

UNIVERSIDADE FUMEC
FACULDADE DE CIÊNCIAS EMPRESARIAIS – FACE
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

MARINA MAGDA DE OLIVEIRA

INSTRUMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E
SUA CONTRIBUIÇÃO PARA O DESEMPENHO EM MICRO
E PEQUENAS EMPRESAS: UM ESTUDO COM GESTORES DA
REGIÃO METROPOLITANA DE BELO HORIZONTE

Belo Horizonte

2016

MARINA MAGDA DE OLIVEIRA

INSTRUMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E
SUA CONTRIBUIÇÃO PARA O DESEMPENHO EM MICRO
E PEQUENAS EMPRESAS: UM ESTUDO COM GESTORES DA
REGIÃO METROPOLITANA DE BELO HORIZONTE

Dissertação de mestrado apresentada ao
Curso de Administração da Faculdade de
Ciências Empresariais, da Universidade
Fumec, como requisito parcial para
obtenção do título de Mestre em
Administração.

Área de Concentração: Gestão
Estratégica de Organizações

Linha de pesquisa: Estratégia em
Organizações e comportamento
Organizacional

Orientador: Prof. Dr. Juvêncio Braga de
Lima

Belo Horizonte

2016

O48i

Oliveira, Marina Magda de.

Instrumentos da contabilidade gerencial e sua contribuição para o desempenho em micro e pequenas empresas: um estudo com gestores da região metropolitana de Belo Horizonte. / Marina Magda de Oliveira. – Belo Horizonte, 2016.

106 f. : il. ; 30 cm.

Orientador: Juvêncio Braga de Lima.

Dissertação (mestrado) – Universidade FUMEC. Faculdade de Ciências Empresariais.

Inclui bibliografia.

1. Contabilidade gerencial – Estudo de casos. 2. Administração de empresas – Estudo de casos. 3. Desempenho. I. Lima, Alexandre Teixeira. II. Universidade FUMEC. Faculdade de Ciências Empresariais. III. Título.

CDU: 657.1:658



UNIVERSIDADE
FUMEC

Dissertação intitulada “Instrumentos da Contabilidade Gerencial e sua Contribuição para o Desempenho em Micro e Pequenas Empresas: um estudo com gestores da região metropolitana de Belo Horizonte” de autoria de Marina Magda de Oliveira, aprovado pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:

Prof. Dr. Juvêncio Braga de Lima – Universidade FUMEC
(Orientador)

Prof. Dr. José Marcos Carvalho de Mesquita – Universidade FUMEC
(Examinador Interno)

Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva – Faculdade Novos Horizontes
(Examinador Externo)

Prof. Dra. Cristiana Fernandes De Muyllder
Coordenadora do Programa de Doutorado e Mestrado em Administração da Universidade
FUMEC

Belo Horizonte, 12 de dezembro de 2016.

REITORIA

Av. Afonso Pena, 3880 - Cruzeiro
30130-009 - Belo Horizonte, MG
Tel. 0800 0300 200
www.fumec.br

CAMPUS

Rua Cobre, 200 - Cruzeiro
30310-190 - Belo Horizonte, MG
Tel. (31) 3228-3000
www.fumec.br

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus e a Nossa Senhora por todas as bênçãos derramadas em minha vida e pelas inúmeras oportunidades a mim concedidas. A fé que possuo me motiva a transpor as barreiras e me dá determinação para não me acomodar.

Aos meus pais, Maria da Penha (*in memória*) e Antônio, agradeço por todo o apoio que me deram durante toda a minha vida acadêmica. Os conselhos, a educação, o carinho foram fundamentais para a conclusão de mais essa etapa.

Às minhas irmãs, Silvânia, Flávia e Pollyanna, pelo incentivo e pela parceria.

Ao meu orientador, professor Dr. Juvêncio Braga de Lima, por me orientar na realização deste trabalho.

A todos os professores da Faculdade de Ciências Empresariais - FUMEC, em especial ao professor Dr. José Marcos, por me ajudar e pelos ensinamentos compartilhados.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processo de gestão	43
Figura 2 - Modelo hipotético	57
Figura 3 - Ilustração do modelo estrutural	76

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Etapas do Processo de Gestão	42
Quadro 2 - Classificação da MPEs por número de empregados.....	53
Quadro 3 - Relação das variáveis da pesquisa.....(continua)	
.....	66

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Descrição das empresas.....	63
Tabela 2 - Descrição dos gestores	65
Tabela 3 - Análise descritiva dos itens do constructo.....(continua)	69
Tabela 4 - Percentual de uso dos artefatos contábeis	71
Tabela 5- Descrição da importância dos artefatos contábeis.....	73
Tabela 6 - Modelo de mensuração.....(continua)	74
Tabela 7 - Validação do modelo de mensuração.....	75
Tabela 8 - Modelo Estrutural.....	76
Tabela 9 - Hipóteses do modelo	77

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Intervalos de confiança para os itens dos constructos.....	70
Gráfico 2 - Percepção de desempenho em relação aos concorrentes	79
Gráfico 3 - Percepção de desempenho geral da empresa	79

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

A.C. - Alfa de Cronbach

C.C. - Confiabilidade Composta

CE- Composição do Endividamento

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

DFC- Demonstração dos Fluxos de Caixa

DRE - Demonstração do Resultado do Exercício

EBITDA- Lucro antes de juros, impostos, depreciação e amortização

FUBRA - Fundação Universidade de Brasília

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IFAC - Federação Internacional de Contadores

ILC - Índice de Liquidez Corrente

ILG- Índice de Liquidez Geral

ILS- Índice de Liquidez Seca

IPCT- Índice de Participação do Capital de Terceiro

MPEs - Micro e Pequenas Empresas

PIB - Produto Interno Bruto

PMRE- Prazo Médio do Recebimento do Estoque

PMRV- Prazo Médio de Recebimento de Vendas

PMPC- Prazo Médio de Pagamento de Compras

RI -Lucro Residual

ROA- Rentabilidade ou Retorno Sobre o Ativo

ROE - Rentabilidade do Patrimônio Líquido ou Retorno do Capital Próprio

ROS- Retorno sobre Vendas

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo analisar os artefatos contábeis e sua relação com o desempenho das micro e pequenas empresas na região metropolitana de Belo Horizonte. Para melhor alinhamento dos constructos, os artefatos foram divididos em três grupos: Planejamento e Controle, Gestão de Custos e Demonstrações Contábeis. A partir dessa divisão, foram feitas as relações com o desempenho. Com base na amostra de 223 empresas, realizou-se um estudo descritivo e quantitativo. A coleta de dados foi feita por meio de um questionário respondido pelos gestores e proprietários das MPEs. Para análise dos dados, aplicou-se a estatística descritiva e a técnica de Modelagem de Equações Estruturais. Os resultados evidenciaram que os artefatos influenciam positivamente o desempenho das empresas, de acordo com a percepção dos gestores e proprietários, confirmando as hipóteses de pesquisa. A pesquisa demonstrou também que o controle de contas a pagar, contas a receber e o fluxo de caixa são os instrumentos mais utilizados por essas empresas, ao passo que outros instrumentos, como orçamento, margem de contribuição e indicadores financeiros, não apresentaram tendência significativa, apesar de os gestores reconhecerem sua importância. Isso mostra que a maioria dos gestores utiliza, de algum modo, esses instrumentos, mas da forma que eles entendem, talvez porque tenham pouco conhecimento contábil e clareza dos termos utilizados em relatórios contábeis ou as empresas estejam no ciclo de desenvolvimento no qual não necessitam de utilizá-los. Assim, as informações contábeis não são utilizadas de maneira clara, o que pode impactar a gestão dessas empresas. Este estudo contribui para visualizar a relação dos gestores de MPEs com os contabilistas e a necessidade de maior assessoria contábil nessas organizações. Enfatiza-se a importância de estender esta pesquisa às médias empresas e a outras cidades, para possíveis comparações.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial. Gestão. Desempenho. Artefatos contábeis.

ABSTRACT

The present work had as objective to analyse the accounting artifacts and their relation with the performance in the micro and small enterprises in the metropolitan region of Belo Horizonte. For better alignment of the constructs, the artifacts were divided into three groups: Planning and Control, Cost Management and Financial Statements. From this division the relations with the performance were made. Based on the sample of 223 companies, a descriptive and quantitative study was carried out through a questionnaire answered by the managers and owners of the MSE. For the analysis of the data, the descriptive statistics and the Structural Equation Modeling technique were applied. The results evidenced that the artifacts positively influence the performance of the companies according to the perception of the managers and owners, confirming the hypotheses of research. The research also showed that the control of accounts payable, accounts receivable and cash flow are the instruments most used by these companies, while other instruments such as budget, contribution margin and financial indicators did not present a significant trend despite the managers recognize its importance. This shows that most managers use these instruments in some way but, in a way that they understand, since they may have little accounting knowledge and clarity of the terms used in accounting reports or companies are in the development cycle in which they do not need to use them. Accordingly, the accounting information is not used in a clear way, which may impact in the management of these companies. This study contributed to the visualization of the relationship between MSE managers and accountants and the need for greater advice in these organizations. It is emphasized the importance of extending this research to medium-sized enterprises and other cities for possible comparisons.

Keywords: Management accounting. Management. Performance. Management Tools

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Objetivo geral.....	16
1.2 Objetivos específicos.....	16
1.3 Justificativa	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1. Contabilidade gerencial.....	19
2.2 A contabilidade em micro e pequenas empresas.....	21
2.3 O uso da informação contábil e suas características	23
2.4 Artefatos gerenciais contábeis.....	26
2.4.1 Artefatos de planejamento e controle.....	30
2.4.2 Artefatos de gestão de custos	35
2.4.3 Demonstrações contábeis como artefatos contábeis	37
2.5 Gestão de empresas	41
2.5.1 O processo de gestão de empresas e a contabilidade como ferramenta de apoio.....	41
2.5.2 Gestão nas micro e pequenas empresas.....	44
2.6 Desempenho empresarial	47
2.7 A relação entre o emprego de artefatos contábeis e o desempenho empresarial.....	49
3 METODOLOGIA	52
3.1 Caracterização da pesquisa.....	52
3.2 População e amostra de estudo.....	54
3.3 Instrumento da pesquisa.....	55
3.4 Hipóteses de pesquisa.....	56
3.5 Tratamento Estatístico e Análise dos dados	58
3.5.1 Modelo de mensuração (Outer Model)	60
3.5.2 Modelo Estrutural (Inner Model)	61
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	63
4.1 Descrição das empresas.....	63
4.2 Perfil dos respondentes.....	64
4.3 Análise de outliers.....	65
4.4 Normalidade e linearidade	66
4.5 Descrição das variáveis dos constructos	66
4.6 Importância dos artefatos contábeis na visão dos gestores	72

4.7 Análise do Modelo de mensuração (Outer Model)	73
4.8 Análise do Modelo Estrutural (InnerModel)	75
5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA	77
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	81
6.1 Limitações e recomendações de pesquisas futuras	82
REFERÊNCIAS	84
ANEXO A -CARTA DE APRESENTAÇÃO	99
ANEXO B - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	100

1 INTRODUÇÃO

As micro e pequenas empresas (MPEs) estão cada vez mais inseridas no ambiente de negócios no Brasil, desempenhando um papel muito importante na economia. De acordo com dados apresentados pelo SEBRAE (2014), as micro e pequenas empresas respondem, atualmente, 91% dos empregos, gerando, de 2002 a 2012, 6,7 milhões de empregos com carteira assinada. Também colaboram com 27% do Produto Interno Bruto (PIB).

Mesmo tendo uma grande representatividade, ainda é grande o número dessas empresas que fecham as suas portas logo nos primeiros anos de existência. Destacam-se como fatores condicionantes à mortalidade das pequenas empresas a falta de capital de giro, os problemas financeiros, as falhas no planejamento inicial e a falta de conhecimentos gerenciais (FUB,2004). Problemas de planejamento e gestão também foram apontados pelo SEBRAE/SP(2008) como um dos motivos que levam ao fechamento dos negócios. Para Sales, Barros e Pereira (2011), a falta de utilização de informações contábeis e a ausência de assistência ou assessoria de um contador são fatores condicionantes da mortalidade precoce de pequenos empreendimentos.

A adoção de um controle gerencial voltado para as necessidades de cada empresa pode ser uma alternativa para a permanência delas no mercado. A contabilidade gerencial, além de fornecer aos gestores informações que os auxiliam nas suas funções gerenciais, contribui para assegurar a sobrevivência da organização, em razão de identificar e analisar os seus eventos econômicos e do seu entorno (ATKINSON et al., 2008).

A contabilidade gerencial utiliza instrumentos gerenciais também denominados “artefatos”. Soutes (2006, p.9) define artefatos como “[...]atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão e métodos de avaliação ou sistemas no exercício de funções, o que propicia uma maior qualidade na gestão das empresas”.

Com base nesses artefatos, a contabilidade fornece aos gestores das empresas informações úteis em relação ao desempenho da organização no mercado em que

atua, possibilita analisar se a gestão está sendo eficaz para o desenvolvimento do negócio e permite a tomada de decisão de maneira assertiva.

A necessidade de tomar decisões em períodos de tempo cada vez menores pode acabar levando os gestores a decidir baseados exclusivamente em suas experiências ou mesmo na intuição, o que pode dificultar a condução do negócio (MIRANDA et al., 2007). Ainda nessa perspectiva, Lacerda (2006) menciona que as micro e pequenas empresas têm como características a quase total ausência de instrumentos contábeis, baseando a tomada de decisão na experiência, intuição e improvisação dos gestores. Queiroz (2005) também constatou em seu estudo que os gestores confiam na sua capacidade empreendedora e na experiência desenvolvida, tomando decisões com base na experiência e na intuição.

No entanto a tomada de decisão não deve se basear apenas na intuição ou experiência do gestor. É necessário o uso de instrumentos que forneçam informações corretas e objetivas para auxiliar no processo decisório.

Segundo Brondani et al. (2007), como principais instrumentos gerenciais aplicados às micro e pequenas empresas têm-se o planejamento financeiro, os demonstrativos, como balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração do fluxo de caixa, planilhas de contas a pagar, contas a receber e aplicação de custeio, que influenciam a forma de apurar os custos e a formação do preço do produto. Com a aplicação de instrumentos da contabilidade gerencial no processo decisório, a vida cotidiana das empresas torna-se mais formalizada e sistemática (BEUREN; BARP; FILIPIN, 2013).

De acordo com estudo realizado por Faria, Azevedo e Oliveira (2012), há uma subutilização dos instrumentos contábeis nas micro e pequenas empresas. Segundo esses autores, isso ocorre devido ao fato de seus gestores desconhecerem a utilidade da contabilidade no processo de gestão ou por não estarem convencidos dela. Como muitas dessas empresas terceirizam o serviço contábil, frequentemente o relacionamento de ambas as partes está centralizado apenas no atendimento das obrigações trabalhista e fiscal, ficando relegadas a segundo plano informações que poderiam otimizar o gerenciamento da empresa. Beruren et al. (2013) acrescentam que, por vezes, as atribuições pertinentes ao profissional contábil são confundidas pelos gestores das

organizações, que as associam exclusivamente ao cumprimento de obrigações fiscais. Para esses autores, há um campo a ser explorado, especificamente aquele relacionado aos desafios das empresas de serviços contábeis de fornecerem suporte informacional ao processo de gestão das empresas de pequeno porte.

Esses instrumentos podem se relacionar ao desempenho das organizações. Ainda que não seja claramente explicitado, o termo “desempenho” é utilizado amplamente em todos os campos da administração. Na área do controle gerencial, são usados termos como “gestão de desempenho”, “medição” e “avaliação” (FEUSER, 2016). Atualmente, a avaliação de desempenho tornou-se um instrumento fundamental na gestão das organizações, tendo em vista o ambiente de competitividade dinâmica no qual as empresas estão inseridas (NASCIMENTO et al., 2011). Isidoro et al. (2012) afirmam que, por meio das ferramentas de desempenho, podem ser estabelecidos parâmetros para monitorar a gestão das empresas, avaliando e corrigindo suas ações e promovendo melhorias necessárias para alcançar as metas estabelecidas. No contexto das micro e pequenas empresas, alguns autores, como Hoque (2005) e Berrone et al. (2014), entendem que estas devem mensurar o desempenho de maneira subjetiva, uma vez que não dispõem dos dados necessários, o que acarreta a inviabilidade de uma análise objetiva, com indicadores financeiros. Para Bertoldi (2003), as medidas baseadas em modelos financeiros permitem comparações e são de fácil entendimento.

Contudo ainda não existe, até hoje, um método ou modelo de avaliação de desempenho que seja incontestável. Isso exige que os gestores escolham, entre uma série de metodologias de avaliação de desempenho, a que seja mais adequada aos diferentes elementos da empresa, principalmente as de micro e pequeno porte (FEUSER, 2016).

Para Andrade, Bruni e Freires (2013), essa falta de coesão para a definição do desempenho empresarial já antecipa que a construção de um artefato contábil que tenha como objetivo seu controle, sua mensuração e promoção não é tarefa simples.

Alguns estudos anteriores buscaram evidenciar a relação dos artefatos contábeis com o desempenho organizacional. Moraes, Coelho e Holanda (2012) examinaram se havia associação entre a existência de artefatos de contabilidade gerencial e o desempenho operacional como medida contributiva para maximização do valor da firma nas

empresas brasileiras. Andrade, Bruni e Freires(2013) analisaram a relação entre uso de artefatos contábeis e desempenho empresarial por meio da percepção de graduandos em contabilidade. Soutes (2006) investigou se empresas que utilizam artefatos tanto tradicionais quanto modernos apresentam desempenho diferenciado das que não os utilizam. Oydomari (2008) e Frezatti (2005) também realizaram pesquisas na linha dos estudos já citados.

Depreende-se que há uma lacuna relativa ao uso dos artefatos contábeis gerenciais nas micro e pequenas empresas, o que instiga a realização de pesquisas sobre sua utilização como suporte para o desempenho empresarial. Assim, por meio de uma pesquisa descritiva, com aplicação do questionário e análise quantitativa, pretende-se, neste trabalho, averiguar com os gestores e/ou proprietários de micro e pequenas empresas se há relação entre esses dois constructos.

Considerando o exposto, questiona-se: **Qual a relação dos artefatos contábeis com o desempenho em micro e pequenas empresas?**

1.1 Objetivo geral

Analisar os artefatos contábeis e sua relação com o desempenho das micro e pequenas empresas na região metropolitana de Belo Horizonte.

1.2 Objetivos específicos

- Analisar o emprego dos artefatos na gestão das micro e pequenas empresas.
- Mensurar o desempenho organizacional na percepção dos gestores.
- Analisar o relacionamento entre os artefatos contábeis e o desempenho empresarial.
- Analisar a importância dos artefatos contábeis na percepção dos gestores.

1.3 Justificativa

A justificativa para a realização da presente pesquisa se dá, primeiramente, pela relevância das MPEs no contexto do desenvolvimento nacional, não apenas pela participação no PIB Brasileiro, mas também pela quantidade de empregos diretos e indiretos gerados. A pesquisa divulgada pelo SEBRAE (2014) aponta para a importância cada vez maior dos pequenos empreendimentos no Brasil, sendo que as micro e pequenas empresas representam 99% de todas as empresas do país (GEM, 2013).

Outra questão que justifica esta pesquisa é que a contabilidade nas PMEs ainda não é tratada com a devida relevância por parte dos micro e pequenos empresários. Para eles, contabilidade se restringe ao cálculo e à geração de guias de impostos, assim como a prestar assessoria fiscal e trabalhista. Justifica-se esse pensamento no fato de que os gestores dos escritórios de contabilidade procuram especializar-se nos aspectos legais e oferecer auxílio nessa área, deixando de fornecer informações relativas à gestão da empresa (SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016). Bernardes e Miranda (2011) verificaram em seu estudo que tanto o gestor como o contador mantêm o interesse mútuo apenas no que se refere ao recolhimento do tributo. Queiroz (2005) também constatou que as informações contábeis disponibilizadas pelos escritórios de contabilidade são associadas à parte fiscal e trabalhista. Por outro lado, na pesquisa realizada por Stoeber e Freitas (2008) com contadores e empresários no Vale do Taquari (RS), verificou-se que as pequenas empresas não têm interesse em informação contábil relativa à gestão do empreendimento, uma vez que desejam um serviço contábil barato e que as informações fornecidas pela contabilidade ficam restritas às áreas legal, fiscal e burocrática.

Raifur, Espejo e Kos (2014) destacam a importância da contabilidade ao salientar que a escrituração contábil é obrigatória pelo Código Civil e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (CPC PME, 2008), independentemente do porte ou da natureza jurídica das empresas, e que estas precisam manter o registro integral das informações

econômico-financeiras, podendo, assim, controlar seu patrimônio e gerenciar adequadamente seus negócios.

Verifica-se que existe uma lacuna na relação entre os gestores e as prestadoras de serviços contábeis, no que tange às informações que são disponibilizadas. É fundamental alinhar essa relação, pois a contabilidade gerencial oferece um leque de artefatos contábeis que podem auxiliar os gestores na condução do seu negócio, o que refletirá no desempenho e na longevidade da empresa no mercado.

Diante do exposto, surge a terceira justificativa para elaboração desta pesquisa, que é a quantidade reduzida de trabalhos que abordam a utilização dos artefatos contábeis e sua relação com o desempenho principalmente em MPEs. Até o presente momento, sabe-se muito sobre o desempenho das grandes empresas, mas são poucos os estudos sobre o desempenho das pequenas, sendo observado um número ainda menor de trabalhos quando se trata de microempresas (BERRONE et al., 2014). Espera-se que este trabalho contribua para elucidar essa questão, uma vez que a contabilidade, por meio de seus artefatos, oferece informações importantes para otimizar a gestão e, conseqüentemente, o desempenho das MPEs. Os artefatos contábeis possibilitaàs empresas uma visão ampliada do desenvolvimento de suas atividades, seja em relação à concorrência e/ou mercado no qual atuam, possibilitando ao gestor avaliar seu desempenho.

Sendo assim, devido à importância das micro e pequenas empresas no cenário econômico e social, é necessário analisar como os artefatos contábeis contribuem para melhorar a atuação desses empreendimentos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Contabilidade gerencial

Toda organização, independentemente do seu tamanho e do segmento em que atua, precisa ter conhecimento de informações que auxiliem o gestor a tomar decisões para o perfeito andamento dos negócios. Para Atkinson et al.(2002), a função da informação contábil consiste em fornecer dados sobre a eficiência e qualidade das tarefas executadas, o custeio do produto e do cliente, mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes; no controle administrativo, fornece informações sobre o desempenho dos gerentes e unidade operacionais; no controle estratégico, fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências de clientes e inovações tecnológicas.

A contabilidade, além de gerar informações, permite explicar os fenômenos patrimoniais, construir modelos de prosperidade, efetuar análises, controlar e também prever e projetar exercícios seguintes, entre tantas outras funções (OLIVEIRA; MULLER; NAKAMURA, 2000).

Nesse aspecto, Iudícibus (1994, p. 62) comenta que “a contabilidade assume seu papel principal, ou seja, o de apoiar o gestor em suas decisões e dar maior segurança aos seus julgamentos”. Menciona ainda que a contabilidade gerencial está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, buscando suprir informações que se enquadrem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador. Conclui afirmando que “todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feito sob medida para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na contabilidade gerencial”(IUDÍCIBUS, 1994, p.64).

Em março de 1998, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) divulgou um pronunciamento intitulado *International Management Accounting Practice 1*, no qual afirma que a contabilidade gerencial é uma atividade que envolve parceria na gestão, auxiliando na elaboração de sistemas de gestão de desempenho, no planejamento, na

tomada de decisão e fornecendo análise de relatórios financeiros e de controle para auxiliar na gestão e na formulação e implementação da estratégia (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

Na definição de Crepaldi (2007), a contabilidade gerencial objetiva fornecer instrumentos aos administradores de empresas para o auxílio de suas funções gerenciais, voltadas à melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, por meio de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Ansari et al. (1997, p. 48) entendem que a contabilidade gerencial é “um sistema que visa medir e fornecer a informação operacional e financeira, que direciona a ação administrativa, motiva comportamentos, suporta e cria os valores culturais necessários para conseguir objetivos estratégicos de uma organização”.

Já para Horngren, Sundem e Stratton (2004, p.40), a contabilidade gerencial é “o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”.

A contabilidade gerencial fornece as informações necessárias para que os gestores analisem a situação das empresas e possam tomar as decisões necessárias para a gestão da organização. Por meio das informações contábeis, é possível traçar planos e objetivos para otimizar a gestão, o desempenho e a competitividade das empresas no mercado em que atuam.

Dessa maneira, as micro e pequenas empresas que utilizam a contabilidade gerencial tomam decisões com segurança e alcançam metas e objetivos, podendo ampliar as oportunidades no mercado.

Rabelo (2014) também entende que a contabilidade gerencial é uma ferramenta importante na gestão das empresas, uma vez que contribui para aprimorar o processo de gestão estratégica, por meio do planejamento, organização, direção, ações que levem a atingir os objetivos com eficácia e eficiência, além da avaliação de desempenho que permite a melhoria de resultados na empresa (RABELO, 2014).

Segundo Valeriano(2012), a contabilidade nas pequenas empresas gera informações restritas às áreas legal, fiscal e burocrática e os empresários não utilizam as informações da contabilidade para fins administrativos. Para esse autor, os dados contábeis precisam ser ajustados à realidade do negócio, propiciando, assim, o acompanhamento das atividades realizadas e a comparação do desempenho da empresa como um todo e seus departamentos, com o objetivo de produzir informações para a tomada de decisão dos gestores internos da organização, sendo essa uma das principais características da contabilidade gerencial.

2.2 A contabilidade em micro e pequenas empresas

Para Silva (2002, p.23), “uma empresa sem contabilidade é uma entidade sem memória, sem identidade e sem as mínimas condições de sobreviver ou de planejar seu crescimento”. Desse modo, a contabilidade gerencial surge como uma ferramenta indispensável a qualquer tipo de negócio, um suporte sobre o qual se apoiará o micro e o pequeno empresário em suas decisões gerenciais. As micro e pequenas empresas, muitas vezes, são desprovidas de apoio contábil em sua administração, já que os contadores, em sua maioria, apenas cumprem as obrigações fiscais e assessórias que a legislação impõe, mas pouco ou nada fazem para auxiliar a administração dessas empresas com informações úteis ao seu planejamento (HENRIQUE, 2008).

A contabilidade permite conhecer, com facilidade, todos os fatos que ocasionaram alteração qualitativa ou quantitativa, uma vez que é uma fonte de informações sobre a empresa, “servindo de bússola na administração dos negócios e contribuindo para o alcance dos objetivos. Somente com sua utilização o empresário terá os parâmetros necessários para sua decisão” (SILVA, 2002, p.85).

Pinheiro (1996) elaborou um estudo da relação das organizações de médio e pequeno porte com a contabilidade e identificou que a baixa capacidade de gestão das organizações desse porte são as principais razões para o seu fim. Já o estudo feito por Cavalcanti, (1998) aponta que as pequenas empresas têm dificuldades de perceber um problema que surge e buscar solução para ele, tendo em vista que a administração dessas organizações geralmente é feita pelos proprietários.

Tanto a pesquisa de Pinheiro(1996) quanto a de Cavalcanti (1998) foram feitas há mais de uma década, e, nesse período, percebe-se que houve alterações no contexto brasileiro em relação à percepção dos gestores. Por exemplo, a gestão das MPEs, em sua maioria, continua sendo feita de maneira familiar, mas, na opinião dos micro e pequenos empresários, a contabilidade é uma importante ferramenta para a sobrevivência da empresa, como foi evidenciado na pesquisa realizada por Lima et al.(2013).

Em escala internacional, a pesquisa realizada pelo *Financial Reporting Council* (FCR, 2006), com contadores e proprietários de pequenas empresas da Inglaterra, do País de Gales, da Escócia e da Irlanda do Norte (Reino Unido), mostrou que, para uma em cada cinco pequenas empresas, o contador poderia auxiliar de maneira mais assertiva. De acordo com o estudo, como muitos proprietários não têm consciência de seus problemas, eles desconhecem, conseqüentemente, os benefícios de um suporte adequado por parte dos profissionais contábeis. Segundo os contadores entrevistados, grande parte dos proprietários tem dificuldade em entender e interpretar as demonstrações contábeis e financeiras. O estudo revelou também que os proprietários de pequenas empresas não veem a necessidade de apoio dos contadores além do serviço legal e fiscal. Devido a isso, muitos contadores fornecem apenas esse tipo de serviço, pois é o que seus clientes demandam.

Estudos mais recentes sobre a relação da contabilidade com as microempresas no âmbito internacional evidenciaram que houve consideráveis alterações. Ruengdet e Wongsurawat (2010) pesquisaram os fatores que distinguem o sucesso de micro e pequenas empresas daquele das empresas comunitárias na província de Phetchaburi, Tailândia. Os resultados evidenciaram cinco fatores como os mais importantes. Entre estes, citou-se a importância de registros contábeis regulares. Logo os gestores reconheceram que o suporte fornecido pela contabilidade foi relevante para o empreendimento.

Já a pesquisa feita por Lohr(2012) com micro e pequenas empresas na Alemanha demonstrou que as atividades da contabilidade gerencial são limitadas por duas questões principais: primeiramente, evidenciou que os benefícios não compensam os custos associados e também mostrou que a posição que a empresa ocupa no mercado é extremamente importante, mesmo sem o apoio de uma contabilidade gerencial.

De acordo com Laurentino et al.(2008), ao utilizar a informação gerencial, as MPEs passaram a ser organizações bem sucedidas, uma vez que essa informação reduz incertezas, riscos e contribui para atingir os objetivos da empresa. Assim, a informação passou a ter uma função decisiva para a sobrevivência e o desenvolvimento das MPEs. Para Beuren, Barp e Filipin(2013), a informação contábil é um dos fatores determinantes para a continuidade das empresas. Consideram a contabilidade gerencial como instrumento propulsor de informações relevantes para que os gestores possam tomar medidas preventivas, mantendo a organização ativa. Esses autores mencionam também que a contabilidade gerencial tem como função contribuir para a geração de informações para o planejamento e controle das atividades empresariais.

2.3 O uso da informação contábil e suas características

A contabilidade é a ciência responsável por todo o processo de mensuração, registro e comunicação dos fatos que envolvem a atividade empresarial (CARVALHO; NAKAGAWA, 2004). A principal finalidade da contabilidade é gerar as informações necessárias à tomada de decisões dos usuários internos e externos dos relatórios contábeis (BEUREN et al., 2013). Nesse sentido, Mcgee e Prusak (1994) e Beuren (2000) mencionam que a informação é um recurso imprescindível para as empresas, podendo verdadeiramente representar uma vantagem competitiva para elas.

A utilização de informações confiáveis e tempestivas é importante para a avaliação do desempenho empresarial por parte de seus usuários, quer sejam eles gestores, proprietários, credores, clientes, governo e até potenciais investidores. Informações com qualidade são necessárias para reduzir a assimetria destas, proporcionando, assim, melhores condições para a tomada de decisão por parte dos gestores (LOPES; MARTINS, 2005).

Essas informações são necessárias para todo tipo de organização, inclusive para as micro e pequenas empresas (SILVA et al., 2016). A não utilização de informações contábeis e a ausência de assistência ou assessoria de um contador são apontadas por Sales, Barros e Pereira (2011) como fatores condicionantes da mortalidade precoce de pequenos empreendimentos. Para esses autores, não basta apenas gerar as informações, é necessário direcioná-las à pessoa certa, no momento certo.

De acordo com o *International Accounting Standards Board* (IASB,1998), a informação contábil deve apresentar as seguintes características a fim de que seja útil para a tomada de decisão: confiabilidade, relevância, compreensibilidade e comparabilidade.

Para o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPP),a informação tem a característica da confiabilidade quando está livre de erros e é elaborada de acordo com as rigorosas normas brasileiras de contabilidade. Kam (1990) afirma que, para ser útil, a informação contábil deve ser confiável e relevante, principalmente, porque a contabilidade não servirá apenas para compreender fatos passados, mas sim para desenvolver modelos que permitam prever possíveis resultados futuros. Esse autor explica que essa relevância está associada à influência da informação contábil na tomada de decisões econômicas do usuário, ajudando-o a avaliar as transações e eventos passados, presentes ou futuros, confirmando-os ou corrigindo-os, bem como permitindo sua comparação com o passar do tempo.

A informação contábil se torna compreensível quando é exposta da maneira mais clara possível ao usuário a que se destina (BARELLA,2012). Para Umbelino (2008),sofisticar exageradamente a informação pode acabar se tornando um obstáculo à sua utilização.

A característica da comparabilidade da informação contábil permite ao usuário identificar e compreender as diferenças entre os diversos itens nela presentes. Quando dotadas de consistência, as informações geradas pela contabilidade permitem aos leitores confirmem que elas podem ser aplicadas a variados itens objetos de análise (CAMPOS,2015).

Para cumprir seu papel como fonte de informações úteis para o processo de tomada de decisão, a contabilidade deve cercar-se de características fundamentais à administração, como ser útil, oportuna, clara, íntegra, relevante, flexível, completa e preditiva, além de ser direcionada à gerência do negócio (OLIVEIRA; MÜLLER; NAKAMURA, 2000).

Ainda segundo Oliveira, Müller e Nakamura (2000), na maioria das pequenas empresas, em razão principalmente da influência fiscal, ocorrem distorções relevantes nas informações contábeis. Para esses autores,a informação contábilé algo que existe

somente para o atendimento das exigências fiscais, ficando relegado a segundo plano o atendimento às necessidades da gestão dos negócios.

Segundo Pires, Costa e Hahn (2004) e Santana et al. (2007), a descrença que os gestores têm na informação contábil pode ser justificada pelo relacionamento das empresas com as prestadoras de serviços contábeis, muitas vezes utilizadas apenas para atendimento das obrigações legais. Isso foi evidenciado no estudo feito por Pires, Costa e Hahn (2004), na cidade de Glória, Espírito Santo, no qual se observou que os escritórios de contabilidade não atendiam às expectativas e às necessidades dos clientes, focando suas atividades nas questões burocráticas. Segundo esses autores, os empresários estão mais preocupados com informações tributárias.

A mesma visão foi evidenciada no estudo feito por Ramos, Paula e Teixeira (2010) sobre a utilização de informações contábeis em empresas de pequeno porte, na cidade de Ipatinga (MG), com a clientela de escritórios de contabilidade, na maioria constituída por micro e pequenas empresas. O resultado evidenciou que os clientes veem a contabilidade apenas como um simples instrumento para atender as exigências fiscais.

Outro estudo, realizado na cidade de Ponta Grossa, Paraná (PITELA, 2000), indica o desconhecimento por parte de muitos empresários de que a contabilidade pode lhes oferecer um conjunto de informações mais abrangentes, que não se restringem apenas às questões burocráticas e fiscais. Segundo esse autor, o empresário percebe a importância da contabilidade para a empresa, ainda que algumas vezes isso esteja associado às obrigações legais. Além disso, os empresários demonstraram interesse em entender melhor o processo contábil para utilizar, de forma mais eficiente, as informações extraídas dos relatórios contábeis.

Costa e Yoshitake (2004) realizaram um estudo na cidade de Formiga (MG) sobre o controle e a informação contábil nas pequenas empresas. Os resultados revelaram que as empresas não utilizam as demonstrações financeiras geradas pela contabilidade, pois, provavelmente, elas não retratam a realidade, devido ao receio dos empresários em onerar a carga tributária.

De acordo com Miranda et al. (2007), a informação contábil não deve ter fins exclusivamente fiscais, o que vai ao encontro aos resultados de uma pesquisa exploratória desenvolvida por Stroehrer e Freitas (2006, p.8) que constataram que “o empreendedor não vê o serviço de contabilidade como uma extensão de sua empresa, e sim como uma obrigação imposta pelo governo com fins arrecadatórios”. Para Freire et al.(2010), entendendo-se que a afinidade da informação contábil com o dia a dia da empresa é muito grande, certamente aquela não poderá ser relegada a fins exclusivamente fiscais, mas deve, principalmente, sustentar tecnicamente as decisões estratégicas das organizações.

Segundo Beuren, Barp e Filipin (2013), a compreensão das informações geradas pela contabilidade é um pressuposto básico para sua utilização no processo de gestão dos negócios. Bernades et al. (2011) afirmam que a abrangência da informação contábil alcança todas as partes da empresa, permitindo ao gestor analisar cada setor separadamente e, ao mesmo tempo, juntar todas as informações para acompanhar o desempenho da empresa como um todo.

O constante uso das informações geradas pela contabilidade pode influenciar os empresários na avaliação do desempenho econômico-financeiro de suas empresas, levá-los a tomar decisões com maior segurança e a projetar resultados futuros para suas empresas, podendo proporcionar melhoria contínua dos seus negócios, o que, conseqüentemente, aumentará de maneira significativa as suas possibilidades de sucesso (RIBEIRO; FREIRE; BARELA, 2013). Por meio das informações geradas pelos instrumentos contábeis, também denominados artefatos, é possível obter dados que auxiliem numa melhor gestão e num melhor desempenho das empresas.

2.4 Artefatos gerenciais contábeis

A contabilidade gerencial utiliza-se de instrumentos gerenciais, também denominados artefatos. Espejo et al. (2009, p.12) esclarecem que “[...] os artefatos contábeis servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que a priori baseiam-se na otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo [...]”.

Soutes (2006, p. 9) considera artefatos como “atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados por profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções”. A mesma autora classifica os artefatos utilizados pela contabilidade gerencial em tradicionais e modernos. São considerados artefatos tradicionais: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização. Os modernos são: custeio baseado em atividades, custeio meta, *benchmarking*, *Kaizen*, *just in time*, teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades, GECON, valor econômico agregado, simulação, *Balanced Scorecard* e gestão baseada em valor.

Imoniana e Lima (2008) consideram que, dentro da gestão operacional do negócio, alguns dos principais tipos de controle utilizados são: o do fluxo de caixa, o de vendas e contas a receber, o de compras e contas a pagar, o de estoque e logística, o de custos e despesas, o de pessoal e folha de pagamento e o do ativo permanente. Mencionam ainda que tais controles, quando efetuados pelos gestores, tendem a proporcionar uma forma melhor de avaliação das medidas relacionadas às principais atividades de negócio da organização.

Já Teixeira (2015) considera como artefatos: orçamento, controle de contas a pagar e receber, indicadores financeiros e não financeiros, balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração do fluxo de caixa, margem de contribuição, gestão da qualidade, gestão estratégia de custos, *benchmarking*, análise de rentabilidade dos clientes e desempenho dos empregados.

Para Borinelli (2006, p.184),

[...] a Controladoria e a Contabilidade Gerencial, para desempenharem suas atividades e funções, especialmente no que se refere a mensurar e a reportar os eventos econômicos, precisam empregar métodos (de mensuração, etc.) e utilizar instrumentos (de avaliação de desempenhos, por exemplo). Esses métodos, “filosofias” de gestão e instrumentos vêm sendo denominados, por vários autores, de artefatos.

De acordo com Horngren, Sundem e Stratton(2004, p.48), o termo “artefatos” é utilizado dentro da contabilidade gerencial de forma genérica, referindo-se ao uso de ferramentas com o objetivo de “[...] mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir os objetivos organizacionais”.

No caso das pequenas e médias empresas, Lacerda (2006, p.19) afirma que “para que o empresário de pequena empresa exerça suas atividades, é necessário que ele também tenha acesso a instrumentos contábeis que permitam a melhor decisão”.

De acordo com Marion (2010), as MPEs utilizam algumas ferramentas, como cálculo de margem de contribuição e do preço de venda, relatório de contas a pagar e a receber, fluxo de caixa, controles de estoque por produto e de movimentação bancária.

Assim como Marion (2010), Rodrigues (2001) também observou que o uso dos relatórios básicos, como controle do fluxo de caixa, controle da conta corrente da empresa, contas a receber, contas a pagar, bem como controle de estoque, auxilia no gerenciamento da pequena empresa.

Santos et al. (2016) mencionam que pesquisas sobre a utilização dos instrumentos gerenciais vêm sendo realizadas periodicamente, envolvendo objetos de estudos específicos e amostras diferenciadas. Frezatti (2005) analisou o nível de aderência que as empresas brasileiras de médio e grande porte têm em relação ao arcabouço teórico dos elementos da contabilidade gerencial. Os resultados mostraram que a economia brasileira é composta de organizações que estão vivendo diferentes estágios da contabilidade gerencial e que essas diferenças são significativas. O desenvolvimento da contabilidade gerencial continua sendo preponderantemente absorvido pelas organizações de maior porte, sendo lenta e menos evidenciada a proliferação para as demais empresas, e nenhuma associação entre setor econômico e agrupamento foi encontrada na análise.

Guerreiro, Cornachione Junior e Soutes (2011) analisaram se empresas brasileiras de grande porte utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial e se a qualidade de suas informações aos usuários externos também se destacaria no atendimento de seus usuários internos. Os resultados demonstraram que as empresas utilizam

artefatos modernos de contabilidade gerencial. A intensidade da utilização varia de artefato para artefato e mesmo os artefatos com menor uso, tais como *just in time*, *kaizen* e *target costing*, são empregados por mais de 30% das empresas estudadas.

Já em relação à qualidade da informação, não foi possível, com os resultados encontrados, afirmar que as empresas estudadas não estão atendendo adequadamente seus usuários internos. Pode-se inferir que empresas que se sobressaem pela qualidade das informações prestadas a usuários externos não se diferenciam das demais empresas com relação ao uso de artefatos modernos de contabilidade. Em contrapartida, Anjos et al. (2011) analisaram a utilização de artefatos gerenciais em pequenas empresas, mais precisamente nas organizações contábeis do estado de Alagoas. Os resultados revelaram que os contadores não têm utilizado artefatos contábeis gerenciais. Essa atitude tem como consequência o fato de eles apresentarem uma quantidade restrita de ferramentas a seus clientes. Os respondentes não consideram esse fator crucial para ampliar seu mercado e, na gestão de seus negócios, costumam utilizar critérios retirados de sua experiência profissional ou que envolvam a gestão de caixa.

Umbelino (2011) investigou se determinado tipo de controle gerencial influencia a utilização de certos tipos de artefatos contábeis. A pesquisa envolveu setenta empresas de quatro municípios da região sul serrana do Espírito Santo. Observou-se que o tipo de controle utilizado pelas empresas não influenciou nos tipos de artefatos por elas utilizados.

Teixeira et al. (2014) avaliaram o nível de utilização dos artefatos gerenciais pelas empresas de serviços contábeis, em resposta à sua gestão de competências, na cidade de Londrina, Paraná. Os resultados mostraram que os níveis de utilização dos artefatos gerenciais nas empresas de serviços contábeis estão posicionados abaixo dos níveis da sua gestão por competência, o que permitiu inferir que as habilidades do gestor estão canalizadas para execução de atividades profissionais em detrimento das atividades gerenciais.

A seguir, apresentam-se os instrumentos contábeis gerenciais que são mencionados nesta pesquisa. Esses instrumentos são de fácil aplicabilidade, mas, apesar de relevante capacidade informacional, o nível de complexidade para elaboração exige uma base de

dados disponíveis nessas empresas (SANTOS et al., 2009). Eles foram divididos em três grupos, com base nas classificações feitas por Teixeira (2015), Lima (2007) e Santos et al. (2016): Controle e Planejamento, Gestão de Custos e Demonstrações Contábeis.

2.4.1 Artefatos de planejamento e controle

Para Sanvicente e Santos (1995), no contexto empresarial, planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar o valor dos recursos a serem empregados e definir as correspondentes responsabilidades dos colaboradores para um determinado período, para assim alcançar satisfatoriamente os objetivos da empresa.

Segundo Megginson, Mosley e Pietri Junior (1998), o planejamento oferece informações para que os gestores possam se prevenir e se preparar para mudanças que poderiam prejudicar os objetivos da organização. Para Stoner e Freeman (1999), os objetivos organizacionais e a escolha dos meios para alcançá-los influenciam a continuidade das empresas.

Lima (2008) conceitua o planejamento como um processo desenvolvido para o alcance de uma situação desejada de um modo mais eficaz, eficiente e efetivo, com a melhor concentração de esforços e recursos para as empresas.

Tendo por base essas ideias e levando em conta o contexto das micro e pequenas empresas, este estudo considera como artefatos de planejamento e controle: o controle de contas a pagar, o controle de contas a receber, o orçamento empresarial e os indicadores financeiros.

De acordo com Campos (2015), para um eficiente controle operacional de gestão, torna-se necessária a adoção de medidas que visem ao desenvolvimento de ferramentas de controle operacionais que atendam às necessidades de cada organização. Entre estas, tem-se o controle de contas a pagar e o controle de contas a receber.

Para Almeida (2008), o controle de contas a pagar são as obrigações que a empresa tem com terceiros, tais como fornecimento de materiais, prestação de serviços, honorários profissionais de terceiros, aluguéis, etc. Menciona ainda que as empresas devem ficar

atentas a essa questão, uma vez que tais obrigações refletem no desempenho e na posição que a empresa ocupa no mercado em relação a seus concorrentes.

Já as contas a receber, segundo Almeida (1996, p. 155), representam “direitos adquiridos por vendas a prazo de bens ou serviços relacionados com o objetivo social da empresa”. Esse autor afirma que os investimentos em valores a receber de uma empresa podem representar uma parte significativa do ativo circulante, influenciando a rentabilidade da empresa. Por isso, a gestão deve ficar atenta ao volume desse investimento.

Sobre essas ferramentas de gestão, Lizote, Angioletti e Zimmermann (2015) realizaram uma pesquisa em Ilhota (SC), com o intuito de verificar se o controle de contas a pagar e o controle de contas a receber das empresas do segmento de moda íntima e linha de praia localizadas na cidade mostravam relação com o desempenho organizacional. Observou-se, nessa pesquisa, que existe uma relação inversa, ou seja, enquanto o controle de contas a receber se vincula positivamente, isto é, quanto mais contas a receber, mais desempenho, o controle de contas a pagar o faz de modo negativo, indicando que, ao haver mais contas a pagar, a percepção do desempenho diminui.

Segundo Teixeira (2015), é fundamental que uma empresa controle seus compromissos e cumpra suas obrigações, o que depende de um controle eficaz de seus direitos, de modo a evitar prejuízo financeiro por falta das ferramentas gerenciais. O autor comenta ainda que, ao manter um correto controle de contas a pagar e a receber, a empresa consegue identificar eventuais aumentos nos índices de inadimplência ou até mesmo prever a falta de recursos para o cumprimento de suas obrigações.

Em relação ao orçamento empresarial, existe a necessidade de as empresas adotarem novas estruturas empresariais, bem como de implementar novas estratégias de gestão. O sistema orçamentário foi um meio de a empresa se precaver das possíveis ameaças que futuramente possam vir a afetar a entidade (HOBOLD, 2014).

Iudícibus (1998, p. 251) comenta que “o processo orçamentário dentro de uma empresa é a fase mais dinâmica e relevante, no que se refere a instrumentos de gerência, para estimular um melhor desempenho e alcançar as metas previstas”. Completando essa

afirmação, Silva et al. (2009) explicam que toda empresa que pretende fomentar o seu resultado tem no orçamento um mecanismo de grande utilidade para o administrador.

O controle orçamentário é a utilização de orçamentos e relatórios correspondentes, tendo em vista coordenar, controlar e avaliar as operações da empresa, de acordo com os objetivos estabelecidos antecipadamente pela sua administração (BOMFIM; PASSARELLI, 2003).

Nitsche e Gientorski (2006, p89.)definem orçamento como

uma meta, um plano a ser alcançado, pois, uma vez definido o orçamento, toda a organização deve estar envolvida, no sentido que fazer com que ele realmente aconteça, satisfazendo ou superando as expectativas existentes no momento de seu desenvolvimento.

Esses autores afirmam também que a elaboração do orçamento é considerada o ponto-chave do controle de gestão. Mesmo na pequena empresa, no simples fato de transferir para o papel e em objetivos mensuráveis as expectativas da organização já existe um início de controle de gestão, pois o que não é medido não pode ser controlado.

Hall et al. (2012) buscaram identificar e avaliar o uso das ferramentas contábeis na gestão das micro e pequenas empresas do comércio de vestuário na cidade de Dourados-MS. Verificaram que, em relação ao planejamento e orçamento empresarial, 83,3% dos gestores afirmaram realizar um planejamento operacional e financeiro anual, tendo uma pessoa responsável pelo acompanhamento entre o realizado e o planejado. Esse resultado foi superior ao encontrado na pesquisa realizada por Lima e Souza (2013), com micro e pequenas empresas que atuam na Feira da Oito de Maio em Icoaraci – Belém (PA), a qual demonstrou que apenas 17% utilizam o orçamento no gerenciamento de suas empresas.

Para Lima e Souza (2013), toda e qualquer entidade, para gerir seus negócios, necessita do controle orçamentário, que tem como premissas básicas o planejamento e o controle. Afirmam que esse controle é de primordial importância para a empresa e ainda que essa ferramenta pode ser implantada nas micro e pequenas empresas como auxílio à gestão, pois o orçamento constitui uma técnica propensa a ser aplicada em todos os empreendimentos bem sucedidos no mundo, independentemente de seu porte ou sua natureza.

Na sequência, tem-se a questão dos indicadores financeiros. Segundo Miranda e Silva (2002), as razões principais de se investir no uso de indicadores financeiros são: controlar as atividades operacionais da empresa, verificar o planejamento, criar, implantar e conduzir estratégias competitivas, identificar problemas que necessitem de intervenção de gestores e verificar se a missão da empresa está sendo atingida.

As empresas podem fazer uso dos indicadores de rentabilidade, liquidez, endividamento e de atividade. Para Matarazzo (2003, p. 150), “os indicadores de rentabilidade mostram a rentabilidade dos capitais investidos, ou seja, demonstram o grau de êxito da empresa em relação ao capital investido e também informam qual a remuneração que esses recursos obtiveram em determinado período”. Nesse grupo, podem-se citar o retorno sobre o ativo (ROI), que, de acordo com Silva (2008), indica a lucratividade que a empresa obtém em relação aos investimentos totais representados pelo ativo médio; o retorno do capital próprio ou ROE, “[...] que é uma das principais medidas de rentabilidade da empresa e está diretamente relacionado aos interesses dos proprietários” (KASSAI 2000, p. 180) e o retorno sobre vendas (ROS), que é também uma análise financeira muito importante, pois compara o lucro líquido em relação às vendas líquidas do período, fornecendo o percentual de lucro que a empresa está obtendo em relação ao seu faturamento (SILVA, 2010).

Outro indicador muito utilizado é o de liquidez, que mostra a capacidade de pagamento da empresa. Conforme Marion e Soares (2000, p. 114), “esta capacidade de pagamento pode ser verificada num longo prazo, num curto prazo ou em prazo imediato”. Os indicadores principais são: índice de liquidez seca, índice de liquidez corrente e índice de liquidez geral.

Para Assaf Neto (2006), a liquidez seca determina a capacidade de curto prazo de pagamento da empresa mediante a utilização das contas do disponível e valores a receber. A liquidez corrente indica o quanto existe de ativo circulante para cada \$1 de dívida em curto prazo e, por fim, a liquidez geral, que revela a liquidez tanto a curto como em longo prazo, ou seja, de cada \$1 que a empresa tem de dívida quanto existe de direito no ativo circulante e realizável em longo prazo.

Já o índice de endividamento, segundo Iudícibus e Marion (1992), mostra a relação de dependência da empresa com o capital de terceiros. O uso frequente de capital de terceiros pode deixar a empresa muito vulnerável às oscilações do mercado. Assim, é necessário analisar esses índices com o intuito de verificar a participação de cada origem de recursos a fim de estabelecer objetivos e metas quanto ao endividamento da empresa. Entre os principais, encontram-se o índice de participação do capital de terceiro e a composição do endividamento. De acordo com Silva (2010), o primeiro indica o quanto a empresa investiu em capital de terceiros, considerando o curto e o longo prazo, em relação ao capital próprio. Quanto menor a dependência do capital de terceiros, mais solvente se encontra a empresa. Quanto à composição do endividamento, esta indica quanto da dívida total da empresa deverá ser paga em curto prazo, isto é, as obrigações em curto prazo comparadas com as obrigações totais. A interpretação desse índice é de que “quanto maior, pior”. Silva (2010) finaliza mencionando que, quanto mais dívidas para pagar em curto prazo, maior será a pressão para que a empresa gere recursos para honrar seus compromissos.

Outro índice importante é o indicador de atividade. Segundo Marion (2005, p.120), os indicadores desse grupo visam demonstrar o tempo que “a empresa demora, em média, para receber suas vendas, para pagar suas compras e para renovar seu estoque.” Para Assaf Neto (2003, p. 110), “a empresa deve abreviar, sempre que possível, o prazo de recebimento de suas vendas”, pois, conforme Iudícibus (2007), a ociosidade de recebíveis é alta, e a empresa deixa de receber dinheiro que poderia estar sendo investido, além de se expor ao risco de perder poder de compra com a acumulação de recebíveis, em razão dos efeitos da inflação. Esse autor afirma também que, “se uma empresa demora muito mais para receber suas vendas a prazo do que para pagar suas compras a prazo, irá necessitar de mais capital de giro adicional para sustentar suas vendas, criando-se um círculo vicioso difícil de romper” (IUDÍCIBUS, 2007, p.80). Já o prazo do estoque indica quantos dias, em média, os produtos ficam armazenados na empresa antes de serem vendidos (SILVA, 2010).

Em relação ao uso de indicadores financeiros, Nunes (2008) realizou estudo com o objetivo de verificar se micro e pequenas empresas de Caxias do Sul utilizam indicadores de desempenho e quais são esses indicadores. Os resultados demonstram que a maioria das empresas utilizam indicadores para o acompanhamento da gestão do

negócio. Entre os indicadores evidenciados na pesquisa, estão os de liquidez, endividamento, rentabilidade e estrutura de capital.

Na pesquisa realizada por Espejo et al. (2012), com treze cooperativas listadas na *Revista Exame- Melhores e Maiores de 2010*, evidenciou-se que não há relação entre os principais indicadores financeiros que perfazem as variáveis (margem, liquidez, endividamento) em relação aos estágios evolutivos da contabilidade.

Oliveira (2004) afirma que, partindo das informações fornecidas pelo sistema de informação contábil, através de seus meios de comunicação, pode-se afirmar que, tendo em mãos os dados levantados e preparados pela contabilidade, as MPEs, por meio de sua administração, podem desenvolver análises financeiras para identificar o seu desempenho e, inclusive, traçar paralelos com outras empresas do mesmo ramo de atividade, podendo, assim, tomar as decisões que se fizerem necessárias, de forma mais segura e fundamentada.

Considerando-se as micro e pequenas empresas, observa-se que os índices mais utilizados, levando em conta os resultados das pesquisas feitas por Anjos et al. (2011) e Santos et al. (2016), são: Retorno sobre o investimento (ROI); Retorno sobre as vendas (ROS); Prazo médio de recebimento (PMR) e Liquidez corrente. Logo, nesta pesquisa esses índices também serão utilizados.

2.4.2 Artefatos de gestão de custos

De acordo com Martins (2001) e Figueiredo e Caggiano (2004), o controle de custos constitui um instrumento importante, permitindo o acompanhamento do resultado de custos, o estabelecimento de metas e parâmetros para formação de preço de venda, o conhecimento e eliminação de desperdícios, entre outros aspectos.

Para Santos et al. (2009), o custo, o volume de produção e/ou de vendas e o lucro estão inter-relacionados. Analisar as relações entre os custos, o volume de venda e o lucro almejado (considerado razoável para a empresa) é importante para avaliar o desempenho empresarial. Controlar e reduzir custos, sejam fixos ou variáveis, são ações gerenciais que favorecem a otimização do desempenho da empresa.

Lima (2008) menciona que o controle de custos é um dos assuntos mais estudados e discutidos nas empresas. Por meio desse controle, as empresas podem colocar seus produtos no mercado a um preço inferior ao de seus concorrentes, ganhando, assim, uma vantagem competitiva no preço.

Para Oliveira (2004), cabe aos gestores das MPEs o discernimento no sentido de utilizar essas informações como subsídio para suas decisões quanto à gestão dos custos, das despesas, da margem de contribuição desejada, de modo a contribuir para a formação do preço de venda de seus produtos ou serviços.

Conceição e Martins (2013) afirmam que as MPEs que buscam o conhecimento e compreendem como os custos se comportam têm melhores condições de prever toda a trajetória desses custos em diferentes situações, tendo espaço para melhor planejar a sua atividade e, conseqüentemente, seus lucros. Esses autores mencionam que a relação custo/volume/lucro é um instrumento de planejamento que possibilita estudar a relação de receitas totais, custos e despesas, além de ser essencial para o planejamento da lucratividade, pois possibilita projetar o lucro em níveis diferentes de produção e venda, com também o impacto sobre o lucro com as modificações dos custos e preços de vendas. Nesse aspecto, a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio são instrumentos contábeis essenciais.

De acordo com Wernke e Lembeck (2004), a margem de contribuição auxilia os gestores a decidir quais serão os produtos ou serviços que merecerão maior atenção e esforço da equipe, além de possibilitar a identificação de produtos ou serviços que possuem margens negativas, contribuindo, portanto, para a geração de prejuízo financeiro à empresa. Logo, a margem de contribuição fornece ao gestor informações para decidir sobre qual linha de produção deve diminuir ou expandir, assim como decidir sobre estratégias de preços, serviços ou produtos e avaliar o desempenho da empresa (HALL et al., 2008).

Teixeira (2015, p. 25) comenta que “por meio da utilização da análise de rentabilidade, a administração consegue definir com maior clareza onde deverá centralizar seus esforços, uma vez que alguns produtos ou serviços podem ser mais lucrativos que outros, em função de diversos fatores”.

Para avaliação de resultados em relação ao comportamento dos custos, os micro e pequenos empreendedores podem utilizar também como ferramenta gerencial a análise do ponto de equilíbrio (LIMA; SOUZA, 2013).

Iudícibus (1998, p.141) entende que, para que uma organização obtenha lucro, é necessário ter um volume de vendas capaz de cobrir todos os custos e despesas. É preciso haver um patamar mínimo em que deve operar, para, a partir desse ponto, passar a obter lucro. Esse nível denomina-se “ponto de equilíbrio”. Esse ponto de equilíbrio permite quantificar o volume essencial de produção e vendas em que a empresa precisa atingir para obter lucro em suas atividades. Trata-se de uma das técnicas mais úteis e facilmente aplicáveis da qualidade do desempenho de uma empresa, bem como do planejamento de suas atividades (HALL et al., 2008).

Segundo Takeshy e Faria (2004), o ponto de equilíbrio é a quantidade mínima que a micro e pequena empresa devem produzir e vender para que não tenham prejuízo. O ponto de equilíbrio da empresa é, portanto, o ponto em que o custo operacional total da empresa iguala-se à sua receita de vendas.

Levando-se em consideração a questão dos custos, na pesquisa realizada por Hall et al. (2008), com micro e pequenas empresas do comércio de vestuário na cidade de Dourados- MS, os gestores, em sua maioria (90%), afirmaram que conhecem a margem de contribuição dos seus produtos. A utilização dessa margem é feita com base no preço dos produtos em relação ao preço pago por estes. Dessa maneira, os gestores (86,6%) obtêm o ponto de equilíbrio da empresa, ou seja, sabem quanto a empresa precisa vender para cobrir seus custos.

2.4.3 Demonstrações contábeis como artefatos contábeis

Tendo em vista as pesquisas feitas em relação à temática de artefatos contábeis, percebe-se que poucos autores classificam o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado e o Fluxo de Caixa como artefatos. Conforme mencionou Valeriano (2012), a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) deve ser considerada como artefato, pois se acredita que este é um instrumento que tem por finalidade demonstrar como acontece a movimentação das disponibilidades financeiras em um determinado período de tempo,

ou seja, tem como finalidade prover o usuário de informações sobre a capacidade de a empresa gerar caixa e equivalentes de caixa, de honrar seus compromissos, pagar dividendos, demonstrar liquidez, solvência e desempenho operacional, sendo, portanto, considerado um importante instrumento de análise e planejamento financeiro.

Em relação ao Balanço Patrimonial e à Demonstração do Resultado, Teixeira (2015) considera que estes são fundamentais para qualquer tipo de usuário da informação contábil. Menciona ainda que, quando elaboradas sem alteração da realidade, as demonstrações contábeis oferecem subsídios essenciais para a continuidade dos negócios. Esse autor comenta que as demonstrações contábeis propiciam uma série de informações úteis para o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), tais como aquelas para o processo de avaliação e de tomada de decisões econômicas por parte dos usuários em geral.

Corroborando os estudos feitos por Valeriano (2012) e Teixeira (2015) e entendendo a importância do Balanço Patrimonial, da Demonstração do Resultado e do Fluxo de Caixa, para a geração de informações importantes sobre a situação patrimonial e financeira das empresas, neste estudo, eles serão tratados também como artefatos contábeis.

Em relação à Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), Santos et al. (2009) esclarecem que, com o objetivo de planejar como a empresa cumprirá as exigências financeiras cotidianamente, é fundamental que se projete uma programação dos recebimentos e dos pagamentos.

O fluxo de caixa é um instrumento gerencial relevante de suporte às decisões dos gestores. Essa ferramenta é capaz de detectar possíveis faltas ou sobras de recursos, permite tomar tempestivamente as medidas necessárias para captar recursos com terceiros, quando se fizer necessário, ou aplicar os excedentes, quando ocorrerem, aumentando a rentabilidade da empresa e ainda precavendo-se para as épocas de maior escassez (ZDANOWICZ, 2000).

Assaf Neto (1995, p.62) afirma que o fluxo de caixa “é um instrumento que relaciona os ingressos e a saída (desembolso) de recursos monetários no ambiente de uma empresa

em determinado intervalo de tempo”. No entendimento desse autor, o fluxo de caixa destaca-se como um “instrumento que possibilita o planejamento e o controle dos recursos financeiros de uma organização” (ASSAF NETO 1995, p.63).Para ele, o objetivo fundamental do controle de fluxo de caixa é ”atribuir maior rapidez às entradas de caixa em relação aos desembolsos e, da mesma forma, aperfeiçoar a compatibilização entre a posição financeira da empresa e suas obrigações correntes” (ASSAF NETO 1995, p.63).

Para Martins et al. (2013), a demonstração dos fluxos de caixa proporciona uma série de informações, quando usada em conjunto com as demais demonstrações financeiras.Como exemplos podem-se citar: a capacidade de a empresa honrar seus compromissos e pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos; a capacidade de a empresa gerar futuros fluxos líquidos positivos de caixa; a liquidez, a solvência e a flexibilidade financeira da empresa.

Para Imoniana e Lima (2008, p.60),a demonstração do fluxo de caixa

[...] é uma ferramenta gerencial puramente operacional para auxiliar e evitar problemas de liquidez. Essa ferramenta é utilizada para demonstrar como serão pagos os compromissos, como será gerado o caixa, quais políticas financeiras serão adotadas pela empresa e para planejar e administrar as fontes e necessidades de caixa.

O fluxo de caixa é a ferramenta contábil de mais fácil compreensão por parte do empreendedor em micro e pequenas empresas, conforme apontou Kassai (1997).Iudícibus e Marion (2002) alegam que há um enorme interesse dos usuários pelo conhecimento dos fluxos de caixa das empresas e atribuem esse interesse à facilidade de entendimento das informações contidas nessa ferramenta.

Na pesquisa realizada por Santos et al. (2009), cujo objetivo foi verificar os instrumentos da contabilidade gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais de cidade de Presidente Getúlio(SC), verificou-se que 50% das empresas utilizam o controle de caixa. Esse resultado é condizente com as afirmações feitas por Kassai (1997) e Iudícibus e Marion (2002).

O Balanço Patrimonial pode ser considerado também como um artefato contábil. Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006), o balanço patrimonial consiste em apresentar a situação financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando uma posição estática da empresa.

Já Bavaresco (2008) afirma que o balanço patrimonial permite aos usuários internos e externos a identificação da evolução da situação financeira e patrimonial da empresa. Por meio dessa ferramenta, é possível identificar, por exemplo, o grau de endividamento, o patrimônio, o estoque, as contas a receber, entre outras informações importantes que podem ser extraídas para a análise da situação da empresa.

Teixeira (2015) considera que cada uma das informações apresentadas no balanço patrimonial é fundamental para uma gestão eficiente, devido à relevância que elas apresentam para a análise e a decisão gerencial.

Em relação à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), esta é elaborada juntamente com o Balanço Patrimonial, que é um relatório sucinto das operações realizadas pela empresa durante um determinado período. A DRE mostra um dos valores mais importantes para as pessoas envolvidas, que é o resultado do exercício, ou seja, se a entidade obteve lucro ou prejuízo (IUCÍDIBUS et al., 2010).

Segundo Braga (2012), a finalidade básica da demonstração do resultado do exercício é descrever a formação do resultado gerado no exercício, mediante especificação de receitas, custos e despesas por natureza dos elementos componentes, até o resultado líquido final, sendo ele lucro ou prejuízo.

Pesquisas relativas ao Balanço Patrimonial e à DRE demonstraram que, em geral, as micro e pequenas empresas não utilizam essas informações. Isso foi observado por Santos et al. (2016), que investigaram os instrumentos e procedimentos gerenciais utilizados em micro e pequenas empresas para tomada de decisão. Entre esses instrumentos, verificou-se que nem metade das empresas pesquisadas utilizam essas informações, talvez por não refletirem a realidade da empresa.

O mesmo foi observado na pesquisa realizada por Lima e Souza (2013), com micro e pequenos empresários da Feira da Oito de Maio em Icoaraci (PA) quanto à utilização das

ferramentas contábeis. Os resultados mostraram que apenas 14% das empresas utilizam as informações apresentadas pelo Balanço Patrimonial e pela DRE. Para Kos et al. (2011), isso se deve ao fato de que a maioria dos gestores de micro e pequenas empresas não compreendem a informação contábil fornecida pelos contadores por não conhecer os termos utilizados nesses relatórios, como lucro contábil, balanço patrimonial, receita e custos.

2.5 Gestão de empresas

A gestão nas empresas abrange o processo decisório em todos os níveis operacional e administrativo. Para Sanchez (2002), gestão é um processo que consiste em tomadas de decisão diante de uma situação de conforto e desconforto. Gerir é exercer papéis nesse processo, decidindo que curso deve seguir o empreendimento. Bortolaso (2012) entende que gerir é fazer as coisas acontecerem, buscando o desenvolvimento e a melhoria das atividades da empresa, de modo a obter melhores resultados. Sendo assim, conforme observam Pereira (2001), a gestão procura otimizar as relações recursos-operações/produtos/serviços, levando em consideração variáveis dos ambientes interno e externo que possam impactar as atividades da empresa em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais.

2.5.1 O processo de gestão de empresas e a contabilidade como ferramenta de apoio

Lima (2008) afirma que, diante da grande competitividade em que se encontra o mercado hoje, é necessário que a empresa disponha, em seu processo de gestão, de um planejamento bem elaborado, um acompanhamento rigoroso e uma eficiente avaliação de desempenho de suas ações. Nesse sentido, Utizig et al. (2012) observaram que o processo de gestão compreende as etapas nas quais ocorrem as decisões dos gestores da empresa, visando norteá-los e servir-lhes de referencial no processo de planejamento, na tomada de decisão e no controle de suas ações. Esses autores afirmam também que, para alcançar os resultados esperados, o processo de gestão deve ser bem estruturado e desenvolvido, a fim de que todos participem dele e alcancem o melhor desempenho em todos os setores da empresa. Adotando as melhores estratégias e tomando as melhores decisões, a empresa permanecerá no mercado e evitará problemas futuros.

De acordo com Padoveze (2006), as etapas do processo de gestão são os apresentado no QUADRO 1.

Quadro 1 - Etapas do Processo de Gestão

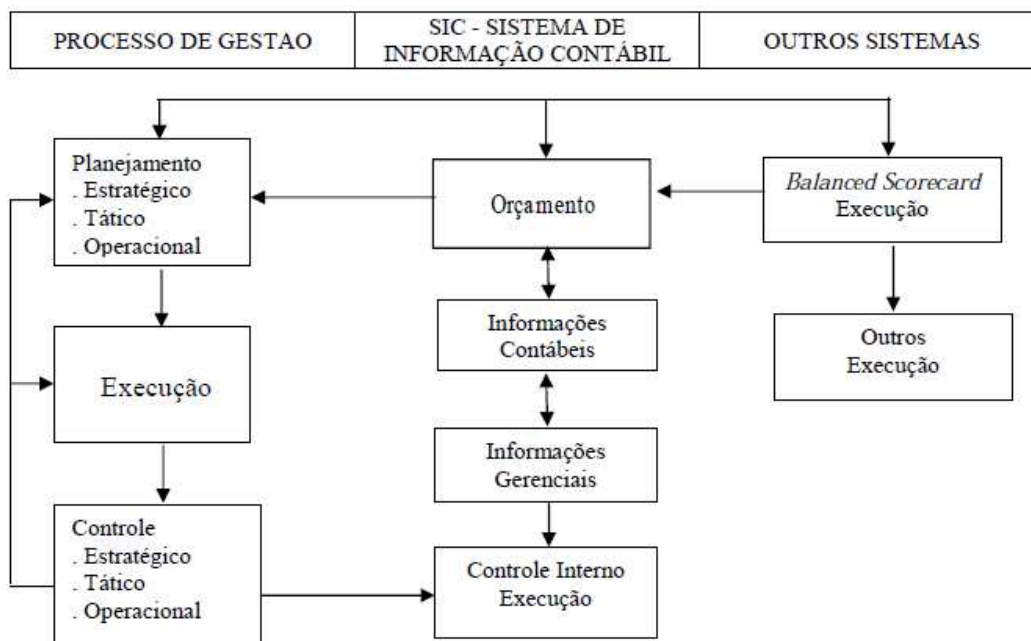
Etapas do Processo de Gestão	Finalidade
Planejamento Estratégico	Manutenção da empresa em continuidade de operações, trabalhando, portanto, com as decisões de horizonte temporal de longo prazo, sendo a principal etapa do processo decisório
Planejamento Operacional	Dar substância aos negócios delineados na estratégia, considerada a estrutura organizacional adotada; as decisões sobre investimento e financiamento de longo e médio prazo
Programação	Mensurar quantitativa e financeiramente todos os planos operacionais para o próximo exercício; trata do horizonte temporal de curto prazo
Execução	Realizar o que foi planejado na programação, a qual se processam os resultados, as receitas, os gastos, os lucros ou os prejuízos
Controle	Monitorar e corrigir, para obter os resultados planejados, é exercido conjuntamente com a execução, baseado nos dados planejados e programados

Fonte: PADOVEZE, (2006)

Assim como Padoveze (2006), Catelli (2001) entende que o processo de gestão deve: ser estruturado com base na lógica do processo decisório (identificação, avaliação e escolha de alternativas); contemplar, analiticamente, as fases de planejamento, execução e controle das atividades da empresa e ser suportado por sistemas de informações que subsidiem as decisões que ocorrem em cada uma dessas fases.

Um conjunto de atividades faz parte do processo de gestão. A FIG. 1 ilustra a ideia proposta por Lunke (2007).

Figura 1 - Processo de gestão



Fonte: LUNKES, 2007, p.14.

Oliveira (2004) considera que os sistemas de informações gerenciais trazem benefícios para a empresa à medida que otimizam o processo de gestão, reduzem os custos das operações, permitem melhoria no acesso de informações, rapidez na tomada de decisões, segurança nos controles, aumento da produtividade e eficiência das gestões, tomada antecipada de decisões e melhoria dos resultados econômicos, financeiros e operacionais.

De acordo com Padovese (2000, p. 45), o Sistema de Informações é “um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações para, com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais”.

Strassburg (2004) afirma que a contabilidade e os sistemas de informações são ferramentas que, juntas, colaboram para a geração de informações que auxiliam o processo da gestão empresarial. Por meio da parametrização do sistema de informação, a contabilidade fornece as informações conforme a necessidade dos gestores, nos mais diversos níveis da administração. Com isso, cada departamento, setor ou célula empresarial, por meio dos usuários das informações contábeis, pode melhorar o

processo de tomada de decisão, uma vez que as informações correspondem mais fidedignamente à realidade da entidade.

Em pesquisa realizada por Santos et al. (2016), investigou-se a utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão. Os resultados apontaram que 58,54% das empresas não utilizam a contabilidade para esse fim. Os principais motivos para isso estão ligados à ideia de que a informação contábil não reflete a real situação da empresa e que os gestores não conhecem a utilidade da contabilidade (54,17%).

Faria, Azevedo e Oliveira (2012) também constataram em seu estudo esse desconhecimento dos gestores acerca da utilidade da contabilidade, já que as prestadoras de serviços contábeis oferecem a seus clientes somente serviços relacionados à parte fiscal da empresa.

A contabilidade é fundamental para a gestão dos empreendimentos, mas os gestores não percebem sua relevância para o gerenciamento de seus negócios. Nesse aspecto, Souza(2008) sugere que há duas razões para a contabilidade gerencial não receber a devida atenção: primeiramente, porque as informações se destinam aos proprietários, e estes nem sempre contam com uma estrutura que permita gerar informações gerenciais. A segunda razão está associada aos sistemas de informações gerenciais que costumam ser mantidos em funcionamento por um longo período de tempo, o que não permite que sejam implementadas melhorias para favorecer a gestão.

2.5.2 Gestão nas micro e pequenas empresas

Em um cenário competitivo, no qual empresas de pequeno, médio e grande porte se esforçam para estar continuamente adaptadas às mudanças e exigências do mercado, é essencial que a gestão empresarial se mantenha ativa sob qualquer circunstância (TEXEIRA; VOESE; TEIXEIRA, 2014).

Notadamente, o segmento das MPEs exerce forte influência na economia do país, contudo as atividades dessas organizações estão sendo encerradas cada vez mais cedo (CARVALHO;LIMA, 2011). De acordo com informações do SEBRAE,o principal motivo dessa mortalidade das MPEs está associado às falhas gerenciais, destacando-se:

ponto escolhido, falta de conhecimentos gerenciais, desconhecimento do mercado e causas econômicas em geral. Além disto, outras questões também influenciam esse fenômeno, como o papel das informações contábeis e sua utilização por parte do empreendedor.

Para Maciel et al. (2002), a falência dos pequenos empreendimentos geralmente ocorre devido a uma gestão inadequada, que pode ocorrer por falta de fornecimento de informações úteis para a gestão, o que pode levar as empresas à descontinuidade, sendo necessário que empresários e contadores atuem em conjunto, auxiliando na permanência dessas empresas(PIRES;COSTA;HANH,2011).

Segundo Cêra e Escrivão Filho (2003), a gestão da pequena empresa acontece a partir de algumas particularidades decorrentes das características advindas, principalmente, do seu porte reduzido. Assim, por força dessas particularidades, as pequenas empresas são gerenciadas de maneira diferente daquela das grandes corporações. Para esses autores, existem três conjuntos de condicionantes que podem ser responsáveis pelo surgimento de algumas particularidades importantes na gestão da pequena empresa. São os condicionantes ambientais, os organizacionais e os comportamentais. Os condicionantes ambientais estão associados ao ambiente no qual a empresa está inserida. A empresa de pequeno porte não tem poder de influência diante grande parte das imposições de caráter legal, econômico, político, concorrencial etc., que se apresentam em seu ambiente. Por outro lado, seu desempenho pode ser influenciado grandemente por essas forças, que podem também impor necessidades de mudança em sua gestão para que ela sobreviva nesse contexto. Já os organizacionais estão associados às questões de escassez de recursos financeiros e materiais; à falta de pessoal qualificado; à estrutura organizacional informal e reduzida e a uma estratégia informal. Os condicionantes comportamentais referem-se às crenças, atitudes e ações do dirigente da empresa.

As particularidades apresentadas por Cêra e Escrivão Filho(2003) são condizentes com os dados apresentados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2003)no qual se observou que as principais características de gestão das MPEs brasileiras são: baixo volume de capital empregado;altas taxas de natalidade e mortalidade; presença significativa de proprietários, sócios e funcionários com laços familiares;grande centralização do poder decisório; não distinção da pessoa física da jurídica; registros contábeis pouco adequados;contratação direta de mão de obra; baixo

nível de terceirização e tecnologia; dificuldade de financiamento de capital de giro e de definição dos custos fixos e alto índice de sonegação.

Silva e Pereira (2008) analisaram os fatores de influência na criação e gestão das pequenas e médias empresas de quatro municípios da Grande Florianópolis/SC. Observaram que, no período da fundação das empresas, os fatores de maior influência foram a carga tributária, a centralização do processo decisório, as condições gerais da economia, o ramo de atividade e a qualidade dos produtos. Ao considerar os fatores de maior influência na gestão das empresas nos dias atuais, verificou-se uma predominância de fatores mercadológicos e de produção.

Albanez e Bonizio (2007) evidenciaram em seu estudo as principais dificuldades de gestão encontradas nas micro e pequenas empresas e propuseram um modelo de controle fundamentado na contabilidade gerencial. O estudo de caso foi realizado em uma pequena empresa comercial, localizada na região de Ribeirão Preto, no Estado de São Paulo.

Esses autores identificaram as seguintes falhas: inexistência de departamentalização, o que faz com que os funcionários realizem várias funções ao mesmo tempo; falta de demonstrações contábeis básicas como o balanço patrimonial e a demonstração de resultados; inexistência de controle de estoques; ausência de avaliação de desempenho pelos gestores e não utilização do orçamento na organização.

Para Leone (1999, p. 94), na gestão específica para as pequenas empresas há quatro características comuns: a importância do papel do empreendedor, o papel do ambiente, a natureza da organização e a natureza das atividades. Essas especificidades também refletem uma realidade diferente daquela vivenciada pelas grandes organizações e também podem contribuir para tornar a gestão dessas organizações permeada por algumas dificuldades, limitando, assim, o seu crescimento e desenvolvimento (SILVA; PEREIRA, 2008).

Nota-se que os micro e pequenos empresários visualizam o contador como a pessoa responsável por atender às necessidades burocráticas e obrigações com o fisco, e não como um profissional que, com a utilização da contabilidade gerencial, serve como

instrumento de apoio à gestão. Isso acontece porque as prestadoras de serviços contábeis oferecem serviços relacionados apenas aos trâmites legais e burocráticos, e que o contabilista só é procurado para atender a esse tipo de serviço (BERNARDES; MIRANDA, 2011).

Dessa maneira, espera-se que os gestores das micro e pequenas empresas tenham clareza em relação à contribuição que a contabilidade gerencial pode trazer para a gestão de seus negócios. Com esse auxílio, os gestores obterão informações sobre seus empreendimentos e poderão conduzir seus negócios de maneira assertiva, o que refletirá na otimização da gestão, no desempenho e, conseqüentemente, na longevidade da empresa no mercado.

2.6 Desempenho empresarial

Brito, Brito e Morganti (2009) alertam em sua pesquisa para o fato de que “desempenho empresarial”, isoladamente, não é um constructo simples, apesar de ser frequentemente usado em diversas pesquisas de controladoria e finanças. Richard et al. (2009) também mencionam que não existe uma definição de consenso para o termo.

Para Andrade, Bruni e Freires. (2013), como consequência dessa falta de coesão acadêmica para essa definição, vários índices foram desenvolvidos para capturar um índice de desempenho. A maioria deles tem como principal foco o resultado econômico, como o lucro sobre vendas, o lucro líquido, o ROI (retorno do investimento), o ROE (retorno patrimônio líquido), sobre o RI (lucro residual) e o EBITDA (lucro antes de juros, impostos, depreciação e amortização).

Por ser um constructo social de conceito complexo, o “desempenho” representa um tema gerador de controvérsias, seja pela dificuldade de definição e variedade de significados, seja pela probabilidade de que os indicadores utilizados na sua mensuração venham a se tornar contraditórios em longo prazo (LEBAS; EUSKE, 2002).

O desempenho pode ser mensurado em duas perspectivas: o conceito subjetivo, que está relacionado ao desempenho das organizações segundo a sua própria expectativa (PELHAM; WILSON, 1996). A segunda, pelo método objetivo, que se baseia em medidas absolutas de desempenho (CHAKRAVARTHY, 1996).

Segundo Bertoldi(2003), as medidas mais utilizadas são baseadas em modelos financeiros que permitem comparações e são de fácil entendimento, como o retorno financeiro e o fluxo de caixa, que são conceitos demasiadamente objetivos. No entanto é possível argumentar que nem todas as variáveis presentes no contexto da organização podem ser traduzidas em termos financeiros, principalmente quando envolvem itens intangíveis e interpretações subjetivas.

De acordo com Hoque (2005), em pesquisas realizadas com pequenas empresas adotam-se medidas subjetivas, uma vez que tais empresas não dispõem dos dados necessários, o que torna inviável uma análise objetiva, com indicadores financeiros. O estudo realizado por Haber e Reichel (2005) sobre como identificar medidas de desempenho em pequenas empresas do ramo de turismo corrobora a ideia de Hoque (2005) ao destacar a importância e a necessidade de utilização de indicadores não financeiros para medir a *performance* organizacional.

No estudo realizado por Berrone et al. (2014) para analisar o desempenho de micro e pequenas empresas argentinas, adotou-se o método subjetivo. Para tanto, eles verificaram a relação entre as características pessoais do empreendedor e da organização em comparação com o desempenho de microempresas. Este foi medido pelo volume de vendas, pelo lucro, pelo número de empregados e pela imagem ou prestígio social da empresa (crescimento, estabilidade e decréscimo).

Dessa maneira, percebe-se que não há um consenso a respeito de qual método é o mais adequado para analisar o desempenho das empresas, cabendo aos gestores optar pela metodologia de análise que seja mais apropriada à sua realidade.

No presente estudo, optou-se por utilizar medidas subjetivas de desempenho por meio da percepção dos gestores. Dessa maneira, será feita a autoavaliação do gestor e/ou empresário a respeito do desempenho por meio da adoção dos artefatos contábeis. Lester et al. (2003) justificaram a análise de desempenho na forma de autoavaliação, pelo fato de os respondentes não terem acesso às informações contábeis ou pelo fato, como cita Henri(2006), de que os respondentes eram gestores e não especificamente da área contábil.

Wang e Ang (2004) justificam o uso de medidas subjetivas nos estudos feito em micro e pequenas empresas, pois, segundo eles, uma parcela significativa de pequenas empresas não tem informações objetivas – ou dispõe de poucas dessas informações –, tornando-se quase impossível conferi-las com precisão.

Apesar de serem diversos os fatores que afetam o desempenho das micro e pequenas empresas, entende-se que o uso dos artefatos contábeis pode auxiliar na gestão dessas empresas. Para Wischneski (2003), a contabilidade fornece às empresas informações que permitem fazer a avaliação de *stocks*, a determinação de lucros, o controle de custos e o planejamento a médio e longo prazo, traduzindo-se na melhoria do desempenho delas.

2.7A relação entre o emprego de artefatos contábeis e o desempenho empresarial

Santos et al(2016).consideram que as micro e pequenas empresas enfrentam dificuldades na administração e no controle por serem, geralmente, geridas por profissionais que, na maioria dos casos, é o proprietário da empresa e não tem formação contábil em áreas ligadas à gestão do negócio.Esses autores mencionam que isso resulta em uma gestão ineficaz e pode culminar na extinção dessas empresas.

Para Silva (2004),a boa gestão corporativa, acompanhada da utilização de ferramentas de apoio à decisão estratégica, tem se mostrado, cada vez mais, um importante fator de sucesso para os empreendimentos, independentemente do porte, da atividade ou da localização deles.Afirma ainda que já vai longe a época em que o empresário podia ter seus controles em manuscritos e/ou livros escriturados após o acontecimento dos fatos. Hoje é preciso registrar, avaliar e projetar desempenho. Com isso, as empresas, sejam elas de pequeno, médio ou grande porte, veem-se obrigadas a manter controles cada vez mais precisos e dinâmicos para que possam ser competitivas num mercado cada vez mais concorrido, exigente e globalizado.

De acordo com Andrade, Bruni e Freires(2013), em virtude da volatilidade do ambiente e da competição global, houve uma necessidade de ampliação da perspectiva do gestor, expandindo a visão de desempenho. Em um ambiente menos competitivo, a visão com

foco interno, tendo a organização no centro, poderia ser entendida como suficiente. Atualmente, o foco externo, em que a empresa é observada juntamente com suas competidoras, passou a necessitar de uma atenção maior do gestor, ou seja, o desempenho empresarial deve ser medido e comparado com empresas similares do setor.

Algumas pesquisas sobre o uso de artefatos de contabilidade gerencial e desempenho vêm ganhando espaço na literatura no Brasil, mas os trabalhos ainda são escassos (RIBEIRO, FREIRE ; BARELA,2012). Morais,Coelho e Holanda (2012) buscaram examinar a associação entre a existência de artefatos de contabilidade gerencial e o desempenho operacional como medida contributiva para maximização do valor da firma nas empresas brasileiras. A pesquisa apontou que existe associação positiva entre os atributos regredidos (implantação de artefatos de contabilidade gerencial sobre o desempenho operacional). Contudo Morais, Coelho e Holanda (2012)afirmam que não é o uso de artefatos implementados que contribui para a melhora do desempenho operacional e sim a modernização contínua dos artefatos de controle pelas empresas.

Já Soutes (2006) investigou em sua pesquisa se as empresas que utilizam artefatos tanto tradicionais quanto modernos apresentam desempenho e porte diferenciados daquelas que não utilizam. O resultado demonstrou que empresas classificadas como “modernas” apresentam desempenho diferenciado das que foram classificadas como “tradicionais”. Logo, existe relação entre artefatos modernos e desempenho obtido pela empresa.

Andrade, Bruni e Freires(2013)analisaram a relação do uso de artefatos contábeis e desempenho empresarial por meio da percepção de graduandos em contabilidade na Universidade Federal da Bahia. Constatou-se nessa pesquisa que, apesar de a percepção de desempenho melhorar a partir do momento que se introduz a informação da presença de artefatos, a análise estatística não demonstrou que o uso de artefatos contábeis influencia o desempenho organizacional. Para esses autores, o uso de artefatos contábeis, como fator isolado, não pode ser apontado como o único responsável pelo melhor desempenho empresarial, sendo este, portanto, dependente de vários fatores, tais como o ambiente de gestão, a cultura organizacional, o tipo de artefato contábil e o ramo de atividade da organização.

Estudo realizado por Oyadomari (2008) teve como propósito identificar os relacionamentos do uso do sistema de controle gerencial com o desenvolvimento das competências organizacionais e os efeitos no desempenho. Em um total de 104 empresas pesquisadas, identificou-se que não existem evidências de relacionamento negativo entre o diagnóstico e o desenvolvimento de competências organizacionais e que não existem relacionamentos significativos positivos entre o desenvolvimento de competências e o desempenho econômico medido pelo retorno do patrimônio líquido.

Reis e Teixeira (2013) verificaram a utilização de artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias e o seu relacionamento com porte e desempenho financeiro. Os resultados indicaram que há utilização dos artefatos pelas cooperativas e que, em relação ao desempenho e ao porte, não houve diferença significativa entre as cooperativas que utilizam artefatos modernos e as que usam os tradicionais de contabilidade gerencial.

É importante observar que todas as pesquisas apresentaram diferentes artefatos contábeis e também diferentes propostas de medida de desempenho e que a validação da existência de relacionamento entre artefato contábil e desempenho foi contraditória (ANDRADE; BRUNI; FREIRES, 2013). Para esses autores, poder-se-iam procurar outras motivações para seu uso por parte das empresas. Entre estas, eles citam a razão do isomorfismo. À luz da teoria isomórfica, a adoção de artefatos contábeis pode estar mais associada à legitimação do gestor, ao mimetismo corporativo e à normatização das organizações do que ao controle e mensuração do desempenho empresarial.

Desse modo, verifica-se a importância da contabilidade, já que, por meio dos seus artefatos contábeis, ela oferece informações para a gestão e o desempenho das organizações. Contudo é necessário analisar quais artefatos estão sendo utilizados e qual sua influência no contexto das micro e pequenas empresas.

3 METODOLOGIA

Nesta seção, estão descritos os procedimentos metodológicos que foram utilizados nesta pesquisa, discriminando as seguintes partes: caracterização, procedimentos, instrumento de coleta de dados e plano de análise adotado para atingir os objetivos deste estudo.

Para a classificação deste estudo, tomam-se como referência as indicações apresentadas por Vergara (2005), que qualifica uma pesquisa em relação a dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios.

3.1 Caracterização da pesquisa

Esta pesquisa, quanto ao seu fim, pode ser classificada como descritiva, pois investiga a percepção dos gestores em relação aos artefatos contábeis e como estes contribuem para o desempenho das micro e pequenas empresas da região metropolitana de Belo Horizonte. Segundo Collis e Hussey (2005, p. 24), “pesquisa descritiva é a usada para identificar e obter informações sobre determinado problema, avaliando e descrevendo características das questões pertinentes”.

Segundo Charoux (2006, p. 39), a pesquisa descritiva tem a função de “[...] descrever, narrar, classificar características de uma situação e estabelecer conexões entre a base teórico-conceitual existente ou de outros trabalhos já realizados sobre o assunto”.

Beuren (2006, p. 81), por sua vez, salienta a importância da pesquisa descritiva na própria área contábil:

Vários estudos utilizam a pesquisa descritiva para análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil. Podem ser questões, por exemplo, relacionadas às características próprias da profissão contábil em instrumentos contábeis utilizados na gestão das organizações. Nesse tipo de pesquisa, normalmente ocorre o emprego de técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais sofisticadas.

Quanto aos meios, esta pesquisa se classifica como levantamento ou survey. Segundo Gil (1999, p. 70), trata-se de uma estratégia de pesquisa que se caracteriza “pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”.

Esta pesquisa também tem caráter quantitativo, uma vez que agrega outras informações ao estudo. Para Richardson (2011, p.72), a pesquisa quantitativa é definida pela utilização de quantificação, “tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas, por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.” Dessa maneira, pretende-se identificar, confrontar e descrever os artefatos contábeis e sua relação com o desempenho organizacional nas micro e pequenas empresas.

No Brasil, as micro e pequenas empresas são assim classificadas segundo os critérios adotados pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e pela Receita Federal do Brasil, com base na Lei nº 123/2006.

O SEBRAE utiliza o critério de número de empregados segundo o IBGE para classificação do porte das empresas, para fins bancários, ações de tecnologia, exportação e outros, conforme demonstra o QUADRO 2.

Quadro 2 - Classificação da MPEs por número de empregados

Porte	Indústria	Serviço e Comércio
Micro	Com até 19 empregados	Até 9 empregados
Pequena	De 20 a 99 empregados	De 10 a 49 empregados
Média	De 100 a 499 empregados	De 50 a 99 empregados
Grande	Mais de 500 empregados	Mais de 100 empregados

Fonte: SEBRAE, 2015.

Já a Receita Federal do Brasil classifica as empresas, quanto ao porte, por meio da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, segundo a qual se consideram microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 do Código Civil, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, que apresentem, no caso das microempresas, a pessoa jurídica ou a ela

equiparada que tenha auferido no ano-calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00. Consideram-se pequenas e médias empresas aquelas que auferem no ano-calendário receita bruta superior a R\$360.000,00 e igual ou inferior a R\$3.600.000,00.

Na presente pesquisa, utilizaram-se como parâmetro para a seleção das empresas as classificações feitas pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE,2015).

Para o desenvolvimento desta pesquisa, os contatos com os gestores e proprietários de micro e pequenas empresas foram feitos por meio dos escritórios de contabilidade da região de Belo Horizonte, pois se acredita que eles detenham um percentual representativo de empresas como clientes.

3.2 População e amostra de estudo

Para a realização deste trabalho, foi identificada a população composta por micro e pequenas empresas situadas na região metropolitana de Belo Horizonte. Inicialmente, verificou-se a relevância dessas empresas no estado de Minas Gerais.

De acordo com os dados apresentados no Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa 2010/2011, publicado pelo Sebrae em parceria com o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese), Minas Gerais é o segundo estado com maior número de empregados em negócios de micro e pequeno porte.

De acordo com esse estudo, a maioria dos 688 mil pequenos empreendimentos mineiros – 82% – concentra-se no interior do estado, e 18% deles em Belo Horizonte. As empresas do interior são responsáveis por 77% dos 1,6 milhão de postos de trabalho gerados pelos pequenos negócios. Entre os setores que mais empregam no estado estão o comércio, com 41%, e serviços, com 25,5%, seguidos pela indústria, com 24%, e construção, com 9%.

O universo estudado nesta pesquisa compreende os setores de comércio, serviço e indústria na região de Belo Horizonte, composto de uma amostra de 223 micro e

pequenas empresas, considerando respondentes os gestores e proprietários dessas empresas. Os entrevistados foram escolhidos considerando a acessibilidade, já que “[...] os elementos da população são selecionados conforme sua disponibilidade para o estudo” (CORRAR; THEOPHILO, 2004, p. 44), e o número de clientes (micro e pequenas empresas) que os escritórios possuem. Primeiramente, foram avaliados os clientes dos escritórios que se prontificaram a responder, e, posteriormente, foram escolhidos os escritórios que mais micro e pequenas empresas tinham em sua cartela de clientes.

Após o envio do instrumento de coleta de dados, via correio eletrônico, compôs-se a amostra do estudo pelo número de gestores e proprietários que, de fato, responderam à pesquisa.

É necessário ressaltar que o instrumento de coleta de dados foi disponibilizado por meio do Google Docs, o que facilitou o manuseio do respondente. Posteriormente, o contato deu-se por meio dos escritórios de contabilidade, que encaminharam, via e-mail, o link para o acesso à pesquisa.

3.3 Instrumento da pesquisa

Segundo Sampiere, Collado e Lúcio(2006), a coleta de dados se compõe de três atividades: construir um instrumento ou método de coleta de dados, aplicar o instrumento para obtenção dos dados e, finalmente, preparar os registros obtidos para análise.

A pesquisa foi realizada de julho a setembro de 2016. A coleta de dados foi feita por meio de um questionário composto por questões estruturadas, para obter informações sobre o perfil das entrevistadas e para cumprir os objetivos estipulados nesta pesquisa.

O questionário foi dividido em seis partes. A primeira e a segunda partes foram elaboradas para obter informações sobre o respondente e a empresa; a terceira, para identificar os artefatos contábeis e as questões associadas à gestão e tomada de decisão; a quarta, para atribuir o grau de importância desses artefatos segundo a visão dos

gestores; a quinta e sexta, para averiguar a percepção dos gestores em relação ao desempenho de sua empresa e em relação aos concorrentes em geral.

A terceira parte do instrumento, que buscou identificar os artefatos contábeis nas micro e pequenas empresas, compõe-se de 18 assertivas divididas em três blocos: Planejamento e Controle, Gestão de Custos e Demonstrações Contábeis. Os itens do primeiro bloco foram os mesmos considerados por Teixeira (2015); os do segundo foram extraídos dos estudos feitos por Santos et al. (2009) e Anjos et al. (2011); os itens do terceiro bloco foram extraídos dos estudos feitos por Teixeira (2015), Valeriano (2012) e Santos (2016).

Nesta pesquisa, consideraram-se como artefatos de Planejamento e Controle: “controle de contas a pagar”, “controle de contas a receber”, “orçamento” e “indicadores financeiros”. Como Demonstrações Contábeis, consideram-se: “fluxos de caixa”, “balanço patrimonial” e “demonstração do resultado (DRE)”. Já à Gestão de Custos estão associados a “margem de contribuição” e o “ponto de equilíbrio”.

A quarta parte do questionário buscou identificar o grau de importância dos artefatos contábeis na visão dos gestores. Por fim, a quinta e a sexta partes visaram averiguar a relação dos artefatos contábeis com o desempenho da empresa na percepção de seus gestores e proprietários, e em relação aos concorrentes e ao resultado do ano anterior.

Antes da aplicação definitiva do questionário, foi realizado um pré-teste para verificar a clareza das questões e a existência de perguntas desnecessárias a fim de, posteriormente, fazerem-se as devidas alterações. O pré-teste foi realizado pessoalmente pela pesquisadora com gestores e proprietários de dez micro e pequenas empresas, que foram selecionadas por acessibilidade. O contato se deu por meio dos escritórios contábeis que prestam serviços a elas. Após isso, o questionário passou por algumas reformulações de modo a torná-lo mais compreensível aos respondentes.

3.4 Hipóteses de pesquisa

As hipóteses apresentadas nesta pesquisa têm como propósito relacionar os artefatos contábeis e o desempenho em micro e pequenas empresas. De acordo com Rudio

(2011), hipótese é uma suposição que se faz na tentativa de explicar o que se desconhece. Essa suposição tem por característica o fato de ser provisória, devendo, portanto, ser testada para a verificação de sua validade. Trata-se de antecipar um conhecimento na expectativa de que possa ser comprovado.

Nesse sentido, hipótese é uma suposta resposta ao problema a ser investigado. A origem das hipóteses poderia estar na observação assistemática dos fatos, nos resultados de outras pesquisas, nas teorias existentes ou na simples intuição (GIL, 1999).

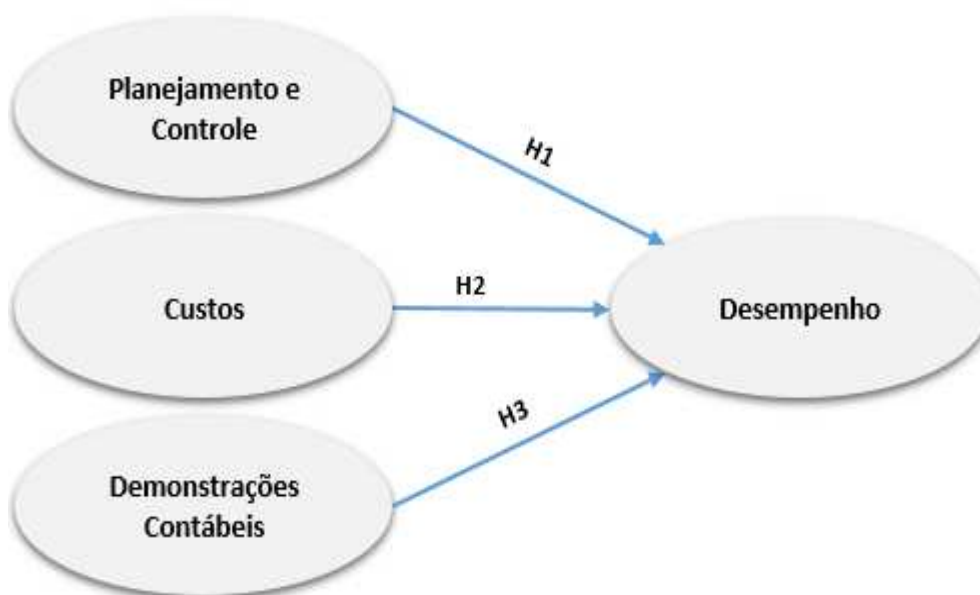
O modelo hipotético da pesquisa foi desenvolvido utilizando-se quatro constructos principais: Planejamento e Controle, Custos, Demonstrações Contábeis (artefatos contábeis) e Desempenho (FIG. 2). A pesquisa parte do pressuposto de que os artefatos contábeis podem ter relação com o desempenho das micro e pequenas empresas. Para tanto, foram formuladas as seguintes hipóteses de pesquisa:

H1 – Os artefatos de Planejamento e Controle influenciam positiva e significativamente o desempenho em micro e pequenas empresas.

H2 – Os artefatos de Gestão de Custos influenciam positiva e significativamente o desempenho em micro e pequenas empresas.

H3 – As Demonstrações Contábeis influenciam positiva e significativamente o desempenho em micro e pequenas empresas.

Figura 2 - Modelo hipotético



Fonte: Elaborada pela autora.

3.5 Tratamento Estatístico e Análise dos dados

Para explorar a qualidade das respostas dos questionários, verificou-se a existência dos outliers, que são observações que apresentam um padrão de resposta diferente das demais. Podem-se classificar, de acordo com Hair Jr. et al. (2009), quatro tipos de outliers: (1) erros na tabulação dos dados ou falhas na codificação; (2) observações decorrentes de algum evento extraordinário; (3) observações extraordinárias para as quais o pesquisador não tem uma explicação; (4) observações que estão no intervalo usual de valores para cada variável, mas são únicas em sua combinação de valores entre as variáveis. Os tópicos (2) e (3) podem ser classificados como outliers univariados, e o tópico (4) como outliers multivariados. Os outliers univariados foram diagnosticados por meio da padronização dos resultados, de forma que a média da variável seja 0, e o desvio padrão 1. Assim, foram considerados outliers univariados aquelas observações com escores padronizados fora do intervalo de $|-3,29|$ (HAIR Jr. et al., 2009). Já os outliers multivariados foram diagnosticados com base na medida D^2 de Mahalanobis. Os indivíduos que apresentam uma significância da medida inferior a 0,001 foram considerados outliers multivariados. Os outliers univariados e multivariados encontrados não foram retirados da amostra porque se acredita que as observações sejam casos válidos da população e que, caso fossem eliminadas, poderiam limitar a generalidade da análise multivariada, apesar de possivelmente melhorar seus resultados (HAIR Jr. et al., 2009).

Por definição, o conjunto de dados não apresenta distribuição normal univariada e nem mesmo multivariada, uma vez que tais dados estão limitados em uma escala discreta e finita. A abordagem PLS (VINZI et al., 2010) oferece uma alternativa à abordagem tradicional baseada na matriz de covariância (CBSEM), uma vez que não exige suposições de normalidade dos resíduos. Mesmo utilizando o método tradicional (CBSEM), existem diversos estimadores robustos a desvios de normalidade. Sendo assim, a ausência de normalidade dos dados deixa de ser um grande problema quando se trabalha com Equações Estruturais.

Para descrever as variáveis caracterizadoras da amostra foram utilizadas as frequências absolutas e relativas. Já na descrição dos itens dos constructos, utilizaram-se medidas de

tendência central e dispersão, sendo que os itens dos constructos foram recodificados para a escala likert de concordância, variando de -1 (Discordo Totalmente) a 1 (Concordo Totalmente).

Para testar o modelo teórico hipotético, foi utilizada a modelagem de equações estruturais via abordagem PLS (*Partial Least Square*) (VINZI et al., 2010). A abordagem PLS oferece uma alternativa à abordagem tradicional de modelagem de equações estruturais baseada na matriz de covariância (CBSEM), uma vez que não exige suposições de normalidade dos resíduos e tem sido referida como uma técnica de modelagem suave, com o mínimo de demanda considerando as escalas de medidas, o tamanho amostral e as distribuições residuais (MONECKE; LEISCH, 2012).

O modelo de equações estruturais divide-se em duas partes: modelo de mensuração e modelo estrutural. Para verificar a validade do modelo de mensuração, ou seja, da capacidade do conjunto de indicadores de cada constructo representar com precisão seu respectivo conceito, foram avaliadas as validades convergente e discriminante. O critério da avaliação convergente avalia o grau em que duas medidas do mesmo conceito estão correlacionadas, enquanto a avaliação discriminante mede o grau em que um constructo é verdadeiramente diferente dos demais (HAIR Jr. et al., 2009). Para verificar a validade convergente e a validade discriminante foi utilizado o critério proposto por Fornell e Larcker (1981). O método das cargas fatoriais cruzadas (BARCLAY; HIGGINS; THOMPSON, 1995) também foi utilizado para verificar a validação discriminante. Para mensurar a confiabilidade dos constructos, foi utilizado o Alfa de Cronbach (A.C.) e a Confiabilidade Composta (C.C.). Para verificar a dimensionalidade dos constructos, ou seja, se eles medem somente o conceito que se propõem a medir, foi utilizado o critério da Análise Paralela (*Parallel Analysis*), elaborado por Horn (1965).

O método Bootstrap foi utilizado para calcular os intervalos de confiança para os pesos do modelo de mensuração e dos coeficientes do modelo estrutural, fornecendo informações sobre a variabilidade dos parâmetros estimados, provendo, assim, uma importante validação dos resultados. O método Bootstrap (EFRON; TIBISHIRANI, 1993) é muito utilizado na realização de inferências quando não se conhece a distribuição de probabilidade da variável de interesse.

Para verificar a qualidade dos ajustes, foram utilizados o R^2 e o GoF (TENENHAUS; AMATO; VINZI, 2004). O R^2 representa em uma escala de 0% a 100% o quanto os constructos independentes explicam os dependentes, sendo que, quanto mais próximo de 100%, melhor. Já o GoF é uma média geométrica da média das AVEs dos construtos e a média dos R^2 do modelo e também varia de 0% a 100%. Ainda não existe na literatura valores de corte para considerar um ajuste como bom ou ruim, mas sabe-se que, quanto maior o valor, melhor o ajuste.

Para comparar os indicadores do modelo com as variáveis do estudo, foram utilizados os testes de Mann-Whitney (HOLLANDER;WOLFE, 1999) e Kruskal-Wallis (HOLLANDER;WOLFE, 1999), sendo que, para as comparações múltiplas, foi utilizado o teste de Nemenyi (HOLLANDER;WOLFE, 1999). Para verificar a associação entre os indicadores e as variáveis ordinais, assim como para verificar a associação entre os indicadores e as importâncias dos artefatos contábeis, foi utilizada a correlação de Spearman (HOLLANDER; WOLFE, 1999).

O software utilizado nas análises foi o R (versão 3.3.0).

3.5.1 Modelo de mensuração (Outer Model)

Na análise do modelo de mensuração, são verificadas a validade convergente, a validade discriminante e a confiabilidade dos construtos. A validade convergente garante que os indicadores de um construto estão correlacionados o suficiente para medir o conceito latente. A validade discriminante verifica se os construtos medem efetivamente diferentes aspectos do fenômeno de interesse. A confiabilidade revela a consistência das medidas usadas para mensurar o conceito pretendido.

A fim de testar a validade convergente dos construtos, foi utilizado o critério proposto por Fornell e Larcker (1981). Ele garante tal validade, caso a Variância Média Extraída (AVE), que indica o percentual médio de variância compartilhada entre o construto latente e seus indicadores e varia de 0% a 100% (HAIR JR. et al., 2009), seja superior a 50% (HENSELER; RINGLE; SINKOVICS, 2009) ou a 40%, no caso de pesquisas exploratórias (NUNNALLY; BERNSTEIN, 1994). Para validade discriminante, foi

utilizado novamente o critério de Fornell e Larcker (1981), que garantem a validade discriminante quando a variância extraída (AVE) de um constructo não for menor que a variância compartilhada desse constructo com os demais. O método das cargas fatoriais cruzadas (BARCLAY; HIGGINS; THOMPSON,1995) também foi utilizado para verificar a validação discriminante. Por esse critério, a validade discriminante é alcançada quando a carga fatorial do item é maior que todas as suas cargas fatoriais cruzadas. Para mensurar a confiabilidade dos constructos, foi utilizado o Alfa de Cronbach (A.C.) e a Confiabilidade Composta (C.C.). De acordo com Tenenhaus et al.(2005), os índices A.C. e C.C. devem ser maiores que 0,70 para uma indicação de confiabilidade do constructo ou maiores que 0,60 no caso de pesquisas exploratórias. Para verificar a dimensionalidade dos constructos, ou seja, se eles medem somente o conceito que se propõem a medir, foi utilizado o critério da Análise Paralela (*Parallel Analysis*) elaborado por Horn (1965).

Para um bom modelo de mensuração, esperam-se cargas fatoriais acima de 0,70 ou comunalidade acima de 0,40, porém itens com cargas fatoriais menores que 0,50 devem ser eliminados (HAIR et al., 2009), pois, ao não contribuir de forma relevante para a formação da variável latente, prejudicam o alcance das suposições básicas para validade e qualidade dos indicadores criados para representar o conceito de interesse.

3.5.2 Modelo Estrutural (InnerModel)

De acordo com Hair Jr. et al. (2009), a *Structural Equations Modeling*(SEM) é uma continuidade de algumas técnicas de análise multivariadas, principalmente da análise de regressão múltipla e análise fatorial. O que a difere das demais técnicas multivariadas é que a SEM permite examinar diversas relações de dependência ao mesmo tempo, enquanto que as demais técnicas são capazes de verificar e examinar um único relacionamento entre as variáveis de cada vez.

O modelo de mensuração e o modelo de regressão foram realizados utilizando-se o método *Partial Least Square*(PLS). Modelos de Equações Estruturais (SEM) são muito populares em muitas disciplinas, sendo a abordagem PLS uma alternativa à abordagem tradicional baseada na covariância. A abordagem PLS tem sido considerada como uma

técnica de modelagem suave, com o mínimo de demanda, ao se considerarem as escalas de medidas, o tamanho amostral e a distribuições residuais (MONECKE et al., 2012).

Para verificar a qualidade do ajuste, foram utilizados o R^2 e o GoF. O R^2 representa, em uma escala de 0 a 100, o quanto os constructos independentes explicam os dependentes, sendo que, quanto mais próximo de 100%, melhor. Já o GoF é uma média geométrica da média das AVEs dos construtos com a média dos R^2 do modelo. Ele varia de 0% a 100%, não havendo ainda valores de corte para considerar um ajuste como bom ou ruim, mas sabe-se que, quanto mais próximo de 100%, melhor o ajuste (HAIR JR. et al., 2009).

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste estudo, estão presentes 47 variáveis, sendo 7 caracterizadoras da amostra, 30 relacionadas a 4 constructos (Planejamento e Controle, Custos, Demonstrações Contábeis e Desempenho) e mais 10 que medem a importância de cada artefato contábil. A amostra da pesquisa é composta por 223 empresas, sendo 166 prestadoras de serviços, 51 do comércio e 6 da indústria, representando 74,44%, 22,87% e 2,69% da amostra, respectivamente.

4.1 Descrição das empresas

Na TAB. 1, evidencia-se a descrição das empresas investigadas quanto ao ramo de atuação, ao número de funcionários e à idade.

Tabela 1- Descrição das empresas

Ramo da Empresa	Indústria	6	2,69%
	Comércio	51	22,87%
	Serviços	166	74,44%
Número de Funcionários	Até 9 pessoas	53	23,77%
	Acima de 10 anos	23	10,31%
	De 10 a 49 pessoas	169	75,78%
	De 50 a 99 pessoas	1	0,45%
Idade da Empresa	Até 2 anos	25	11,21%
	De 3 a 5 anos	86	38,57%
	De 6 a 10 anos	89	39,91%

Fonte: Dados da pesquisa.

Entre as 223 empresas da amostra, 51 são do setor comercial (22,87%), 166 de serviços (74,44%) e 6 da indústria (2,69%), conforme demonstrado na TAB 1. Ressalta-se que a amostra apresentou grande diferença com relação aos setores, prevalecendo o setor de serviços com maior número de empresas.

No estudo de Santos et al. (2016) a amostra apresentou 20,45% de serviço e 31,34% de empresas comerciais. Já a amostra de Feuser (2016) teve 37% de empresas comerciais e 32% de serviços. Ambas as pesquisas se aproximam, em parte, do presente estudo.

No que concerne à idade das empresas, houve um equilíbrio entre as que atuam no mercado de 3 a 5 anos e de 6 a 10 anos. Ainda que a maior concentração esteja na faixa

de 6 a 10 anos, com 89 empresas (39,91%), observa-se um distanciamento mínimo, com 86 empresas (38,57%) constituídas entre 3 a 5 anos. Apenas 25 empresas (11,21%) se encontram na faixa de até 2 anos.

Ao cotejar essa característica com estudos anteriores, observa-se em Feuser (2016) que 45% das empresas pesquisadas apresentaram menos de cinco anos de existência, ao passo que 19% tinham até dez anos de existência. No estudo realizado por Moreira et al.(2013), 51,4% das empresas pesquisadas tinham dez ou mais anos de existência, e 25,40% tinham até três anos de existência.

Em relação ao número de funcionários, observa-se uma participação maciça de 10 a 49 funcionários, totalizando 75,78%, o que corresponde a 169 empresas. A seguir, 23,77% das empresas informaram que possuem até nove funcionários. Apenas uma empresa (0,45%) indicou ter entre 50 e 99 funcionários. A categoria do número de funcionários é adotada nos estudos de Santos et al.(2009) e de Anjos et al.(2012), que utilizaram os critérios propostos pelo SEBRAE. Na pesquisa realizada por Santos et al.(2009), 75% das empresas possuíam até cinco funcionários e, na de Anjos et al.(2012), 61,5% tinham até nove funcionários. Pelos dados apresentados nesta pesquisa e levando em consideração a classificação feita pelo SEBRAE, observa-se que as empresas podem ser classificadas como micro e pequenas empresas.

4.2 Perfil dos respondentes

Observa-se, na TAB. 2, que, no quesito gênero, houve maior participação de respondentes do sexo masculino, perfazendo um total de 65,02%, enquanto as mulheres representaram 34,98% da amostra. No estudo de Raifur (2013), 52% dos entrevistados eram homens e 48% mulheres, o que comprova um equilíbrio da amostra em questão. O mesmo foi observado por Santos et al.(2016), em cuja pesquisa constatou-se que não há predominância de um gênero na administração das empresas, pois o masculino representou 51,22% da amostra contra 48,78% do gênero feminino. A faixa etária predominante está entre 36 e 40 anos, com 77 respondentes (34,53%). A segunda faixa etária com maior predominância está entre 41 e 50 anos, com 55 respondentes (24,66%). Os demais resultados estão evidenciados na TAB. 2.

No que tange ao nível de escolaridade, 50,67% da amostra possui ensino médio, seguidos por 38,57% com ensino superior. Apenas 0,45% da amostra possui ensino fundamental completo. É possível observar também que apenas 8,07% não possuem curso superior completo, enquanto os níveis fundamental e médio incompleto somam 2,25%.

Em relação à função que ocupam nas empresas, observa-se que a maioria dos respondentes (47,98%) são gerentes, seguidos por supervisores (31,84%) e diretores (16,14%). Apenas uma minoria de nove respondentes (4,04%), ocupam outras funções.

Tabela 2 - Descrição dos gestores

	Variáveis	N	%
Cargo	Diretor	36	16,14%
	Gerente	107	47,98%
	Supervisor	71	31,84%
	Outros	9	4,04%
Gênero	Feminino	78	34,98%
	Masculino	145	65,02%
Idade	Inferior a 25 anos	19	8,52%
	Entre 26 e 30 anos	16	7,17%
	Entre 31 e 35 anos	36	16,14%
	Entre 36 e 40 anos	77	34,53%
	Entre 41 e 50 anos	55	24,66%
	Acima de 50 anos	20	8,97%
Escolaridade	Ensino Fundamental incompleto	2	0,90%
	Ensino Fundamental completo	1	0,45%
	Ensino Médio incompleto	3	1,35%
	Ensino Médio completo	113	50,67%
	Ensino Superior incompleto	18	8,07%
	Ensino Superior completo	86	38,57%

Fonte: Dados da pesquisa.

4.3 Análise de outliers

Na presente pesquisa, não foi encontrado nenhum valor fora do intervalo da escala de sua respectiva variável, não evidenciando, assim, o tipo de outlier relacionado a erro na tabulação dos dados. Além disso, buscou-se verificar a existência de outliers univariados, o que consiste na verificação de alguma resposta divergente com base em cada uma das variáveis do modelo, e de multivariados, que apresentam um padrão de resposta diferente considerando todas as variáveis ao mesmo tempo. Com base nesse critério, foram encontrados 15 (0,22%) indivíduos atípicos de forma univariada. Com

base nesse critério, foram encontrados 17 (7,62%) indivíduos atípicos de forma multivariada.

Por se acreditar que as observações sejam casos válidos da população e que, caso fossem eliminadas, poderiam limitar a generalidade da análise multivariada, apesar de possivelmente melhorar seus resultados (HAIR JR. et al., 2009), optou-se por não excluir nenhum dos casos.

4.4 Normalidade e linearidade

Para verificar a linearidade dos dados, inicialmente, foram analisadas as correlações das variáveis par a par, uma vez que um coeficiente de correlação significativo no nível de 5% é indicativo da existência de linearidade. Por meio da matriz de correlação de Spearman (HOLLANDER; WOLFE, 1999), observou-se que 84,36% das relações foram significativas.

Além disso, foi realizado o teste de Bartlett (MINGOTI, 2007) para verificar a linearidade em cada constructo. Para todos os constructos, foram observados p-valores menores que 0,05, indicando que existem evidências significativas de linearidade dentro dos constructos.

4.5 Descrição das variáveis dos constructos

A análise dos artefatos contábeis e sua relação com o desempenho nas micro e pequenas empresas foi realizada por meio de 30 variáveis relacionadas aos quatro constructos da pesquisa, sendo que os gestores e/ou proprietários deveriam responder nos níveis de 1 a 5 da escala *Likert*. Cabe lembrar que os itens foram recodificados para -1 (discordo totalmente) a 1 (concordo totalmente). O QUADRO 3 apresenta cada uma dessas variáveis.

Quadro 3 - Relação das variáveis da pesquisa.....(continua)

Constructo	Item	Descrição
	PC1	O relatório de contas a receber demonstra os valores que a empresa tem a receber de seus clientes.
Artefatos Contábeis	Planejamento e Controle PC2	O relatório de contas a pagar demonstra as obrigações que a empresa tem com terceiros.
	PC3	A empresa elabora o orçamento anualmente.

	PC4	A empresa possui recursos a curto prazo para pagar suas dívidas com terceiros (fornecedores, empréstimos, financiamentos).
	PC5	A empresa compara o lucro líquido em relação às vendas do período para avaliar o percentual de faturamento.
	PC6	O retorno sobre os investimentos está de acordo com o esperado pela empresa.
	PC7	O recebimento das vendas a prazo está de acordo com o planejado pela empresa.
Custos	C1	A empresa faz uso do controle de custos e despesas.
	C2	A empresa faz uso do cálculo da margem de contribuição para avaliar o valor que cada unidade vendida traz de retorno financeiro.
	C3	A empresa produz e vende uma quantidade mínima para garantir a viabilidade do negócio.
	C4	O preço de venda é calculado de acordo com o preço praticado pelo concorrente.
	C5	O preço de venda é calculado levando-se em consideração os custos operacionais da empresa.
Demonstrações Contábeis	DC1	A empresa elabora o fluxo de caixa para analisar sua posição financeira e suas obrigações correntes.
	DC2	A empresa utiliza o balanço patrimonial para analisar sua situação financeira.
	DC3	A empresa utiliza o balanço patrimonial para analisar sua situação patrimonial.
	DC4	A empresa utiliza a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) para analisar o resultado (lucro ou prejuízo) obtido no período.
	DC5	Os gestores da empresa tomam as decisões com base nas informações fornecidas pela contabilidade.
	DC6	A contabilidade da sua empresa é utilizada como instrumento de apoio à gestão.
Desempenho	DS1	O controle de contas a pagar e a receber contribuiu para o maior controle dos recebíveis e compromissos a serem quitados.
	DS2	O orçamento permitiu traçar metas e tecer estratégias para o alcance dos objetivos, de modo a otimizar o desempenho da empresa.
	DS3	O controle de custos otimizou o desempenho da empresa.
	DS4	O balanço patrimonial permitiu visualizar a situação patrimonial e financeira da empresa de modo a permitir que os gestores tenham clareza do crescimento dela.
	DS5	O fluxo de caixa permitiu detectar possíveis faltas ou sobra de recursos.
	DS6	A demonstração do resultado do exercício contribuiu para que a empresa visualizasse seu desempenho.
	DS7	A liquidez demonstrou a condição da empresa em pagar suas dívidas.
	DS8	O prazo médio de recebimento de vendas permitiu analisar o desempenho da empresa.
	DS9	O retorno sobre o investimento permitiu avaliar o desempenho da empresa em relação ao mercado.
	DS10	O percentual de lucro que a empresa está obtendo em relação ao seu faturamento contribuiu positivamente para o crescimento da empresa.
	DS11	Na sua percepção, como foi o desempenho geral da sua empresa, no último ano, quando comparado à média dos concorrentes do setor?
	DS12	Na sua percepção, como foi o desempenho geral da sua empresa, no último ano, quando comparado ao resultado do ano anterior?

Dessa maneira, pode-se destacar que:

- No constructo Planejamento e Controle, em média, houve uma tendência significativa dos respondentes a concordar com os itens PC1 (“O relatório de contas a receber demonstra os valores que a empresa tem a receber de seus clientes”), PC2 (“O relatório de contas a pagar demonstra as obrigações que a empresa tem com terceiros”) e PC4 (“A empresa possui recursos a curto prazo para pagar suas dívidas com terceiros (fornecedores, empréstimos, financiamentos). Houve uma tendência significativa a discordar com o item PC6 (“O retorno sobre os investimentos está de acordo com o esperado pela empresa”), enquanto não houve tendência de resposta para os itens PC3 (“A empresa elabora o orçamento anualmente”), PC5 (“A empresa compara o lucro líquido em relação às vendas do período para avaliar o percentual de faturamento”) e PC7 (“O recebimento das vendas a prazo está de acordo com o planejado pela empresa”). Os itens PC1 e PC2 apresentaram uma média significativamente maior que a dos demais itens, uma vez que não houve sobreposição dos intervalos de confiança.
- Em relação ao constructo Gestão de Custos, em média, houve uma tendência significativa dos respondentes a concordar com os itens C1 (“A empresa faz uso do controle de custos e despesas”), C3 (“A empresa produz e vende uma quantidade mínima para garantir a viabilidade do negócio”), C4 (“O preço de venda é calculado de acordo com o preço praticado pelo concorrente”) e C5 (“O preço de venda é calculado levando-se em consideração os custos operacionais da empresa”), enquanto o item C2 (“A empresa faz uso do cálculo da margem de contribuição para avaliar o valor que cada unidade vendida traz de retorno financeiro”) não apresentou tendência significativa, sendo que houve uma diferença significativa na escala de concordância somente entre os itens C2 e C3.
- Para o constructo Demonstrações Contábeis, foi observada uma tendência significativa a concordar com os itens DC1 (“A empresa elabora o fluxo de caixa para analisar sua posição financeira e obrigações correntes”), DC2 (“A empresa utiliza o balanço patrimonial para analisar sua situação financeira”), DC3 (“A empresa utiliza o balanço patrimonial para analisar sua situação patrimonial”) e DC4 (“A empresa utiliza a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) para analisar o resultado (lucro ou prejuízo) que obteve no período”), enquanto os

itens DC5 (“Os gestores da empresa tomam as decisões com base nas informações fornecidas pela contabilidade”) e DC6 (“A contabilidade da sua empresa é utilizada como instrumento de apoio à gestão”) não apresentaram tendência significativa. Além disso, o item DC1 apresentou uma média significativamente maior que a dos demais itens.

- Já no constructo Desempenho houve uma tendência a concordar com a maioria dos itens, exceto os itens DS2 (“O orçamento permitiu traçar metas e tecer estratégias para o alcance dos objetivos, de modo a otimizar o desempenho da empresa”), que não apresentou tendência significativa, e DS12 (“Na sua percepção, como foi o desempenho geral da sua empresa, no último ano, quando comparado ao resultado do ano anterior?”), que apresentou tendência significativa na direção oposta, sendo que o item DS12 apresentou uma média significativamente menor que a dos demais.

Na TAB. 3 é apresentada a análise descritiva dos itens que formam os constructos, e o GRAF. 1 ilustra os intervalos de confiança apresentados na TAB. 3.

Tabela 3 - Análise descritiva dos itens do constructo.....(continua)

Constructo	Itens	Média	D.P.	I.C - 95% ¹
Planejamento e Controle	PC1	0,630	0,494	[0,56;0,69]
	PC2	0,670	0,458	[0,61;0,74]
	PC3	-0,085	0,747	[-0,19;0,02]
	PC4	0,108	0,686	[0,02;0,20]
	PC5	-0,009	0,723	[-0,10;0,08]
	PC6	-0,148	0,635	[-0,23;-0,07]
	PC7	-0,052	0,660	[-0,14;0,03]
Artefatos Contábeis	C1	0,233	0,662	[0,14;0,32]
	C2	-0,011	0,737	[-0,10;0,09]
Custos	C3	0,283	0,514	[0,22;0,35]
	C4	0,170	0,683	[0,07;0,26]
	C5	0,130	0,740	[0,04;0,22]
Demonstrações Contábeis	DC1	0,556	0,511	[0,49;0,63]
	DC2	0,164	0,662	[0,08;0,25]
	DC3	0,217	0,658	[0,13;0,30]

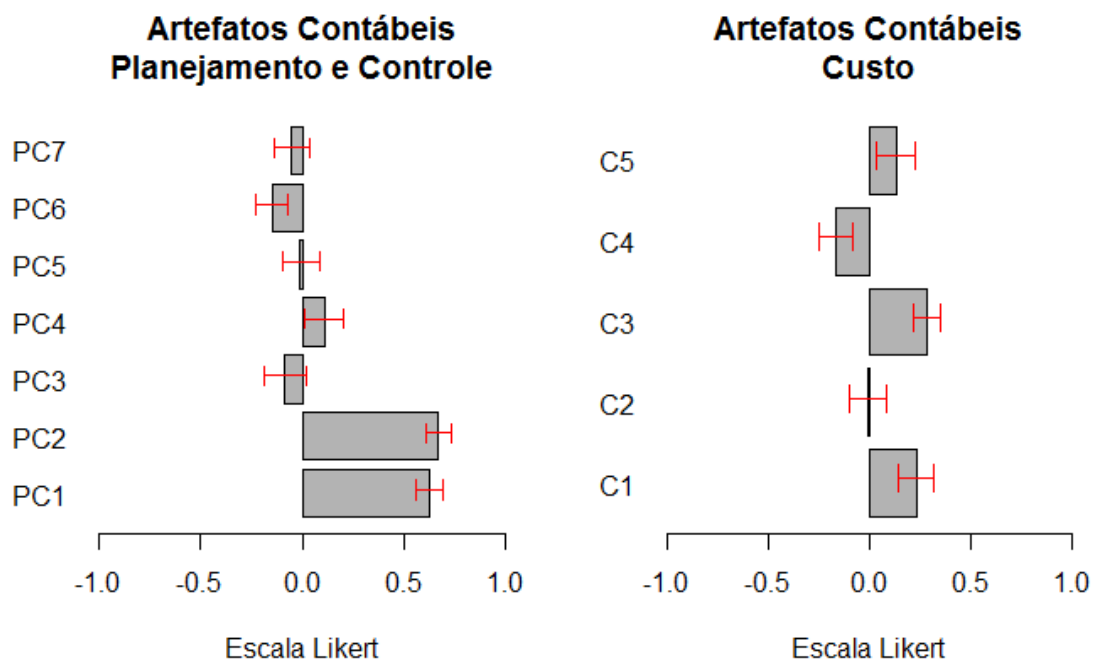
	DC4	0,280	0,667	[0,20;0,37]
	DC5	-0,047	0,763	[-0,15;0,05]
	DC6	0,009	0,770	[-0,09;0,11]
	DS1	0,578	0,467	[0,52;0,64]
	DS2	0,072	0,710	[-0,03;0,17]
	DS3	0,126	0,717	[0,03;0,22]
	DS4	0,206	0,635	[0,12;0,29]
	DS5	0,471	0,463	[0,41;0,53]
	DS6	0,289	0,572	[0,21;0,37]
Desempenho	DS7	0,186	0,647	[0,10;0,27]
	DS8	0,103	0,584	[0,02;0,18]
	DS9	0,105	0,596	[0,02;0,18]
	DS10	0,157	0,597	[0,08;0,23]
	DS11	0,150	0,418	[0,10;0,21]
	DS12	-0,105	0,510	[-0,17;-0,04]

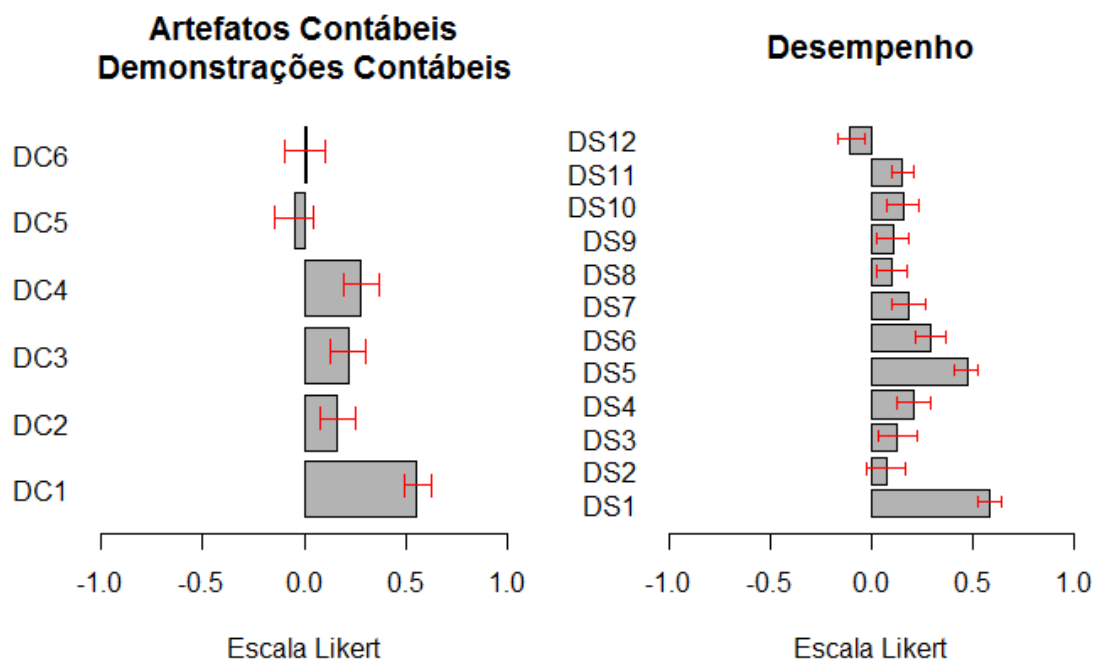
¹ Intervalo Bootstrap.

Fonte: Dados da pesquisa.

O GRAF. 1, a seguir, ilustra as informações já vistas na tabela acima.

Gráfico 1 - Intervalos de confiança para os itens dos constructos





Com o intuito de apurar o uso dos artefatos pelas micro e pequenas empresas, utilizou-se o percentual de respostas das questões apresentadas na pesquisa. Com isso, obtiveram-se os dados apresentados na TAB.4.

Tabela 4 - Percentual de uso dos artefatos contábeis

% Utilização de Artefatos Contábeis	
Planejamento e Controle	%
Contas a pagar	40,5
Contas a receber	39,02
Orçamento	10,4
Indicadores financeiros	10,08
Gestão de Custos	
Margem de contribuição	11,2
Ponto de equilíbrio	36,68
Preço de venda	52,12
Demonstrações Contábeis	
Balanco patrimonial	14,23
DRE	11,08
Demonstração fluxo de caixa	74,69

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na TAB. 4 que, entre os artefatos de Planejamento e Controle, destaca-se o uso do “controle de contas a pagar” e do controle de “contas a receber”, o que corrobora

os estudos feitos por Santos et al. (2016), Lima(2007) e Santos et al. (2009), que demonstram que esses são os controles mais utilizados.

Em relação aos artefatos de Gestão de Custos, a formação do preço de venda apresentou maior relevância, o que reforça as informações apresentadas na TAB. 3, que mostra uma tendência significativa para os itens C4 e C5. Esse resultado se assemelha ao estudo feito por Santos et al. (2009) e por Lima e Sousa (2013) nos quais verificou que o mais utilizado pelas empresas foi a formação do preço de venda.

No grupo das Demonstrações Contábeis, evidenciou-se que a demonstração do fluxo de caixa é a mais utilizada. Esse resultado também foi apurado nos estudos feitos por Santos et al. (2009) e Lima e Sousa (2013). O Balanço Patrimonial e a DRE não apresentaram um percentual relevante, apesar de a TAB. 3 apresentar uma tendência significativa dos respondentes em concordar com os itens DC2, DC3 e DC4.

4.6 Importância dos artefatos contábeis na visão dos gestores

Este tópico visa verificar o grau de importância atribuído aos artefatos contábeis na visão dos gestores das micro e pequenas empresas. Foi solicitado aos respondentes atribuir aos artefatos um grau de importância, considerando-os nada importante, pouco importante, indiferente, importante e muito importante.

Na TAB. 5, apresenta-se a análise descritiva dos itens relativos à importância dos artefatos contábeis. Cabe lembrar que os itens foram recodificados para a escala likert de -1 (Nenhuma importância) a 1 (Total importância). Dessa maneira, pode-se destacar que, em média, os respondentes tenderam a reconhecer a importância da maioria dos artefatos contábeis, com exceção de “indicadores financeiros”, “ponto de equilíbrio” e “margem de contribuição”, que não apresentaram tendência significativa.

Quanto à importância do artefato de Planejamento e Controle, os itens “contas a pagar” e “contas a receber” apresentaram médias significativamente maiores que as dos demais, enquanto a respeito da importância dos artefatos de Gestão de Custos, o item “preço de venda” apresentou uma média significativamente maior que as dos demais. Já

quanto à importância das Demonstrações Contábeis, o item “demonstração fluxo de caixa” apresentou uma média significativamente maior que as dos demais.

Ao correlacionar os artefatos contábeis com os indicadores de grau de importância, observou-se que houve uma correlação positiva ($r=0,65$) e significativa (Valor- $p=0,000$) entre o Planejamento e Controle e sua importância; houve uma correlação positiva ($r=0,68$) e significativa (Valor- $p=0,000$) entre a Gestão de Custos e a sua importância; houve uma correlação positiva ($r=0,85$) e significativa (Valor- $p=0,000$) entre as Demonstrações Contábeis e a sua importância.

Os resultados obtidos nesta pesquisa coadunam com os estudos feitos por Silva et al. (2016) e Hall et al. (2012), nos quais se evidenciou que os controles operacionais (contas a pagar, contas a receber, fluxo de caixa, preço de venda, orçamento e custos), são os mais importantes na visão dos gestores.

Tabela 5- Descrição da importância dos artefatos contábeis

	Importância	Média	D.P.	I.C - 95%¹
Importância - Planejamento e Controle	Contas a Pagar	0,643	0,437	[0,59;0,70]
	Contas a Receber	0,630	0,459	[0,57;0,69]
	Orçamento	0,170	0,685	[0,09;0,26]
	Indicadores Financeiros	0,018	0,778	[-0,08;0,12]
Importância - Custos	Ponto de Equilíbrio	0,002	0,742	[-0,09;0,10]
	Margem de Contribuição	0,018	0,737	[-0,07;0,12]
	Preço de Venda	0,265	0,640	[0,18;0,34]
Importância - Demonstrações Contábeis	Balço Patrimonial	0,240	0,654	[0,16;0,33]
	Demonstração do Resultado do Exercício	0,280	0,652	[0,19;0,37]
	Demonstração Fluxo de Caixa	0,473	0,555	[0,40;0,54]

Intervalo Bootstrap. □

Fonte: Dados da pesquisa.

4.7 Análise do Modelo de mensuração (Outer Model)

A TAB.6 apresenta os pesos, as cargas fatoriais e as comunalidades do modelo de mensuração inicial e final. Os itens PC1, PC2 e DC2 foram excluídos do modelo devido ao fato de terem apresentado problemas na validação de seus respectivos constructos. Após a exclusão desses itens, o modelo de mensuração foi ajustado novamente. Dessa forma, com base no modelo final de mensuração, pode-se ressaltar que:

- Apesar de os itens C4 e DS1 terem apresentado cargas fatoriais menores que 0,50, optou-se por mantê-los no modelo uma vez que houve validação de seus respectivos constructos.
- Avaliando os intervalos de confiança Bootstrap, observa-se que todos os pesos foram significativos, o que confirma a importância de todos os itens para a formação do indicador que representará o constructo.

Tabela 6 - Modelo de mensuração.....(continua)

Constructo	Itens	Modelo Inicial				Modelo Final				
		Peso (a)	IC - 95% ¹	C.F. ²	Com. ³	Peso (a)	IC - 95% ¹	C.F. ²	Com. ³	
Planejamento e Controle	PC1	0,089	[0,04; 0,13]	0,227	0,051					
	PC2	0,069	[0,01; 0,12]	0,244	0,060					
	PC3	0,233	[0,21; 0,26]	0,793	0,629	0,239	[0,21; 0,27]	0,789	0,622	
	PC4	0,251	[0,22; 0,28]	0,790	0,624	0,257	[0,23; 0,28]	0,780	0,608	
	PC5	0,235	[0,21; 0,26]	0,824	0,680	0,242	[0,22; 0,27]	0,836	0,698	
	PC6	0,241	[0,22; 0,27]	0,813	0,660	0,248	[0,23; 0,27]	0,838	0,702	
	PC7	0,235	[0,21; 0,26]	0,810	0,656	0,242	[0,22; 0,27]	0,834	0,696	
Artefatos Contábeis	Custos	C1	0,336	[0,29; 0,38]	0,845	0,714	0,336	[0,29; 0,38]	0,845	0,714
		C2	0,394	[0,35; 0,44]	0,853	0,727	0,394	[0,35; 0,44]	0,853	0,728
		C3	0,210	[0,14; 0,27]	0,528	0,279	0,209	[0,13; 0,27]	0,528	0,279
		C4	0,083	[0,01; 0,15]	0,344	0,118	0,083	[0,01; 0,16]	0,344	0,118
		C5	0,299	[0,26; 0,34]	0,805	0,648	0,300	[0,26; 0,33]	0,805	0,648
Demonstrações Contábeis	DC1	0,076	[0,04; 0,11]	0,315	0,099					
	DC2	0,203	[0,19; 0,22]	0,857	0,735	0,207	[0,19; 0,22]	0,853	0,728	
	DC3	0,226	[0,21; 0,24]	0,917	0,840	0,231	[0,22; 0,25]	0,911	0,830	
	DC4	0,219	[0,21; 0,23]	0,894	0,799	0,224	[0,21; 0,24]	0,892	0,796	
	DC5	0,220	[0,20; 0,24]	0,887	0,788	0,224	[0,21; 0,24]	0,897	0,805	
	DC6	0,229	[0,22; 0,24]	0,893	0,798	0,234	[0,22; 0,25]	0,906	0,822	
Desempenho	DS1	0,050	[0,03; 0,07]	0,391	0,153	0,044	[0,02; 0,06]	0,383	0,147	
	DS2	0,133	[0,12; 0,14]	0,837	0,701	0,134	[0,12; 0,15]	0,838	0,703	
	DS3	0,131	[0,12; 0,14]	0,847	0,718	0,132	[0,12; 0,14]	0,848	0,719	
	DS4	0,122	[0,11; 0,13]	0,840	0,706	0,122	[0,11; 0,13]	0,841	0,707	
	DS5	0,070	[0,05; 0,08]	0,554	0,307	0,065	[0,05; 0,08]	0,548	0,300	
	DS6	0,115	[0,11; 0,12]	0,812	0,659	0,115	[0,10; 0,12]	0,812	0,659	

DS7	0,123	[0,11; 0,13]	0,872	0,760	0,124	[0,11; 0,13]	0,872	0,761
DS8	0,118	[0,11; 0,13]	0,846	0,716	0,118	[0,11; 0,13]	0,847	0,718
DS9	0,123	[0,11; 0,13]	0,890	0,791	0,124	[0,12; 0,13]	0,890	0,792
DS10	0,120	[0,11; 0,13]	0,876	0,767	0,121	[0,11; 0,13]	0,877	0,769
DS11	0,081	[0,06; 0,10]	0,622	0,387	0,080	[0,06; 0,10]	0,622	0,386
DS12	0,084	[0,07; 0,10]	0,623	0,388	0,086	[0,07; 0,10]	0,626	0,391

¹ Intervalo Bootstrap; ² Carga Fatorial; ³ Comunalidade.
Fonte: Dados da pesquisa.

A análise da validade convergente, validade discriminante, dimensionalidade e a confiabilidade dos construtos do modelo de mensuração são mostradas nas TAB. 7 no qual pode-se verificar que:

- Todos os constructos apresentaram os índices de confiabilidade A.C. e C.C. acima de 0,70, evidenciando, assim, a confiabilidade deles.
- De acordo com o critério da Análise Paralela, todos os constructos foram unidimensionais.
- Houve validação convergente em todos os constructos, visto que as AVEs foram superiores a 0,40.

Tabela 7 - Validação do modelo de mensuração

Constructo	Itens	A.C.	C.C.	Dim.	AVE	VCM
AC - Planejamento e Controle	5	0,874	0,909	1	0,665	0,661
AC – Custos	5	0,724	0,824	1	0,497	0,566
AC - Demonstrações Contábeis	5	0,936	0,951	1	0,796	0,689
Desempenho	12	0,931	0,943	1	0,588	0,689

- ¹ Alfa de Cronbach, ² Confiabilidade Composta, ³ Dimensionalidade, ⁴ Variância Extraída; ⁵ Variância Compartilha Máxima.
- Fonte: Dados da pesquisa.

4.8 Análise do Modelo Estrutural (InnerModel)

A TAB. 8 apresenta os resultados do modelo estrutural, e a FIG. 3 ilustra o modelo.

Portanto pode-se verificar que:

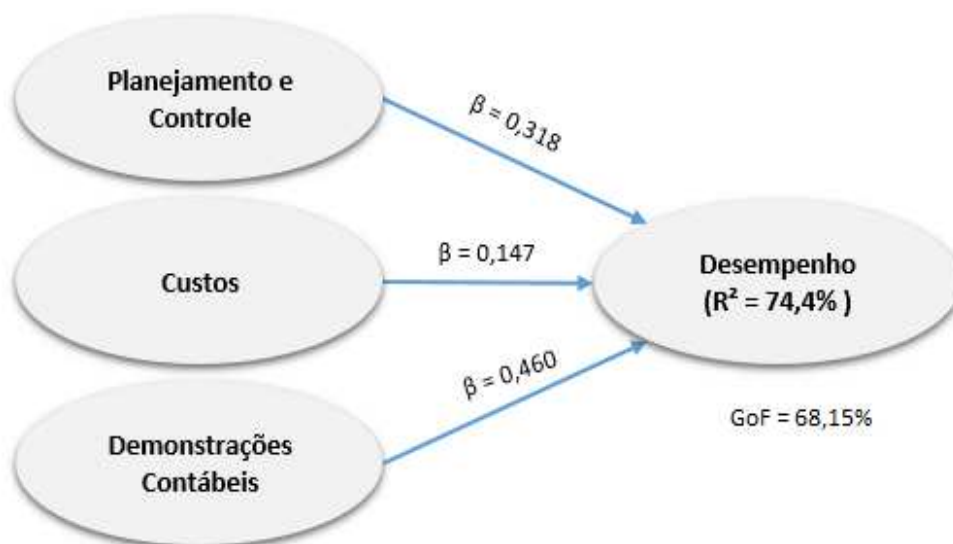
- Houve influência significativa (Valor-p = 0,000) e positiva ($\beta=0,318$ [0,18; 0,47]) do Planejamento e Controle sobre o Desempenho.

- Houve influência significativa (Valor-p = 0,009) e positiva ($\beta=0,147$ [0,00; 0,30]) de Gestão de Custos sobre o Desempenho.
- Houve influência significativa (Valor-p = 0,000) e positiva ($\beta=0,460$ [0,28; 0,62]) das Demonstrações Contábeis sobre o Desempenho.
- O Planejamento e Controle, a Gestão de Custos e as Demonstrações Contábeis foram capazes de explicar 74,4% da variabilidade do Desempenho.

Cabe, ainda, ressaltar que:

- O modelo apresentou um GoF de 68,15%.
- Os intervalos de confiança via Bootstrap estão de acordo com os resultados encontrados via valor-p, indicando maior validade dos resultados apresentados.

Figura 3 - Ilustração do modelo estrutural



Fonte: Elaborada pela autora.

Tabela 8 - Modelo Estrutural

Endógena	Exógena	β	E.P. (β) ¹	I.C - 95% ²	Valor-p	R ²
Desempenho	AC - Planejamento e Controle	0,318	0,063	[0,18;0,47]	0,000	74,4%
	AC - Custos	0,147	0,055	[0,00;0,30]	0,009	
	AC - Demonstrações Contábeis	0,460	0,063	[0,28;0,62]	0,000	

¹ Erro Padrão; ² Validação Bootstrap; GoF = 68,15%.

□

Fonte: Dados da pesquisa.

5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Os resultados do estudo apontam que artefatos de planejamento e controle influenciam o desempenho de micro e pequenas empresas (Valor $-p= 0,000$ e $(\beta=0,318 [0,18; 0,47])$). Verificou-se também que a Gestão de Custos afeta positivamente o desempenho (Valor- $p = 0,009$) e $(\beta=0,147 [0,00; 0,30])$ – o que também foi observado em relação às Demonstrações Contábeis ((Valor- $p = 0,000$) e $(\beta=0,460 [0,28; 0,62])$). Dessa maneira, evidenciou-se que, existe relação dos artefatos contábeis com o desempenho, o que confirma as hipóteses de pesquisa, conforme apresentado na TAB. 9.

Tabela 9 - Hipóteses do modelo

Hipóteses	Resultado
H1 –Os artefatos de Planejamento e Controle influenciam positiva e significativamente o desempenho em micro e pequenas empresas.	Confirmada
H2 –Os artefatos de Gestão de Custos influenciam positiva e significativamente o desempenho em micro e pequenas empresas.	Confirmada
H3–As Demonstrações Contábeis influenciam positiva e significativamente o desempenho em micro e pequenas empresas.	Confirmada

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados desta pesquisa corroboram os estudos de Morais, Coelho e Holanda (2012), os quais apontaram que existe associação positiva entre os atributos regredidos (implantação de artefatos de contabilidade gerencial sobre o desempenho operacional). Também estão de acordo com os estudos de Soutes (2006), os quais verificaram que existe relação entre artefatos modernos e o desempenho demonstrado pela empresa. Isso também foi evidenciado por Reis e Teixeira (2013), em estudo no qual verificaram que existe relação entre a utilização de artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial e o desempenho financeiro em cooperativas agropecuárias. Para Feuser (2016, p.42), “o planejamento influencia positivamente o desempenho de micro e pequenas empresas”.

Analisou-se também o emprego dos artefatos contábeis na gestão das micro e pequenas empresas. Houve uma tendência significativa a concordar com os itens PC1 (média 0,630), PC2 (média 0,670) e DC1 (média 0,556), conforme demonstrado na TAB. 3.

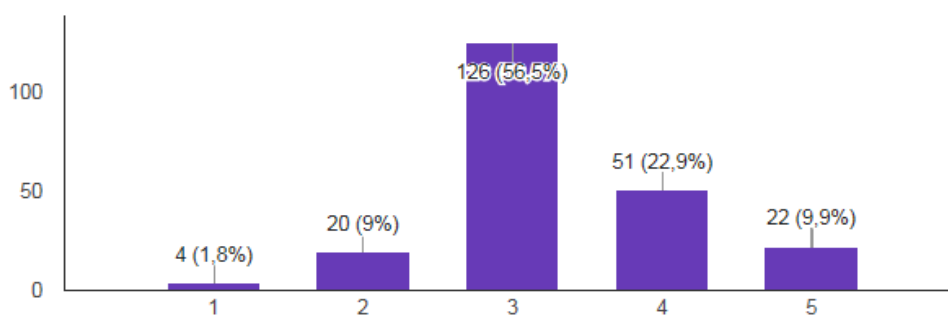
Isso se assemelha aos dados apresentados por Lima (2007) e Santos et al.(2016), de que esses controles são os mais utilizados na gestão.

O item DC6 (“A contabilidade da sua empresa é utilizada como instrumento de apoio à gestão”) não apresentou tendência significativa (0,009).Com base nisso, pode-se entender que os gestores das empresas não conhecem a utilidade da contabilidade como suporte para a gestão. Os resultados desta pesquisa se assemelham aos estudos feitos por Santos et al.(2016),os quais mencionam que “os principais motivos para a não utilização da contabilidade no apoio à gestão estão ligados à ideia de que a informação contábil não reflete a real situação da empresa e que os gestores não conhecem a utilidade da contabilidade” (SANTOS et al., 2016, p.). Os resultados também coadunam com os de Santos et al.(2009), que afirmam que os clientes de escritórios de contabilidade não sentem necessidade do apoio da contabilidade na gestão de seus negócios.

Para Bernardes e Miranda (2011), isso acontece porque os micro e pequenos empresários visualizam o contador como a pessoa responsável por atender às necessidades burocráticas e obrigações com o fisco, e não como um profissional que, com a utilização da contabilidade gerencial, serve como instrumento de apoio à gestão.

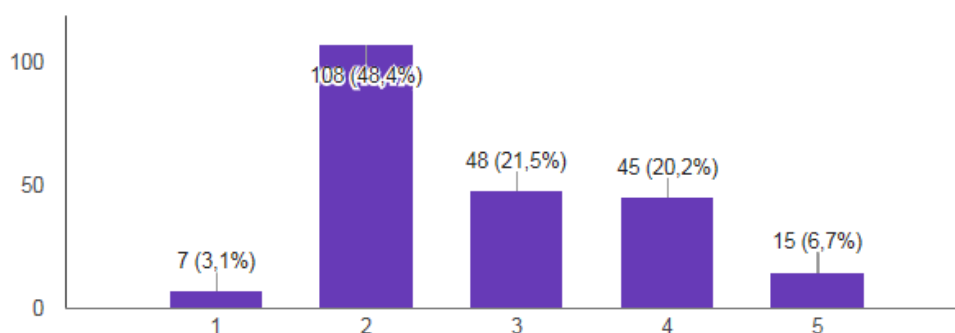
Quanto ao desempenho organizacional considerando o último ano,em relação aos concorrentes e em relação ao desempenho geral, comparado ao resultado do ano anterior,observou-se que os itens DS11 e DS12 apresentaram média 0,150 e -0,105, respectivamente, o que evidencia que, na visão dos gestores, o desempenho geral da empresa foi igual ao dos concorrentes e insatisfatório em comparação ao resultado do ano anterior,conforme demonstrado na TAB.3 e nos GRAF. 2 e 3. A explicação para tal fato está relacionada ao subjetivismo, uma vez que se adotou esse aspecto para avaliar o desempenho.Esses resultados são condizentes com os apresentados por Gomes (2016), nos quais se evidenciou que as micro e pequenas empresas tendem a perceber um desempenho inferior em relação aos últimos anos e similar aos concorrentes.

Gráfico 2 - Percepção de desempenho em relação aos concorrentes



Fonte: Dados da pesquisa.

Gráfico 3 - Percepção de desempenho geral da empresa



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Com o objetivo de verificar o grau de importância atribuído aos artefatos contábeis pelos gestores das micro e pequenas empresas, constatou-se que eles reconhecem a importância desses instrumentos, sendo que o controle de “contas a pagar” e “contas a receber” apresentaram maiores médias, como evidenciado na TAB. 5. Era de se esperar essa relevância, uma vez que houve uma tendência significativa dos respondentes em concordar com os itens PC1 e PC2, evidenciados na TAB. 3. Quanto aos “indicadores financeiros”, os dados apresentaram a menor média em relação ao grau de importância. Esses resultados são condizentes com as médias apresentadas na TAB. 3, em que houve tendência significativa a discordar dos itens PC5, PC6, PC7. Isso permite inferir que os gestores ainda encontram dificuldades em apurar esses resultados.

Em relação aos artefatos de Gestão de Custos, evidenciou-se que a maioria dos gestores conhece o “ponto de equilíbrio”, “preço de venda” e os custos de seus produtos

conforme demonstrado na TAB. 3. Contudo a “margem de contribuição” não apresentou tendência significativa. Esses resultados permitem inferir que os gestores não têm total entendimento dos termos contábeis, uma vez que a utilização da margem de contribuição é feita por meio da diferença entre o preço de venda e custos dos produtos. Observa-se também na TAB. 3 que o preço de venda é calculado, geralmente, pelo preço praticado pelo concorrente. Pode-se perceber que esses dados são calculados sem a utilização das informações formais de contabilidade, mas sim com relatórios elaborados pelas empresas e pelo *feeling* do gestor (HALLET al.,2012).

Na análise das Demonstrações Contábeis, o “fluxo de caixa” apresentou maior média, conforme apresentado na TAB. 3, evidenciando uma tendência significativa dos gestores em concordar com esse item. De acordo com Kassai (1997), o fluxo de caixa é a ferramenta contábil de mais fácil compreensão por parte do empreendedor em micro e pequenas empresas. Em relação ao “balanço patrimonial” e à “demonstração do resultado do exercício”, os resultados apresentaram uma tendência significativa de concordância dos gestores com esses itens.

No geral, ao relacionar os constructos de artefatos contábeis e desempenho, ambos o fazem de maneira positiva, conforme demonstrado na TAB. 3. Apenas o “orçamento” não apresentou tendência significativa, apesar de os gestores considerarem sua importância, conforme demonstrado na TAB.5.

Analisando as considerações expostas acima, confirma-se que os artefatos contábeis contribuem para o desempenho das micro e pequenas empresas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta dissertação teve como objetivo geral analisar os artefatos contábeis e sua relação com o desempenho das micro e pequenas empresas na região metropolitana de Belo Horizonte. Como objetivos específicos, buscou-se: analisar o emprego dos artefatos na gestão das micro e pequenas empresas; mensurar o desempenho organizacional na percepção dos gestores; analisar o relacionamento entre artefatos contábeis e o desempenho empresarial e analisar a importância dos artefatos contábeis na percepção dos gestores. Para atingir esses objetivos, foi feita uma pesquisa em 223 empresas, clientes de escritórios de contabilidade de Belo Horizonte. Os resultados evidenciaram que existe relação entre os artefatos contábeis e o desempenho das empresas, de acordo com a percepção dos gestores e proprietários, confirmando as hipóteses de pesquisa. Em relação aos artefatos contábeis, observou-se que a maioria das empresas utiliza os controles de “contas a pagar”, “contas a receber” e “demonstração fluxo de caixa”, ao passo que os demais instrumentos, como “indicadores financeiros”, “margem de contribuição”, “orçamentos” e demais demonstrações não são utilizados pelos gestores, embora reconheçam a sua importância.

Demonstrou-se também que os gestores, ao avaliarem o desempenho das empresas em relação ao mercado e aos concorrentes, apresentaram uma tendência a afirmar que foi consideravelmente inferior e similar, respectivamente. A explicação para tal fato está relacionada à percepção dos gestores destas empresas, uma vez que o desempenho foi avaliado pelos aspectos subjetivos. Logo, esse tipo de mensuração pode sofrer interferências emocionais do respondente.

A pesquisa levanta questões importantes, uma vez que evidenciou que os gestores tendem a concordar com a importância dos artefatos contábeis e reconhecem a influência destes no desempenho das empresas, mas discordam em alguns pontos, por exemplo, a questão dos indicadores financeiros e do orçamento. Isso mostra que a maioria dos gestores utiliza, de alguma forma, os artefatos contábeis, mas da forma como eles entendem, já que talvez tenham pouco conhecimento contábil e clareza quanto aos termos utilizados em relatórios contábeis ou as empresas estejam no ciclo de desenvolvimento no qual não necessitam de utilizá-los.

Nesse sentido, percebe-se que os gestores não utilizam com plenitude as informações contábeis, o que pode afetar a gestão dessas empresas e, conseqüentemente, refletir na perda da capacidade produtiva. A pesquisa demonstrou isso, ao evidenciar que não houve tendência significativa nas questões: “Os gestores da empresa tomam as decisões com base nas informações fornecidas pela contabilidade” (DC5) e “A contabilidade da sua empresa é utilizada como instrumento de apoio à gestão” (DC6).

Os dados apresentados na pesquisa permitiram inferir que a contabilidade gerencial, por meio dos seus instrumentos gerenciais, de certa forma contribui para o desempenho operacional das micro e pequenas empresas. Dessa maneira, verifica-se que, ao seu final, a questão geral de pesquisa e os objetivos geral e específicos foram respondidos, bem como as hipóteses foram testadas e confirmadas.

6.1 Limitações e recomendações de pesquisas futuras

A definição da amostra pode ser um fator limitante, por se tratar de empresas situadas apenas na região metropolitana de Belo Horizonte e com uma pequena amostra analisada.

Outro fator limitante diz respeito à avaliação do desempenho, visto que este foi medido de maneira subjetiva, de acordo com a percepção dos gestores. Presume-se que possíveis vieses podiam estar presentes e ter influenciado as respostas, que, por vezes, podem estar distintas da realidade. Assim também o questionário limita a validade dos resultados em certo ponto, à medida que pode haver outras variáveis que influenciam o desempenho das MPEs e que não foram consideradas.

O estudo atual também não diferenciou as empresas por setores. Seria interessante um estudo setorial que analisasse as práticas gerenciais e o comportamento encontrado nos diferentes setores para serem comparados.

Para futuras pesquisas, sugere-se aumentar a amostra de empresas e que a pesquisa alcance as médias empresas, para confrontar a relação da contabilidade com a gestão e o desempenho. Também se considera importante a realização de entrevistas com gestores de micro e pequenas empresas para averiguar o entendimento desses empresários em

relação à contabilidade e seus artefatos contábeis. Além disso, existe a necessidade de mudança na relação das micro e pequenas empresas com a contabilidade e de aprimoramento dos serviços oferecidos pelos escritórios de contabilidade.

É necessário ampliar a visão dos micro e pequenos empresários, uma vez que a contabilidade não serve apenas para atender às exigências legais, fiscais e trabalhistas, mas também pode contribuir com os processos decisórios empresariais. Os contabilistas devem proporcionar a seus clientes todas as informações disponibilizadas pelos artefatos contábeis, o que irá otimizar a gestão e, conseqüentemente, o desempenho das empresas.

Adicionalmente, almeja-se que o presente estudo possa contribuir para o desenvolvimento das MPEs, para seu crescimento e sua longevidade no mercado.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. IFAC's conception of the evolution of management accounting. In: EPSTEIN, M.J.; LEE, J.Y. (Eds.). **Advances in management accounting**. Greenwich: Elsevier, 2006. v. 15. p. 229-247.

ALBANEZ, T.; BONIZIO, R. C. A contabilidade gerencial como fator condicionante a sobrevivência das micro e pequenas empresas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14.; 2007, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: CBC, 2007. CD-ROM.

ALBUQUERQUE, E.M.N. **O uso de indicadores e relatórios contábeis para tomada de decisão nas micro e pequenas empresas em Manaus (AM)**. 2011. 80 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria)- Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2011.

ANDRADE, C. M.; BRUNI, A. L.; FREIRES, F. G. M. Uso de artefatos contábeis e desempenho empresarial: um estudo com graduandos em contabilidade da Universidade Federal da Bahia . **RBC: Revista Brasileira de Contabilidade**, v. XLII, p. 19-32, 2013.

ANJOS, L. C. M. D. et al. Conhecer e empreender: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais em organizações contábeis. **NAVUS - Revista de Gestão e Tecnologia**, v. 1, n. 1, p. 17-37, 2011.

ANSARI, S. et al. **Management accounting: target costing**. São Paulo: Mc Graw-Hill, 1997. v.1.

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor**. São Paulo: Atlas, 2003.

ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. São Paulo: Atlas, 2006.

BARCLAY, D.; HIGGINS, C.; THOMPSON, R. The partial least squares (PLS) approach to causal modeling: Personal computer adoption and use as an illustration. **Technology studies**, v. 2, n. 2, p. 285-309, 1995.

BARP, A. D.; FILIPIN, R.; BEUREN, I. M. Serviços de contabilidade gerencial para micro e pequenas empresas: um estudo das barreiras e possibilidades em empresas de serviços contábeis. **EGEPE – Encontro de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**. Florianópolis, p. 3457-3476, 2012.

BAVARESCO, T.P.F. **Caracterização das empresas finalistas do prêmio Talentos Empreendedores do SEBRAE/SC, edição de 2007, quanto a perfil, utilização de informações contábeis e gerenciais para a tomada de decisão e estágio do ciclo de vida**. 2008. 74 f. Monografia (Especialização em Ciências Contábeis) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

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

BERRONE, P. et al. Determinants of Performance in Microenterprises: Preliminary Evidence from Argentina. **Journal of Small Business Management**, v.52, n. 3, p. 477-500, 2014.

BERTOLDI, J. **O painel estratégico como ferramenta de avaliação de desempenho: uma abordagem conceitual em uma empresa do ramo metalúrgico**. 2003. 107 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.

BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, I.M; BARP,A.D.;FILIPIN,R. Barreiras e possibilidades de aplicação da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas por meio de serviços contábeis. **Contexto**, Porto Alegre, v.13,n.24, p.79-92, maio/ago.2013.

BOMFIM, E. de A.; PASSARELLI, J. **Custos e formação de preços**. São Paulo: 2003.

BORINELLI,M.L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)-Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade,Universidade de São Paulo-USP, São Paulo, 2006.

BRASIL. **Lei nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25 mar. 2016.

BRIGHAM, E. F.; HOUSTON, J. F. **Fundamentos da moderna administração financeira**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

BRITO, E. P. Z.; BRITO, L. A. L.; MORGANTI, F. Inovação e o desempenho empresarial: lucro ou crescimento?**RAE-eletrônica**, São Paulo, v. 8, n. 1, art. 6º, Jan./Jun. 2009. Disponível em:
<http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S1676-> Acesso em: 18 fev. 2016.

BRIZOLLA, M. M. B.**Contabilidade Gerencial**. Ijuí: Unijui, 2008.

BRONDANI, G. et al. A contabilidade gerencial como elemento propulsor na melhora do processo decisório em MPes. **Revista Sociais e Humanas**, Santa Maria, v.20, n. 2,p. 109-119, jul./dez. 2007.

CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v.33,p.836-863, 2008.

CAMPIGLIA, A.; CAMPIGLIA, O. **Controles de gestão:controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1995.

CAMPOS. B. R. **O empreendedor e a contribuição do profissional de contabilidade: uma análise empírica sobre o processo decisório das micro e pequenas empresas**.2015.93.f.Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, Rio de Janeiro, 2015.

CARVALHO, J. R. M.; LIMA, M. D.Práticas Gerenciais em MPE's do Comércio de Confecções da Cidade de Sousa-PB. **Repec**, v. 5, n. 3, art. 3, p. 48-68, set/dez. 2011.

CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CÊRA, K.; ESCRIVÃO FILHO, E. Particularidades de gestão da pequena empresa: condicionantes ambientais, organizacionais e comportamentais do dirigente. In: EGEPE – ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS. 3., 2003, Brasília.**Anais...** Brasília: UEM/UEL/UnB, 2003, p. 796-812.

CHAKRAVARTHY, B. S. Measuring strategic performance.**Strategic Management Journal**, v. 7, n. 5, p. 437-447, 1996.

CHAROUX, O. M. G. **Metodologia: processo de produção, registro e relato do conhecimento**. 2. ed. Sao Paulo: DVS, 2006.

CHENHALL, Robert H. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v.30, p.395-422, 2005.

CHIN, W. W. The partial least squares approach for structural equation modeling. In: MAROULIDES, G. A. (Ed.). **Modern mehods for business research**.Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum. 1998. p. 295-236.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONCEIÇÃO, A. de M.; MARTINS, P. M. V. S. A contabilidade gerencial nas micro e pequenas empresas como instrumento de gestão. **Revista Eletrônica da Faculdade José Augusto Vieira** - Ed. Especial, Lagarto/Se, v. 6, n. 3, ano VI, p. 151-164, mar. 2013. Disponível em:

<<http://fjav.com.br/revista/Innerpages/edicaoEspecialPosGraduacaoControladoriaFinancasEmpresariais.php>>. Acesso em: 25 mar. 2016.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custos: Ferramentas de Gestão.**Coordenação José Barbosa da Silva Júnior. São Paulo: Atlas, 2000.

CORRAR, L. J.; THEOPHILO, C. R. Pesquisa Operacional para decisão em contabilidade e administração. In: MEGLIORINI, E.; WEFFORT, E. F. J.; HOLANDA, V. B. de. **Amostragem.** São Paulo: Atlas, 2004.

COSTA, V. C. da et al. Contabilidade como uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados-MS. In: EGEPE – ENCONTRO DE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS. Florianópolis, p. 1188-1203, 2012.

COSTA, D.F.;YOSHITAKE,M. O controle e a informação contábil nas pequenas empresas: um estudo em Formiga.In: 17ºCONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 2004,Santos.**Resumos...** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade,2004. 160p.

CHRISTIAN,M.A; ADRIANO,L.B.; FRANCISCO, G.M.F. **Uso de artefatos contábeis e desempenho empresarial:**um estudo com graduandos em contabilidade da Universidade Federal da Bahia.

CPC PME. Comitê de Pronunciamentos Contábeis.**Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas**, de 04 de dezembro de 2009. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/392_CPC_PMEeGlossario_R1.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2016.

DAVILA, A. New Trends in Performance Measurement and Management Control. In: Davila, A.; EPSTEIN, M. J.; MANZONI, J.F. (Eds).**Performance Measurement and Management Control: Global Issues** (Studies in Managerial and Financial Accounting, Volume 25). Bingley, WA: Emerald Group Publishing Limited, 2012. p.65-87.

EFRON, B.;TIBSHIRANI, R. An Introduction to the Bootstrap. New York: Chapman & Hall, 1993.

ESPEJO, M. M. S. B. et al. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa – a contribuição de abordagens organizacionais. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, São Paulo, v. 3, n. 5, p. 25-43 jan./abr. 2009.

ESPEJO, M. M. S. B. et al. Autilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias.**Revista Contabilidade UFBA**, Salvado-BA, v.6, n. 2, p.39-55, maio/ago. 2012.

FERREIRA JUNIOR, A. N.; SILVA, T. B. de J.; LIMA FILHO, R. N. A influência da contabilidade gerencial no desempenho econômico –financeiro das empresas de cerâmica vermelha de Senhor do Bonfim-BA. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, UNEB, Salvador, v. 1, n. 1, p. 72-85, jan./dez., 2011.

FEUSER, H. O. L. **Desempenho de micro e pequenas empresas**: um estudo à luz das características do empreendedor-gestor e do controle gerencial. 2016. 122 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria**: teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FORNELL, C.; LARCKER, D. Evaluating structural equation models with nonobservable variables and measurement error. **Journal of Marketing Research**, v. 18, n. 1, p. 39-50, Feb. 1981.

FREIRE, D. R. et al. Para que serve a informação contábil nas micro e pequenas empresas? **Revista Contemporânea de Contabilidade**. UFSC, Florianópolis, ano 07, v. 1, n. 13, p. 89-106, jan./jun. 2010.

FREY, I.A.; FREY, M.R. O uso de informações contábeis na pequena empresa. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16, 2000, Goiânia. **Anais...** Goiânia: CFC, 2000. CD-ROM. Trabalho.T074.doc.

FREZATTI, F. Agrupamentos dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Local, v. 8, n. 1, p. 9-39, mês 2005.

FREZATTI, F. Management Accounting profile in firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, p. 73-87, Jan./June 2005.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GITMAN, L. **Princípios de administração financeira**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

GOMES, A. K. L. **Desempenho organizacional das micro e pequenas empresas localizadas em João Pessoa: estudo comparativo entre empresas que participam de redes de cooperação e empresas que não participam**. 2016. 113 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016.

GONÇALVES, A. P. O benchmarking e a gestão comparativa. In: FROTA, M. N. Como capacitar os recursos humanos. **CCQ-Qualidade**, v. 7, n. 56, set. 1997.

GUERREIRO, R.; CORNACCHIONE JR, E.B.; SOUTES, D.O. 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 & Finanças**, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011.

HABER, S.; REICHEL, A. Identifying performance measures of small ventures – the case of the tourism industry. *Journal of Small Business Management*, v. 43, n.3, p. 257-286, 2005.

HAIR JR. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HÅKANSSON, H., **Industrial Technological Development: A Network Approach**, London: Routledge, 1987.

HALL, R.J. et al. Contabilidade como ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados- MS. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v. 6, n. 3, p. 4-17, set./dez. 2012.

HENRI, J. F. Management control systems and strategy: A resource-based perspective. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, p. 529-558, mês 2006.

HENRIQUE, M. A. **A importância da contabilidade gerencial para micro e pequena empresa**. 2008. 80 f. Monografia (Especialização em Gestão Contábil, Auditoria e Controladoria) - Departamento de Economia, Contabilidade e Administração da Universidade de Taubaté, Taubaté, SP. 2008.

HENSELER, J.; RINGLE, C.; SINKOVICS, R. **The Use of Partial Least Squares Path Modeling International Marketing**. Advances in International Marketing. Bingley: Emerald Group Publishing Limited 2009. p. 277-319.

HOBOLD, H. **Contabilidade gerencial e seus principais artefatos no gerenciamento de micro e pequenas empresas: um estudo de caso em empresas de micro e pequeno porte situadas na universidade do extremo sul catarinense**. 2014. 62 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma, 2014.

HOLLANDER, M.; WOLFE, D. A. **Nonparametric Statistical Methods**. New York: John Wiley & Sons, 1999.

HOQUE, Z. Linking environmental uncertainty to non-financial performance measures and performance: a research note. **The British Accounting Review**, v. 37, p. 471-481, 2005.

HORN, J. L. A rationale for the number of factors in factor analysis. **Psychometrika**, v. 30, n. 2, p. 179-185, June 1965.

HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L.; STRATTON, W. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IMONIANA, J. O; LIMA, A. M. Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micros, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul. **Revista da Micro e Pequena Empresa**. Campo Limpo Paulista, v.2, n.3, p. 28-48, 2008.

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1992.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBECKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

- IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.
- IUDÍCIBUS, S. de. **Análise de balanços**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- IUDÍCIBUS, S. de. **Análise de balanços**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- IUDÍCIBUS, S. de. **Análise de balanço**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- KAM, V. **Accounting theory**. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, 1990.
- KASSAI, J. R. **Retorno de investimento**: abordagem matemática e contábil do lucro empresarial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- KASSAI, S. As empresas de pequeno porte e a contabilidade. **Caderno de estudos da FIPECAFI**, São Paulo, v.9, n.15, p. 49-59, jan./jun. 1997.
- KOS, S. R. 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.
- KRAUS, S.; POHJOLA, M.; KOPONEN, A. Innovation in family firms: An empirical analysis linking organizational and managerial innovation to corporate success. **Review of Managerial Science**, v. 6, p. 265-286, 2012.
- KROENKE, A.; HEIN, N. Avaliação de empresas por meio de indicadores de atividade: uma aplicação do método AHP. **REGE**, São Paulo, v. 18, n. 4, p. 605-620, out./dez. 2011.
- LACERDA, J.B. A contabilidade como ferramenta gerencial na gestão financeira das micros, pequenas e médias empresas (MPMEs): necessidade e aplicabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 160, p.39-53, 2006.
- LACERDA, Joabe Barbosa. 2006. **A contabilidade como ferramenta gerencial na gestão financeira das micros, pequenas e médias empresas (MPMEs): necessidade e aplicabilidade**. Disponível em: <<http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf>>. Acesso em: 27dez.2015.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1999.
- LAURENTINO, A. J. et.al. **A importância da contabilidade gerencial para as micro e pequenas empresas no século XXI no Brasil**. 2008. 76f. Monografia (Ciências Contábeis) – FAE Centro Universitário, Curitiba, 2008.
- LEBAS, M.; EUSKE, K. A Conceptual and Operational Delineation of Performance. In: NEELY, A. **Business Performance Measurement: Theory and Practice**. United Kingdom: Cambridge University Press, 2002.

LEMOS, M. B.; DINIZ, C. C. **Vantagens comparativas da área metropolitana de Belo Horizonte no contexto nacional**. Belo Horizonte: CEDEPLAR/UFMG, 2000.

LEONE, N. M. As especificidades das pequenas e médias empresas. São Paulo, **Revista de Administração**, v. 34, n. 2, p. 91-94, abr./jun. 1999.

LESTER, D. L.; PARNEL, J. A.; CAHARRER, S. Organizational life cycle: a five-stage empirical scale. **The International Journal of Organizational Analysis**, v.11, n. 4, p. 339-345, 2003.

LIMA, A. N. **Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro e pequenas empresas industriais no município de São Caetano do Sul**. 2007. 117f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Metodista de São Paulo, São Bernardo do Campo, 2007.

LIMA, L. J. A.; SOUSA, L. S. A importância das ferramentas contábeis gerenciais para a continuidade e otimização das atividades das micro e pequenas empresas: uma pesquisa de campo na Feira da Oito de Maio em Icoaraci – Belém (PA). **Amazônia em foco: Ciência e Tecnologia**, v. 2, n. 3, p. 117-138, jul./dez. 2013.

LIZOTE, S. A.; ANGIOLETTI, M. C.; ZIMMERMANN, L. Controle interno no contas a pagar e a receber e seu relacionamento com o desempenho organizacional. **Caderno Científico Ceciesa - Gestão**, v. 1, n. 1, p. 89-99. 2015.

LONGENECKER, J. G.; MOORE, C. W.; PETTY, J. W. **Administração de pequenas empresas**. São Paulo: Makron Books, 1998.

LOHR, M. Specificities of managerial accounting at SMEs: case studies from the German industrial sector. **Journal of Small Business & Entrepreneurship**, v. 25, n. 1, p. 35-55, 2012.

LUNKES, R. J. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque na Tomada de Decisão**. Florianópolis: VisualBooks, 2007.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MACIEL, A. M. et al. Planejamento tributário para micro e pequenas empresas. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE, 2., 2002, **Anais...** São Paulo: USP, 2002.

MALMI, T.; GRANLUND, M. **In Search of Management Accounting Theory**. Junho de 2005. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=804004>>. Acesso em: 14 out. 2016.

MARION, C. J. **Contabilidade empresarial**. São Paulo: Atlas, 1985.

MARION, J. C.; SOARES, A. H. **Contabilidade como instrumento para tomada de decisões: uma introdução**. São Paulo: Alínea, 2000.

MARION, J. C. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARION, J. C. **Análise das Demonstrações Contábeis: contabilidade empresarial**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E. **Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. et al. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise Financeira de Balanço**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEDEIROS, C.A.F. **Comprometimento Organizacional: um estudo de suas relações com características organizacionais e desempenho nas empresas hoteleiras**. 2003. Tese. (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

MEIRELES, M.; SANCHES, C.; SORDI, J. O. Incorporação tecnológica pelas organizações: um estudo do seu impacto no trabalho e no lucro. In: XXXIV EnANPAD, 2010. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.

MENDONÇA, G. et al. **Mudanças na estruturação do balanço patrimonial: um estudo envolvendo as Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09**. Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_1104.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2016.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W.A. **Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives**. Harlow, UK: Pearson, 2007.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em Ciências Sociais**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MINGOTI, S. A. **Análise de dados através de métodos de estatística multivariada: uma abordagem aplicada**. Belo Horizonte: UFMG, 2007.

MIRANDA, L. C. et al. Demanda por serviços contábeis pelos micro e pequenos supermercados: são os contadores necessários? In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2007, João Pessoa. **Anais eletrônicos...** João Pessoa: CBC, 2007. 1 CD-ROM.

MIRANDA, L.; SILVA, J. Medição de desempenho. In: SCHMIDT, P (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. P. Alegre: Bookman, 2002.

MIRANDA, L.C.; FREIRE, D.R.; ANJOS, L.C.M. Para que serve a informação contábil nas micro e pequenas empresas? **Revista Contemporânea de Contabilidade - UFSC**, Florianópolis, ano 7, v.1, n. 13, p. 89-106, jan./jun. 2010.

MORAIS, O. O.; COELHO, A. C. D.; HOLANDA, P. Artefatos de contabilidade gerencial e desempenho operacional em companhias de capital aberto no Brasil. In: XXXXVI ENANPAD, Rio de Janeiro, **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2012.

MOTTA, F. C. P.; PEREIRA, L. C. B. **Introdução à organização burocrática.**São Paulo: Brasiliense, 1991.

MUNARETO, L. F. Importância da informação e do conhecimento dos profissionais das empresas de serviços contábeis para as micro e pequenas empresas. **Revista Contabilidade e Informação**, n. 6, p. 13-20, 2000.

NASCIMENTO, S. et al. Mapeamento dos indicadores de desempenho organizacional em pesquisas da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo no período de 2000 a 2008. **Rev. Adm. São Paulo**, v. 46, n. 4, p.373-391,

NITSCHKE, J. G.; GIENORSKI, C. L. **Contabilidade gerencial** - base para avaliação do desempenho empresarial. Disponível em: <<http://www.intercostos.org/documentos/Trabajo098.pdf>>. Acesso em: 25 fev. 2016

NUNES, A. V. S. **Indicadores de desempenho para micro e pequenas empresas:** um estudo com MPE's associadas à microempça de Caxias do Sul. 2008. 107 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2008.

NUNNALLY, J.;BERNSTEIN, I. H. **Psychometric Theory.**New York: McGraw-Hill, 1994.

OLIVEIRA, A.G.**Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação ao processo de gestão das micro e pequenas empresas:** uma pesquisa no estado do Paraná. 2004. 230 f. Tese (Doutorado em Contabilidade)- Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, 2004.

OLIVEIRA, A.G; MÜLLER, A.N; NAKAMURA, W.T.A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas 80 pequenas empresas. **Revista da FAE**, Curitiba, v.3, n.3, p.1-12, set./dez. 2000. Disponível em: <www.cde.br/publicacoes/revista.asp>. Acesso em: 28 jan. 2016.

OTTOBONI, C. et al. Algumas razões para ocorrência de falhas no balanced scorecard (BSC). In: XXII ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. 2002, Curitiba. **Anais...** Curitiba, 2002.

OYADOMARI, J. C. T. et al.Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da Resources-Based View. **REAd – Revista Eletrônica de Administração**, v.69, n.2, p.298-329, 2011.

OYADOMARI, J. C. et al. Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.

PADOVEZE, C. L. **Introdução à contabilidade com abordagem para não contadores**. São Paulo: Thomson, 2006.

PADOVEZE, C.L. **Sistemas de informações contábeis**.3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVESE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1997.

PADOVESE, C. L. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**.4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVESE, C. L. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**.2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. de; LEITE, S. J., **Manual de contabilidade internacional: IFRS, US Gaap e Br Gaap: teoria e prática**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PELHAM, A. M., WILSON, D. T. A longitudinal study of the impact of market structure, firm structure, strategy, and market orientation culture on dimensions of small- firm performance. **Journal of academy of marketing science**, v. 24, n.1, p. 27-43, 1996.

PEREIRA, C. A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREIRA, C. A. Avaliação de Resultados e Desempenhos. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PINHEIRO, M. **Gestão e Desempenho das Empresas de Pequeno Porte**. 1996. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade -FEA/USP. São Paulo, 1996.

PIRES, M. A.; COSTA, F. M. da; HAHN, A. V.. **Atendimento das necessidades de informação para a tomada de decisão em pequenas e médias empresas: análise crítica das informações geradas pela contabilidade frente aos seus objetivos– pesquisa exploratória no setor de confecções da Glória-ES**. In: SIMPÓSIO FUCAPE DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA, 2., 2004, Vitória. Anais... Vitória: FUCAPE, 2004. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/416.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2016.

PITELA, A. C. O desempenho profissional do contador na opinião do empresário. **Revista Publicatio UEPG** - Universidade Estadual de Ponta Grossa, Ciências Humanas, Ciências Sociais Aplicadas, Linguística, Letra e Artes, ano 8,

n.1.2000.Disponível em: <<http://www.uepg.br/proresp/publicatio/ant.htm>>. Acesso em: 29 ago.2016.

QUEIROZ, L.M.N. **Investigação do uso da informação contábil na gestão das micro e pequenas empresas da Região do Seridó Potiguar**. Brasília, 2005. 140f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/UFPE/UFPB/UFRN, Universidade de Brasília, Brasília, 2005.

RABELO, C. S.O papel da contabilidade gerencial no desenvolvimento das indústrias extrativistas de gesso em Grajaú-MA. 2014. 42 f. TCC (Graduação em Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2014.

RAMOS, A.S.; PAULA,C.S.,TEIXEIRA, E.E. M. Análise Comparativa da Qualidade dos serviços contábeis prestados pelos escritórios de contabilidade em Ipatinga, MG. Centro Universitário do Leste de Minas Gerais.In:SEMANA DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 3., Coronel Fabriciano, Minas Gerais, 2000.**Anais...**Coronel Fabriciano: Semana de Iniciação Científica, 2000. Disponível em: <www.unilestemg.br>. Acesso em: 10 set.2016.

RAIFUR,L.;ESPEJO, M.M.S.B.;KOS, S.R. O conteúdo informacional do relatório da administração e o desempenho das empresas brasileiras doIbovespa.**Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 10, n. 2, p. 43-62, abr./jun., 2014.

REIS,M. A.; TEIXEIRA,A.J.C. Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPeC**, Brasília, v. 7, n. 4, art. 2, p. 355-371, out./dez. 2013.

RIBEIRO,A.;FREIRE,E.J.;BARELA,L. A.A informação contábil como instrumento de apoio as micro e pequenas empresas: percepçãodos gestores de micro e pequenas empresas de Paraniata-MT, quanto à utilização de informações da contabilidade no processo de tomada de decisão, no ano de 2012. REFAF, Alta Floresta-MT, v. 3, n.1, p. 32-61, 2013.

RICHARD, P. J. et al. Measuring Organizational Performance: Towards Methodological Best Practice, **Journal of Management**,v. 35, nº. 3, p. 718-804, June 2009. Disponível em:< <http://jom.sagepub.com/content/35/3/718>>. Acesso em: 13 de fev. 2016.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social:métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

RUDIO, F. V. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. 38. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2011.

RUENGDET, K.; WONGSURAWAT, W. Characteristics of successful small and micro community enterprises in rural Thailand. **Journal of Agricultural Education and Extension**, v. 16, n. 4, p. 385-397, 2010.

SAMPIERE, R.H.; COLLADO, C.F.; LUCIO, P.B. **Metodologia científica**. Tradução de Fátima Conceição Murad et al., revisão técnica e adaptação de Ana Gracinda Queluz Garcia et al. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANCHEZ, G. **PLS Path Modeling with R**. Berkeley: Trowchez Editions, 2013.

SANTOS et al. Instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais e disponibilizados por empresas de serviços contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil - CRCSC**, Florianópolis, v. 8, n. 24, p. 41-58. ago./nov. 2009.

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

SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. da C. **Orçamento na administração de empresas**: planejamento e controle. São Paulo: Atlas, 1995.

SEBRAE. **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa**. (2014) Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/estudos-e-pesquisas>>. Acesso em: 21 nov. 2015.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, A. A. **Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, J. P. **Análise financeira das empresas**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, S. B. da; SCHVARZ SOBRINHO, R. A relevância da contabilidade gerencial como instrumento de gestão em micro e pequenas empresas. **Revista Eletrônica Lato Sensu – Unicentro**, ano 2, n. 1, jul. 2007.

SILVA, D. S. **Manual de procedimentos contábeis para micro e pequenas empresas**. 5. ed. Brasília: CFC: Sebrae, 2002.

SOUZA, L. E. **Fundamentos de contabilidade gerencial**: um instrumento para agregar valor. Curitiba: Juruá, 2008.

STRASSBURG, U. **A contabilidade frente aos avanços tecnológicos**. Cascavel: EDUNIOESTE, 2004.

STROEHER, A. M.; FREITAS, H. Identificação das necessidades de informações contábeis de pequenas empresas para tomada de decisão organizacional. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 3., 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA/USP, 2006. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/gianti/files/artigos/2006/2006_196_CONTECSI.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2016.

SOUTES, D.O.; GUERREIRO, R. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

SOUTES, D.O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, M.A.; LISBOA, L.P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas subsidiárias brasileiras em empresas multinacionais. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n.32, p.40-57, maio/ago.2003.

TAKESHY, T.; FARIA, M. de S.A. **Criação de novos negócios: gestão de micro e pequenas empresas**. 2. Ed. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

TEXEIRA, G. B.; VOESE, S. B.; TEIXEIRA, S. A. A utilização de artefatos gerenciais por empresas de serviços contábeis em resposta a sua gestão de competências. In: VIII CONGRESSO ANPCONT, 8., Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2014.

TEIXEIRA, G. B. **Contabilidade sem contabilidade: a relação entre as competências do profissional contábil e a utilização dos artefatos de contabilidade gerencial em empresas prestadoras de serviços contábeis**. 2015. 152 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

TENENHAUS, M.; AMATO, S.; VINZI, V. E. **A global Goodness-of-Fit index for PLS structural equation modelling**. Oral Communication to PLS ClubHEC School of Management, France, March 24, 1-4, 2004.

UMBELINO, W. S. **Avaliação qualitativa do desequilíbrio da oferta e demanda de serviços contábeis nas micro, pequenas e médias empresas da grande Recife**. 2008. 78 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Recife, 2008.

UMBELINO, A. O. **Relação entre tipos de controle gerencial e artefatos de contabilidade gerencial**. 2011. 91 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, ES, 2011.

WALTER, F. ; BORNIA, A. C.; KLIEMANN NETO, F. J. Análise comparativa de duas metodologias para elaboração do *Balanced Scorecard*. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 24, 2000, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPAD, 2000.

YAMAMOTO, M. M. **Fundamentos da contabilidade**. A nova contabilidade no contexto Global. São Paulo: Saraiva, 2011.

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.** 124 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

VANDERLEI, S. et al. Instrumentos da contabilidade gerencial utilizado em micro e pequenas empresas comerciais e disponibilizadas por empresas de serviços contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v.8, n. 24, p. 41-58, ago./nov. 2009.

VARGAS, A. J.; BEUREN, I. M. O envolvimento do controller no processo de gestão: um estudo em empresas brasileiras. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 5, n. 3, p. 405-426, 2012.

VENKATRAMAN, N.; RAMANUJAM, V. Measurement of Business Performance in Strategy Research: A Comparison of Approaches. **Academy of Management**, v.11, n.4, p.801-814, 1986.

VENKATRAMAN, N.; RAMANUJAM, V. Measurement of Business Economic Performance: An Examination of Method Convergence. **Journal of Management**, v.13, n.1, p.109-122, 1987.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

VINZI, V. E. et al. Handbook of Partial Least Squares. Concepts, Methods and Applications. Springer, 2010.

WANG, C.K.; ANG, B.L. Determinants of venture performance in Singapore. **Journal of small business management**, v. 42, n. 4, p. 347-363, 2004.

WISCHNESKI, J. S. **Gestão de custos e orçamentos por atividade: o caso de uma cooperativa do oeste do Paraná.** 2003. 109 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

WERNKE, R.; LEMBECK, M. Análise de rentabilidade dos segmentos de mercado de empresa distribuidora de mercadorias. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. 35, p. 68-83, 2004.

ZANLUCA, J. C. **Contabilidade e Empreendedorismo**. 2006. Disponível em <www.portaldacontabilidade.com.br>. Acesso em 11mar.2016.

ANEXO A - CARTA DE APRESENTAÇÃO

Belo Horizonte, julho de 2016.

Prezado empresário,

Sou aluna do curso de mestrado em Administração da Universidade **FUMEC** e preciso de sua colaboração para conduzir minha pesquisa que se encontra em fase final de elaboração da dissertação do mestrado, orientada pelo professor Dr. Juvêncio Braga de Lima.

Dirijo-me muito respeitosamente ao Sr(a), com o intuito de solicitar sua colaboração e informando que a sua participação nesta pesquisa é muito valiosa, pois os dados obtidos da sua empresa terão a finalidade de cumprir as exigências para obtenção do título de mestre do Programa de Pós Graduação em Administração (Mestrado).

As respostas obtidas neste questionário serão apresentadas de forma agregada, e os dados obtidos de cada empresa não serão destacados individualmente.

Sabemos que o tempo de todos é bastante escasso, mas gostaria de contar com o seu apoio nesta etapa fundamental do trabalho final. O tempo para conclusão deste questionário é de aproximadamente 5 minutos.

Agradeço antecipadamente sua participação e boa vontade e me coloco a disposição para mais esclarecimentos no e-mail: marina_magda28@yahoo.com.br

Cordialmente,

Marina Magda de Oliveira

Mestranda

ANEXO B - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

PARTE I – PERFIL DO ENTREVISTADO

1.1 Como proprietário e ou gestor, qual a função que ocupa na empresa.

Diretor Gerente Supervisor Outros

1.2 Gênero

Feminino Masculino

1.3 Faixa etária do entrevistado

Inferior a 25 anos Entre 36 a 40 anos

Entre 26 a 30 anos Entre 41 a 50 anos

Entre 31 a 35 anos Acima de 50 anos

1.4 Escolaridade

Ensino Fundamental completo Ensino Médio incompleto

Ensino Fundamental incompleto Ensino Superior completo

Ensino Médio completo Ensino Superior incompleto

PARTE II – PERFIL DA EMPRESA

2.1 Como você classifica o ramo da empresa em que opera

Indústria Comércio Serviços

2.2 Qual o número atual de funcionários da empresa

Até 9 pessoas De 10 a 49 pessoas De 50 a 99 pessoas

Acima de 100 pessoas

2.3 Há quanto tempo existe a empresa

Até 2 anos De 3 a 5 anos De 6 a 10 anos Acima de 10 anos

PARTE III – ARTEFATOS CONTÁBEIS

Para cada afirmação assinale apenas uma alternativa de 1 a 5 de acordo com a escala a seguir: (1) Discordo totalmente / (2) Discordo parcialmente / (3) Indiferente / (4) Concordo parcialmente / (5) Concordo totalmente

Discordo Totalmente **Concordo Totalmente**

PLANEJAMENTO E CONTROLE

3.1 O relatório de contas a receber demonstra os valores que a empresa tem a receber de seus clientes.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.2 O relatório de contas a pagar demonstra as obrigações que a empresa possui com terceiros

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.3 A empresa elabora o orçamento anualmente.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.4 A empresa possui recursos a curto prazo para pagar suas dívidas com terceiros (fornecedores, empréstimos, financiamentos).

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.5 A empresa compara o lucro líquido em relação às vendas do período para avaliar o percentual de faturamento.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.6 O retorno sobre os investimentos está de acordo com o esperado pela empresa.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.7 O recebimento das vendas a prazo está de acordo com o planejado pela empresa.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

CUSTOS

3.8 A empresa faz uso do controle de custos e despesas.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.9 A empresa faz uso do cálculo da margem de contribuição para avaliar o valor que cada unidade vendida traz de retorno financeiro.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.10 A empresa produz e vende uma quantidade mínima para garantir a viabilidade do negócio.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.11 O preço de venda é calculado de acordo com o preço praticado pelo concorrente.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.12 O preço de venda é calculado levando-se em consideração os custos operacionais da empresa.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

3.13 A empresa elabora o fluxo de caixa para analisar sua posição financeira e obrigações correntes.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.14 A empresa utiliza o balanço patrimonial para analisar sua situação financeira.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.15 A empresa utiliza o balanço patrimonial para analisar sua situação patrimonial.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.16A empresa utiliza a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) para analisar o resultado(lucro ou prejuízo)que obteve no período.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.17 Os gestores da empresa tomam as decisões com base nas informações fornecidas pela contabilidade.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

3.18 A contabilidade da sua empresa é utilizada como instrumento de apoio à gestão

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

PARTE IV – GRAU DE IMPORTÂNCIA DOS ARTEFATOS CONTÁBEIS NA VISÃO DOS GESTORES

Qual o grau de importância dos artefatos contábeis na sua empresa (sendo 1 nota mínima e 5 nota máxima)

Artefatos	Notas	1	2	3	4	5
Planejamento e Controle						
Contas a pagar						
Contas a receber						
Orçamento						
Indicadores Financeiros						
Custos						

Ponto de equilíbrio						
Margem de contribuição						
Preço de Venda						
Demonstrações contábeis						
Balço Patrimonial						
DRE						
DFC						

PARTE V –PERCEPÇÃO DO DESEMPENHO DA SUA EMPRESA

Para cada afirmação, assinale apenas uma alternativa de 1 a 5 de acordo com a escala a seguir: (1) Discordo totalmente / (2) Discordo parcialmente / (3) Indiferente / (4) Concordo parcialmente / (5) Concordo totalmente

Discordo Totalmente \longrightarrow Concordo Totalmente

5.1 O controle de contas a pagar e receber permite maior controle dos recebíveis e compromissos a serem quitados

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

5.2 O orçamento permitiu traçar metas e tecer estratégias para o alcance dos objetivos, de modo a otimizar o desempenho da empresa

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

5.3O controle de custos otimizou o desempenho da empresa

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

5.4 O balanço patrimonial permitiu visualizar a situação patrimonial e financeira da empresa de modo a permitir que os gestores tenham clareza do crescimento

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

5.5 O fluxo de caixa permitiu detectar possíveis faltas ou sobra de recursos

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

5.6A demonstração do resultado do exercício contribuiu para que a empresa visualizasse seu desempenho

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

5.7A liquidez demonstrou a condição da empresa em pagar suas dívidas

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

5.8O prazo médio de recebimento de vendas permitiu analisar o desempenho da empresa

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

5.9 O retorno sobre o investimento avaliar o desempenho da empresa em relação ao mercado

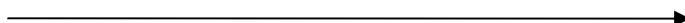
1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

5.10O percentual de lucro que a empresa está obtendo em relação ao seu faturamento contribuiu positivamente para o crescimento da empresa

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

PARTE VI – DESEMPENHO DA SUA EMPRESA EM GERAL

Para cada afirmação assinale apenas uma alternativa de 1 a 5 de acordo com a escala a seguir: (1) Muito Pior / (2) Pior / (3) Igual / (4) Melhor / (5) Muito Melhor

Muito Pior  Melhor

6.1 Na sua percepção, como foi o desempenho geral da sua empresa, no último ano, quando comparado à média dos concorrentes do setor?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

6.2 Na sua percepção, como foi o desempenho geral da sua empresa, no último ano, quando comparado ao resultado do ano anterior?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---