a empresa, quando apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou o custo do serviço prestado, soma apenas os custos variáveis (matéria-prima, por exemplo) incorridos no período de apuração. Na pesquisa de Valeriano (2012) as ferramentas gerenciais menos utilizadas foram o custeio variável, o custeio baseado em atividades, o valor presente líquido e o *economic value added (EVA®)*.

Borges e Leal (2012, p. 9) destacam que “os gestores consideram as ferramentas de controle gerencial de grande importância, mas afirmam que muitas delas não são implantadas nas pequenas empresas por desconhecimento dos gestores”. Esta pode ser uma explicação para a baixa utilização de algumas ferramentas gerenciais pesquisadas, como é o caso do custeio variável, que esperava-se tivesse tido uma utilização maior pelas empresas, devido a utilidade da informação relativa a margem de contribuição.

Para responder ao problema de pesquisa proposto, quanto ao grau de utilização das ferramentas gerenciais pesquisadas pelas empresas, objeto do estudo, se faz necessário sistematizar o grau. Sendo assim, considera-se grau alto de utilização se 70% ou mais das empresas utilizam a ferramenta, grau médio para a faixa de utilização de 30 a 69% e grau baixo para utilização abaixo de 30%. Neste sentido, as ferramentas com grau alto de utilização pelas empresas pesquisadas foram: o método de custeio por

absorção e o método de custeio baseado em atividades com 83% de utilização; o retorno sobre o investimento com 80%, o custo padrão, o *Benchmarking* e o valor presente líquido com 70% de utilização. As ferramentas com grau médio de utilização foram: o orçamento, com 61% de utilização; o *Economic value added (EVA®)* com 41% de utilização; e o custeio variável com 35% de utilização. Nenhuma das ferramentas pesquisadas ficou com grau baixo de utilização. A pesquisa de Borges e Leal (2012) aplicada à micro e pequenas empresas encontrou o orçamento com grande utilização ao contrário desta que obteve grau médio.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi verificar se empresários de micro e pequenas empresas, instaladas em Cascavel/PR, se utilizam de informações contábeis gerenciais, e qual o grau desta utilização para a tomada de decisão. Para alcançar este objetivo foi realizada uma pesquisa descritiva, qualitativa e levantamento, com a aplicação de questionário a 34 pequenas e médias empresas. Assim foi possível identificar o perfil da amostra, características oriundas de indicadores de continuidade das empresas e sobre a utilização de ferramentas gerenciais.

O referencial teórico levantado se baseou em três temas principais, de acordo com os objetivos: (i) MPE; (ii) informações contábeis; e (iii) contabilidade gerencial. Os resultados do estudo indicaram que 88% das empresas pesquisadas se enquadram como Micro Empresa; 74% delas são tributadas pelo Simples Nacional; em 62% delas o poder de decisão está concentrado no fundador da empresa; em 50% das empresas a estrutura organizacional é simples e 35% apenas possuem um sistema de informações sofisticado.

Diante disso, em resposta ao problema de pesquisa proposto: verificou-se que os entrevistados na maioria das vezes conheciam alguma ferramenta de contabilidade gerencial e pela idade das empresas chegou-se a conclusão de que as informações recebidas pelas mesmas até hoje são satisfatórias, mais poderiam buscar um pouco mais informações sobre ferramentas de planejamento, as quais não são muito utilizadas pelos gestores. Assim, em resposta ao objetivo geral da pesquisa conclui-se que os empresários das micro e pequenas empresas pesquisadas, instaladas na cidade de Cascavel/PR, fazem uso da informação contábil gerencial para tomada de decisões e em grau alto de utilização estão as seguintes

ferramentas gerenciais: custeio por absorção, custeio baseado em atividades, custo-padrão, valor presente líquido, retorno sobre o investimento, *benchmarking* e orçamento; e em grau médio o *Economic value added (EVA®)* e o custeio variável. Constatou-se que na maioria das empresas pesquisadas são utilizadas pelo menos cinco ferramentas gerenciais.

Pelos resultados obtidos este estudo contribui para verificar que as MPEs não possuem um planejamento quando da sua criação, e muito menos para efetuar suas operações, pois as suas maiores utilizações são as ferramentas tradicionais da contabilidade gerencial e não as contemporâneas, que tem o intuito de planejar primeiro e depois efetuar a tomada de decisão.

Como recomendação para outros estudos seria relevante aprofundar a pesquisa, visando utilizar ferramentas gerenciais contemporâneas em MPEs, para verificar se realmente seria viável a utilização nesse segmento, ou se existe uma relação no conhecimento das ferramentas com o grau de escolaridade dos respondentes, medindo assim o grau de conhecimento da contabilidade dos profissionais ligados à tomada de decisão das empresas.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, N. A.; BATISTA, D. G.; SOUZA, C. B. Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC. In: **I Seminário de gestão de negócios**, 2004 Curitiba (PR). Um enfoque acadêmico da realidade empresarial. Curitiba (PR): FAE – *Business School*, 2004 v.
- ARAGÃO JUNIOR, D. P. **Proposta de metodologia para monitoramento de arranjos produtivos**. f. 99. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Transportes) Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2009.
- ASSAF NETO, A. **Finanças Corporativas e Valor**. São Paulo: Atlas, 2003.
- ATKINSON, A. BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARBOSA, M. S. J. P. **O Benchmarking como apoio à gestão das Empresas: O caso CH Business consulting**. f. 63. Dissertação (Mestrado em Gestão, Universidade Coimbra) Coimbra - Portugal, 2011.
- BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de Metodologia Científica**: 2. ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2000.
- BORGES, L. F. M.; LEAL, E. A. Contabilidade Gerencial: a Utilização das Informações Contábeis Gerenciais Pelos Gestores das Micro e Pequenas Empresas. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, IX, Rio de Janeiro, 2012. **Anais...** AEDB: Rio de Janeiro, 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp139.htm> Acesso em: 20 abril. 2014.

CHAPIESKI, J. **Proposta de método para seleção de projetos de P&D em empresas distribuidoras de energia elétrica.** 140 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento de Tecnologia, LACTEC) Instituto de Tecnologia para o desenvolvimento - IEP – Instituto de Engenharia do Paraná, Curitiba, 2007.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 – Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.** Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf> Acesso em: 18 jul. 2014.

ESTEVES, F. S. M. **A Aplicação do Sistema de Custo Padrão na Indústria Têxtil: O caso da FISIFE- Fibras Sintéticas de Portugal, S.A.** 104 f. Dissertação (Mestrado) – Mestrado em Gestão de Empresas, Universidade Autónoma de Lisboa, Lisboa - Portugal, 2013.

FERREIRA, L. N. A utilização do custeio variável como ferramenta de gestão em hospitais privados: um estudo empírico **Encontro Nac. de Engenharia de Produção**, XXV, 2005, Porto Alegre. **Anais...** ENEGEP, 2005.

FLORIANI, F. **Estudo de correlação do EVA® com a geração de valor ao acionista na Petropar S/A: um caso clínico.** f. 137. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da Contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO - IBPT. 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/>> Acesso em: 18 jan. 2013.

IUDÍCIBUS, S.. **Contabilidade Gerencial.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Análise de Balanço:** Análise da Liquidez e do endividamento Análise do giro, rentabilidade e alavancagem financeira. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____, MARTINS E., GELBCKE E. R., **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades.** São Paulo: Atlas, 2003.

KRUG, E. E. B. **Estudo para identificação de Benchmarking em sistemas de produção de leite no Rio Grande do Sul.** f. 194. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade Federal Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001.

LACERDA, J. B. **A Contabilidade Como Ferramenta Gerencial na gestão financeira das Micro, Pequenas e Médias Empresas (MPMEs): Necessidade e Aplicabilidade.** 38 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) Faculdade de Ciências Contábeis de Caratinga, Caratinga, 2003.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial.** 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MATTOS, M. A. **Investigação das práticas de contabilidade gerencial: um estudo nas empresas prestadoras de serviços contábeis.** 105 f. Dissertação (Mestrado) – Mestrado em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

MAUSS, C. V.; COSTI, R. M. **O Método de Custeio ABC como instrumento de gestão.** Universidade Luterana do Brasil – Faculdade de Administração, Carazinho/RS, 1999. Disponível em: <http://www.aed.aedb.br/seget/artigos06/784_Artigo%20Abc_Seget1.pdf> Acesso em: 24 ago. 2014.

MEDEIROS, A. P. L. **Aplicação do método de custeio variável em uma indústria de confecção localizada na região carbonífera.** 90 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2011.

MIGUEL, E. C. **Análise comparativa do custeio por absorção e do custeio variável.** 29 f. Trabalho Interdisciplinar (Bacharelado em Ciências Contábeis) Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2010.

OLIVEIRA, T. P. **Balanced scorecard: um estudo empírico sobre as dificuldades de implantação.** 106 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PASSOS, Q. C. **A importância da Contabilidade no processo de tomada de decisões nas empresas.** 29 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

PEDROSA, S. E. **A busca da necessidade de capital de giro zero como possibilidade de aumento da geração de caixa das empresas - utopia ou realidade?** 106 f. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidades Pedro Leopoldo, Pedro Leopoldo, 2009.

QUEIROZ, R. A Contabilidade Gerencial e a importância das informações contábeis no processo de apoio na tomada de decisão. **IPOG. Especialize**, maio, 2012. Disponível em: <<http://www.ipog.edu.br/uploads/arquivos/1787db193e4c5f36ea989b2873370c2e.pdf>> Acesso em: 03/07/2014.

RAPOZO, F. O. **Uso das informações Contábeis para fins gerenciais: nas micro e pequenas empresas de Teresópolis.** 110 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis Fundação) Educacional Serra dos Órgãos Faculdades Unificadas, Teresópolis, 2004.

SERVIÇO DE APOIO A MICRO E PEQUENA EMPRESA – SEBRAE. **Boletim estatístico da micro e pequena empresa.** 2011. Brasília: Observatório de MPEs/SEBRAE, 2011. Disponível em: <http://www.sebrae.br/estudos_e_pesquisas.pdf>. Acesso em: 22 set. 2014.

SERVIÇO DE APOIO A MICRO E PEQUENA EMPRESA – SEBRAE. **Informações gerais sobre a realidade dos pequenos negócios.** Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/exibeBia?id=3292>>. Acesso em: 20. fev.2014.

SERVIÇO DE APOIO A MICRO E PEQUENA EMPRESA – SEBRAE. **Critérios de classificação do porte da empresa.** 2010. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/paginainicial>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

SILVA, A. C. L. **A importância da Contabilidade Gerencial nas micro e pequenas empresas.** 33 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) Faculdades Sudamérica, Cataguases, 2009.

SILVA, M.L; FONTES, A.A. Discussão sobre critérios de avaliação econômica: Valor Presente Líquido (VPL), Valor Anual Equivalente (VAE) e Valor esperado da Terra (VET). **Revista Árvore**, Viçosa - MG, v.29, n.6, p.931-936, 2005.

STROEHER, A. M.; FREITAS, H. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **RAUSP-e. Revista de Administração - Eletrônica USP**, v. 1, p. 1-25, 2008.

VALERIANO, C. E. B. **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**. 130 f. Dissertação (Mestrado em Ciências) Faculdade de Economia, administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

Data recebimento do artigo: 05/04/2014
Data do aceite de publicação: 20/05/2014