

**ESTÁGIO EVOLUTIVO DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM MICRO E
PEQUENAS EMPRESAS
EVOLUTIONARY STAGE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN MICRO AND
SMALL BUSINESSES**

Silvana Dalmutt Kruger¹
Rodrigo Menegon²
Claudia Dalla Porta³
Antonio Zanin⁴

RESUMO

O objetivo do estudo é identificar o estágio evolutivo da contabilidade gerencial das micro e pequenas empresas do município de Chapecó (SC). A pesquisa utiliza o questionário de Abdel-Kader e Luther (2008), para coleta das informações da amostra de 27 empresas. Os resultados apontam que 05 empresas possuem características do estágio 1; 09 do estágio 2, onde utilizam de gestão planejada baseada em análises de dados; 11 empresas do estágio 3 com características voltadas para a redução dos desperdícios de recursos e do uso de tecnologias na melhoria de processos; e 02 empresas do estágio 4, que inclusive, observou-se a idade e o faturamento maior em relação as demais, como diferencial do uso de instrumentos de gestão caracterizados como modernos. O estudo contribui para evidenciar as características predominantes e as fragilidades das empresas quanto ao uso de práticas e instrumentos da contabilidade gerencial, bem como evidencia que os instrumentos gerenciais estão relacionados ao ramo de atividade, faturamento e número de funcionários das empresas.

Palavras-chave: Instrumentos gerenciais; Estrutura da Contabilidade Gerencial; Controle Gerencial.

ABSTRACT

The objective of the study is to identify the evolutionary stage of managerial accounting of micro and small companies in the municipality of Chapecó (SC). The research uses the questionnaire by Abdel-Kader and Luther (2008) to collect information from the sample of 27 companies. The results indicate that 05 companies have characteristics of stage 1; 09 of stage 2, where they use planned management based on data analysis;

¹Doutora em Contabilidade pela UFSC, professora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Mato Grosso do Sul. Mato Grosso do Sul. Brasil. E-mail: silvana.d@ufms.br

²Mestre em Ciências Contábeis e Administração (2020) pela Universidade Comunitária de Chapecó – Unochapecó. Escriturário do Banco do Brasil. Santa Catarina. Brasil. E-mail: rodrigomenegon@unochapeco.edu.br

³Mestre em Ciências Contábeis e Administração pela Unochapecó. Santa Catarina. Brasil. E-mail: claudia.porta@unochapeco.edu.br

⁴Doutor em Engenharia de Produção pela UFRGS. Professor da Universidade Federal do Mato Grosso do Sul. Mato Grosso do Sul. Brasil. E-mail: zanin.antonio@ufms.br

11 stage 3 companies with characteristics aimed at reducing waste of resources and the use of technologies to improve processes; and 02 companies in stage 4, which even observed age and higher revenue compared to the others, as a differential in the use of management instruments characterized as modern. The study contributes to highlight the predominant characteristics and weaknesses of companies regarding the use of management accounting practices and instruments, as well as evidence that managerial instruments are related to the branch of activity, billing and number of employees of the companies.

Key words: Management accounting; Artifacts of management accounting; Management control.

Artigo recebido em: 31/05/2022

Artigo aprovado em: 11/12/2022

Artigo publicado em: 16/12/2022

1 INTRODUÇÃO

O atual ambiente dos negócios exige das empresas estratégias voltadas ao gerenciamento das informações e ao uso de recursos inteligentes. O uso de sistemas de controle gerencial (SCG) auxilia no planejamento, organização e controle das empresas, gerando informações em tempo hábil para o processo de tomada de decisão (BAZZOTTI; GARCIA, 2006; BEUREN; ORO, 2014).

Toda empresa, independente do porte ou ramo de atividade, utiliza-se de estratégias para alcançar seus objetivos e se manter competitiva. O planejamento estratégico é uma das ferramentas para executar a gestão empresarial, que tem como objetivo auxiliar nas tomadas de decisões frente ao ambiente interno e externo (DALLABONA; NARDELLI; FERNANDES, 2019). O uso de estratégias é essencial para que a empresa tenha visão crítica do futuro, analisando seu campo de atuação sob a perspectiva dos seus clientes e concorrentes, buscando os resultados desejados (FERNANDES, 2004; NISYAMA; OYADOMARI, 2012; TRÊS et al., 2021).

As micro e pequenas empresas convivem com muitas incertezas em seus primeiros anos de existência, e isso tem muita relação com a competência dos proprietários, colaboradores e ao fator de restrição de financiamentos. Entre os principais problemas que ocasionam o fechamento das micro e pequenas empresas

estão a falta de capital de giro, a carga tributária elevada, os problemas financeiros, a concorrência e a recessão econômica no país (FERREIRA *et al.*, 2011).

Perufo e Godoy (2019), também evidenciam que a principal causa para a mortalidade precoce das microempresas é a falta de planejamento estratégico, enquanto os principais fatores relacionados ao encerramento das atividades, estão relacionados ao baixo nível de inovação, centralização do poder, confusão com as finanças entre pessoas física e jurídica e a dificuldade de conseguir acesso a crédito por instituições financeiras.

Em contraponto à falta de informações, ao longo das últimas décadas, a contabilidade e o uso dos SCG, com foco para a inovação, têm se tornado instrumentos de apoio a gestão e ao planejamento estratégico (UTZIG; BEUREN, 2014; VERONEZE; KRUGER, 2021). Os SCG reúnem práticas de contabilidade gerencial, fornecendo informações sobre custos e orçamentos, possibilitando a análise criteriosa dos resultados e a construção de metas para a gestão do negócio. O controle gerencial é composto por procedimentos usados na gestão e informações da rotina da organização, e tem por finalidade dar o suporte necessário para o planejamento, alinhamento dos objetivos, ações corretivas, e para os *feedbacks* na organização (BEUREN; ORO, 2014).

A estrutura organizacional das empresas pode ser percebida pelos controles e pelo uso das informações (KRUGER *et al.*, 2018). O controle gerencial serve para monitorar os resultados econômicos e financeiros que a empresa espera, obtido pela aplicação dos recursos, mitigando os riscos e ameaças e fomentando oportunidades que há no processo decisório de uma gestão (HEINZMANN; LAVARDA, 2011).

A *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998), apresentou as especificidades desenvolvidas pela contabilidade gerencial ao longo dos anos, considerados como estágios evolutivos a maneira de gerenciar os recursos. O primeiro com foco nos custos e controle financeiro, o segundo relacionado ao uso das informações para o planejamento e controle gerencial; o terceiro estágio já observa a redução de desperdícios de recursos, com o auxílio da tecnologia para análises de processos; e o quarto e último estágio tem foco na criação de valor por meio dos recursos e do uso de tecnologias e informações mais avançadas (CAMPOS; MARQUES; CORREIA NETO, 2019).

Destarte, formulou-se o problema do presente estudo: Quais as características da estrutura da contabilidade gerencial das micro e pequenas empresas do município de Chapecó (SC)? O objetivo da pesquisa é identificar o estágio evolutivo da contabilidade gerencial das micro e pequenas empresas do município de Chapecó (SC).

Justifica-se a relevância da pesquisa, ponderando-se a importância de conhecer as características das empresas e como elas atuam em seus processos de decisão e no uso da informação da contabilidade gerencial para conduzir seus negócios, observando-se que a utilização de práticas gerenciais, de controle e planejamento e da análise das informações pode-se reduzir as fragilidades do processo de gestão empresarial. Ainda, a sobrevivência das empresas depende de controles gerenciais e planejamento, bem como essa ausência pode contribuir com o encerramento prematuro das empresas (KRUGER; REBONATTO; MORESCHI, 2021).

2 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Os sistemas de controle gerencial (SCG) são processos no qual o gerente executa de forma eficaz para alcançar um determinado objetivo estabelecido. Ele é representado por um conjunto de subsistemas integrados, capaz de gerar e oferecer informações que levam os gestores à tomada de decisão (PEDERSSETTI; KRUGER, 2020). Seu propósito é ajudar a alcançar os objetivos da empresa oferecendo informações detalhadas e que os gestores possam utilizá-las com efetividade nas tomadas de decisões corporativas (BAZZOTTI; GARCIA, 2006).

Seu conceito vem evoluindo, o que antes era uma prestação de informações financeiras, tornou-se uma ferramenta que auxilia na tomada de decisões gerenciais que contempla outros tipos de informações, relacionadas aos clientes, mercados, concorrentes, informações não financeiras, entre outras. Isso faz com que os SCG contribuam na orientação da inovação, pois há um número maior de informações disponíveis aos administradores e com isso tomem decisões mais assertivas (BEUREN; ORO, 2014).

O controle gerencial teve ênfase em 1950, quando começaram a surgir estudos mais aprofundados sobre o assunto, sofrendo uma expansão conceitual, e que, após

alguns anos, começou a incorporar outras ciências como a sociologia e psicologia, onde as pesquisas sobre o assunto tiveram mudanças significativas (GOMES, 1997). Atualmente os SCG estão baseados em planejamentos, medição de desempenho, acompanhamento de atividades, inovação para o processo de comportamento organizacional, entre outros (DALLABONA; NARDELLI; FERNANDES, 2019).

Para Anthony e Govindarajan (2008), o controle gerencial tem por finalidade assegurar o cumprimento das estratégias de forma que sejam atingidos os objetivos da organização. As principais atividades incluem o planejamento sobre o que deve ser realizado, coordenação geral de todas as atividades internas, comunicação de informação, decisões a serem tomadas mediante as escolhas e influências sobre as pessoas no intuito de mudar seu comportamento. Para Dos Santos *et al.* (2018), a contabilidade gerencial apresenta-se como mecanismo de auxílio frente à concorrência.

A contabilidade gerencial, bem como as outras áreas ligadas a ela, apresenta uma evolução, onde o seu foco e objetivo vão mudando, refletindo no processo de planejamento e na tomada de decisões dentro das empresas (SOUTES; DE ZEN, 2005). Com isso, o IFAC, por meio do documento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), identificou quatro etapas evolutivas da contabilidade gerencial, no intuito de linear a área de atividade das empresas, conforme o passar dos anos. Cada estágio representa uma fase estruturada de um novo conjunto de condições em que as empresas se encontram, enfrentando, reformando e absorvendo as tecnologias de cada estágio e dos estágios anteriores (ISIDORO *et al.* 2011).

No primeiro estágio (antes de 1950), estão as características mais técnicas, voltadas aos custos e controle financeiro, onde as empresas usavam as tecnologias para identificar com facilidade os custos de mão de obra e de matéria-prima. Essa era a principal ferramenta gerencial utilizada pelos administradores das empresas. Devido aos produtos serem bem vendidos e o processo de produção bem compreendido, ocorria que não havia ideias inovadoras para melhoria dos produtos e processos, afetando o gerenciamento (MATTOS; FREITAG; STARKE JUNIOR, 2010). Durante esse estágio, o que influenciava o processo era a velocidade de operações feitas manualmente, o que gerava uma base em cima disso para os gastos indiretos do produto (GRANDE; BEUREN, 2011).

No segundo estágio, entre os anos de 1950 e 1965, os gestores voltaram-se para práticas que possibilitassem um aprimoramento nas informações de controle e planejamento, comparado pelo IFAC como uma assessoria interna, onde a contabilidade gerencial, por meio das análises e escolhas gerenciavam a organização. O maior objetivo dos gestores neste estágio era de que os recursos fossem utilizados da melhor forma, para o alcance do objetivo da empresa (MATTOS; FREITAG; STARKE JUNIOR, 2010; ISIDORO *et al.*, 2011).

A redução do desperdício de recurso foi marcada no terceiro estágio, onde entre os anos de 1970 e 1980, ocorreu um recesso e seguida da alta do valor do petróleo da competição global, ameaçou os mercados estabelecidos no Ocidente. Isso ocasionou um rápido desenvolvimento tecnológico que instigou mudanças em aspectos do setor industrial. Com o uso da inovação e da robótica os custos foram sendo reduzidos, criando novas técnicas de gerenciamento e produção e aumentando o controle dos custos, por meio da redução de desperdício de recursos, que eram utilizados no processo de negócios (MATTOS; FREITAG; STARKE JUNIOR, 2010). A gestão baseia-se em valores, centro de responsabilidade, valor da transferência, método de custo Kaizen, custeio meta, entre outros (TEIXEIRA *et al.*, 2011).

O estágio quatro, a partir do ano de 1990, foi marcado pelo desenvolvimento tecnológico e de processamento de informações. Com o uso da rede mundial de computadores surgiu o comércio eletrônico e impulsionou a competitividade global, o foco então era o de criar valor por meio do uso eficaz de recursos (MATTOS; FREITAG; STARKE JUNIOR, 2010). Seu foco central é criar valor através de recursos que a tecnologia oferece, direcionados aos clientes e acionistas e à inovação organizacional (CAMPOS; MARQUES; CORREIA NETO, 2019).

Quando os estágios foram diagnosticados, o processo de um para o outro era em forma de evolução e adaptação, embora não se anula o anterior para a criação de outro. Cada estágio é a combinação do anterior e do atual em direção a novas condições no ambiente gerencial de uma empresa (IFAC, 1998).

Soutes e De Zen (2005), buscaram identificar o estágio evolutivo da contabilidade gerencial em que as empresas brasileiras se encontram. Por meio de questionário aplicado a profissionais, estudantes de pós-graduação, onde levantou-se os benefícios e o uso nas empresas brasileiras percebidos por eles, bem como fatores que restringem ou aceleram sua utilização. Indicam que os três primeiros estágios têm

predominância na contabilidade gerencial, nessas empresas, porém indicam que há muito espaço para a evolução e desenvolvimento com o uso de artefatos mais modernos.

Juntamente com os estágios, há também a evolução dos instrumentos da contabilidade gerencial. Apesar de haver um enquadramento de instrumentos com cada estágio, isso não quer dizer que somente sejam utilizados nos estágios em que estão classificados, podendo os mesmos estarem nos demais estágios evolutivos. Por essas etapas serem evolutivas, não há um encerramento de um estágio para o outro iniciar, mas sim um crescente aperfeiçoamento dos instrumentos utilizados e da ideologia de cada estágio (SOUTES; DE ZEN, 2005).

O Quadro 1 apresenta a classificação em estágios evolutivos da contabilidade gerencial propostos e os instrumentos ou práticas da contabilidade gerencial em cada estágio.

Quadro 1 – Estágios evolutivos, posição da contabilidade gerencial e práticas de controladoria

Estágio	Período	Foco de atuação da contabilidade gerencial	Instrumentos/práticas
Estágio 1	Antes de 1950	Foco na determinação de custos e controle financeiro, através do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos.	Análise do retorno sobre investimentos (ROI); Custeio Absorção; Custeio Direto; Custeio Padrão e Custeio Variável.
Estágio 2	De 1950 a 1965	Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, através do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.	Análise custo/volume/lucro; Análise do Valor Presente (VPL); Avaliação de Desempenho; Preço de Transferência e Orçamento.
Estágio 3	De 1965 a 1985	Atenção na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, através do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.	Custeio por Atividades (ABC); Custeio Kaizen; Custeio Meta e Indicadores de desempenho.
Estágio 4	De 1985 até hoje	Atenção na geração de valor através do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista, e de inovação organizacional.	Balanced Scorecard (BSC), Gestão Baseada em Valor; Indicadores Chave de Desempenho (KPI); Sistema de Gestão Econômica (GECON); Teoria das Restrições; Valor Econômico Adicionado (EVA); Planejamento Estratégico e Métodos de Avaliação de Desempenho.

Fonte: Soutes (2006); Abdel-Kader e Luther (2008); Isidoro *et al.* (2011).

Dentre os instrumentos, se encontram no primeiro estágio chamado de “Determinação dos custos e controle financeiro”: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Controle Financeiro e Operacional e Orçamento Anual. O segundo estágio, chamado “Informação para planejamento e controle gerencial”, estão os instrumentos de: Custo Padrão, Custo Baseado em Atividades, Método de Custeamento RKW, Orçamento de capital e Descentralização. Já o terceiro estágio denominado “Redução de perdas de recursos em processos organizacionais” encontram-se: Gestão Baseada em Atividades, Centros de Responsabilidade, Preço de Transferência, Custo Meta, Método de Custeio *Kaizen* e Custeio do Ciclo de Vida. O quarto e último estágio evolutivo, denominado “Criação de valor através do uso efetivo dos recursos” possui no seu enquadramento os instrumentos: Planejamento Estratégico, *Balanced ScoreCard* e Método de Avaliação de Desempenho (SOUTES; DE ZEN, 2005; ISIDORO *et al.*, 2011).

As micro e pequenas empresas possuem características próprias de gestão e competitividade, com especificidades organizacionais, decisórias e individuais, segundo Leone (1999). Especificidades como, gestão centralizada, estrutura e sistemas de informação simples, pobreza de recursos, tomada de decisão intuitiva, alto grau de autonomia nas decisões, influência pessoal do proprietário e falta de separação dos gastos pessoais com o do negócio, propriedade do capital, etc. interferem no desempenho e continuidade dessas organizações (CEZARINO; CAMPOMAR, 2006; KRUGER; REBONATTO; MORESCHI, 2021).

Abdel-Kader e Luther (2008), buscaram explicar porque as empresas adotam práticas de contabilidade gerencial, baseando-se na teoria da contingência. Foram escolhidas empresas holandesas de gás e energia, analisando características do ambiente interno e externo das empresas, suas estratégias, tamanho e processos de produção. Foram encontradas diferenças no estágio de controle gerencial e sofisticação das práticas de contabilidade, explicadas pela incerteza ambiental, poder do cliente, tamanho e descentralização.

Mahamid (2012), identificou cinco fatores potencializadores para a falência das MPEs, que são eles: a falta de gestão de seus clientes, baixo poder de competitividade das MPEs, instabilidade nos custos de material para fabricação ou prestação de serviços, falta de organização em relação aos descontos concedidos e, por fim, a limitação de crédito para suprir e manter as atividades empresariais.

Para controles gerenciais mais modernos, encontra-se a combinação de informações financeiras e não financeiras, juntas em uma estratégia, e são consideradas práticas capazes de relacionar operações e atividades estratégicas (PEDERSSETTI; KRUGER, 2020). Ou seja, na concepção do custeio baseado em atividade, dos sistemas que medem o desempenho contemporâneo e também nas técnicas de benchmarking. Já os instrumentos tradicionais estão relacionados aos sistemas de orçamento, avaliação e mensuração de desempenho, relatórios departamentais, controle e análise da relação custo-volume-lucro. Desenvolvidos antes da década de 1980, os controles gerenciais tradicionais se classificam em: custeio variável, por absorção, custo padrão e retorno por investimentos (Santos *et al.*, 2018).

Isidoro *et al.* (2011), buscaram identificar os artefatos gerenciais que as cooperativas utilizam e se isso impacta no resultado delas. A amostra foi retirada da Revista Exame – Melhores e Maiores de 2010, filtrando somente as cooperativas de agronegócio, onde aplicaram um questionário obtendo um retorno de 13 questionários respondidos. Com a análise desses dados, identificaram que poucas cooperativas já se encontram no quarto estágio, e que o desempenho não está ligado ao uso de artefatos mais modernos (quarto estágio) e que o desempenho melhora nas empresas que encontram-se no terceiro estágio.

Reis e Teixeira (2013), verificaram em suas pesquisas, o uso de artefatos de contabilidade gerencial (tradicional ou moderno), em cooperativas agroindustriais de Minas Gerais e relacionar com o desempenho financeiro das mesmas. Os autores dividiram os estágios evolutivos da contabilidade gerencial em tradicionais (estágio 1 e 2) e modernos (estágio 3 e 4). Após analisarem os dados encontrados, constataram que não há diferença no desempenho financeiro das cooperativas que utilizam dos instrumentos tanto tradicionais quanto modernos, ou seja, independente de qual estágio evolutivo estejam classificados.

Macohon e Beuren (2016), realizaram um estudo sobre quais eram os estágios evolutivos da contabilidade gerencial que predominavam em indústrias moveleiras. Com uma amostra, não probabilística, de 15 indústrias, onde encontraram que 58% dos artefatos implantados estão caracterizados como estágio 1. O estágio 2 vem logo em seguida, com 53%. Os estágios 3 e 4 ficaram com 40% e 21% respectivamente,

dentre os artefatos que são utilizados ou pretendem ser utilizados pelas empresas do setor moveleiro da cidade de São Bento do Sul (SC).

Costa e Lucena (2021), analisaram a relação dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial com o desempenho das empresas brasileiras, tanto do ponto de vista operacional quanto econômico. A amostra é composta por 342 empresas listadas na B3, considerando o período de 2010 a 2016. Os resultados indicam que as práticas gerenciais são rotinas incorporadas à identidade organizacional das empresas, refletindo melhores resultados de longo prazo, bem como reforçam que a contabilidade gerencial desempenha papel relevante na tomada de decisão. A análise demonstra a utilização de instrumentos modernos de contabilidade gerencial pelas empresas da amostra.

Pessoa et al. (2022), as medidas utilizadas pelas empresas do município de Mossoró-RN, no enfrentamento da pandemia Covid-19, como resultados, constataram o home office, as vendas on-line e o delivery, bem como evidenciam que os empresários aumentaram a busca por relatórios gerenciais (controle de gastos, custos, tributário), destacando-se o fluxo de caixa (para controlar o fluxo financeiro) e o planejamento tributário (para usufruir das legislações e normativas governamentais).

A inovação também precisa fazer parte dos negócios, acelerando o seu crescimento em relação à concorrência, adquirindo boas práticas e atraindo novos fundos de investimentos. Porém, as micro e pequenas empresas têm dificuldade maior para praticar a inovação (VICENTE BITTAR; DI SERIO; VASCONCELLOS, 2018). Essas empresas disputam espaços com as grandes empresas, mesmo que elas apresentem maior capacidade financeira e estratégias mais abrangentes em desenvolver inovações (SILVA; DACORSO, 2013). Os recursos financeiros de uma empresa influenciam o seu crescimento e ocorre o inverso quando seus recursos forem escassos (PENROSE; PENROSE, 2009).

De forma geral, pode-se evidenciar que o uso de informações da contabilidade gerencial ocorre nas organizações independente do ramo ou porte, porém quando observado por meio dos estágios evolutivos ocorre distinção dos instrumentos de apoio a gestão, observando-se que as empresas fazem uso de instrumentos gerenciais tradicionais e modernos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Essa pesquisa, de natureza teórica e empírica, baseou-se no conceito de sistemas de controle, com foco na contabilidade gerencial. Quanto aos objetivos, se caracteriza como uma pesquisa descritiva, a fim de esclarecer determinadas características do estudo, com abordagem qualitativa, visto que se pretende conhecer a natureza de um determinado fenômeno. Quanto aos procedimentos, enquadra-se como *survey* ou levantamento, pelos dados serem coletados com base em uma amostra que se deseja conhecer (RAUPP; BEUREN, 2006).

Como método da coleta de dados, se utilizou de questionário baseado no estudo de Abdel-Kader e Luther (2008), a respeito do impacto das características da empresa em práticas de contabilidade gerencial, no Reino Unido, tendo em vista a relevância do assunto abordado pelos autores e a relevância na região objeto deste estudo.

O grupo amostral é composto por 94 micro e pequenas empresas, localizadas na cidade de Chapecó (SC), clientes de uma instituição financeira de nível nacional, com agências no lócus do estudo. Esta amostra, não probabilística por conveniência, foi delimitada por apresentar aspectos das características da população, mesmo que não se permitam fazer generalizações (HAIR JUNIOR, 2005). O questionário foi enviado para 94 empresários via correio eletrônico, destes, foram recebidas efetivamente 27 respostas válidas e qualificadas, conforme o objetivo do estudo, perfazendo uma amostra percentual de 28,72%. O período temporal de aplicação do questionário ocorreu de setembro a outubro de 2020.

As empresas participantes deste estudo atuam, em sua maioria, no ramo de prestação de serviços, composto por 13 das empresas respondentes, 09 empresas atuam no ramo industrial e 05 empresas atuam no comércio. A análise foi organizada por meio de Figuras e Quadros, caracterizando as empresas. O Quadro 2 apresenta as respostas obtidas pelas empresas da amostra, possibilitando identificar seus estágios evolutivos quanto ao uso da contabilidade gerencial.

Com relação a gestão das empresas respondentes, 10 dos gestores são sócios ou donos do negócio, outros 17 respondentes são gestores com funções administrativas, financeiras ou auxiliares, ou seja, são profissionais contratados

especificamente para as funções de gestão do negócio em função da sua experiência na área de atuação.

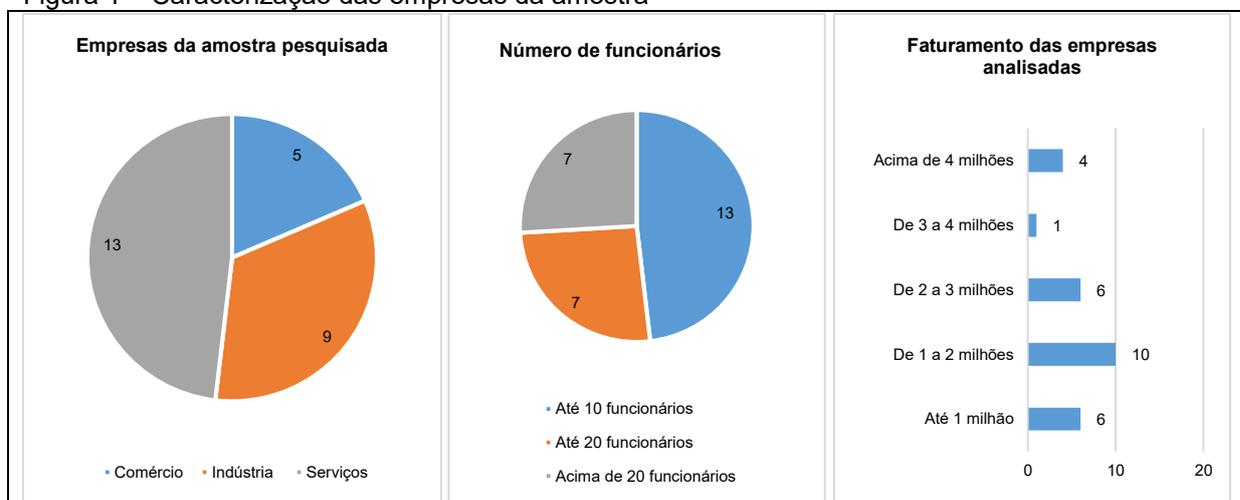
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção faz-se a validação dos achados da pesquisa a respeito das características organizacionais, no que se refere aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial de micro e pequenas empresas do município de Chapecó (SC).

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS

A partir do questionário aplicado identificou-se o ramo de atuação das empresas, número de funcionários e faturamento destas, conforme apresenta a Figura 1.

Figura 1 – Caracterização das empresas da amostra



Fonte: Dados da pesquisa.

Observando as 27 empresas da amostra, 13 atuam na prestação de serviços, 09 no ramo industrial e 05 empresas atuam no comércio. Destas, 13 empresas possuem até 10 funcionários, 07 empresas possuem entre 10 e 20 funcionários e as outras 07 empresas possuem mais de 20 funcionários. Quanto ao faturamento, 06 empresas faturam até 1 milhão, 10 empresas faturam entre 1 e 2 milhões, 06

empresas faturam entre 2 e 3 milhões, 01 empresa entre 3 e 4 milhões e 04 empresas faturam acima de 4 milhões por ano, como pode-se observar na Figura 1.

Quadro 2 – Caracterização dos estágios das empresas da amostra

Estágios	Características predominantes dos estágios	Comércio	Indústria	Serviços
Estágio 01 - Para a determinação de custo e controle financeiro (CDFC).	Utiliza o custo indireto da empresa	1	1	3
	Utiliza política orçamentária de controle de custos			
	Utiliza política orçamentária flexível			
	Avalia o desempenho baseado em medidas financeiras			
	Avalia os grandes investimentos de capital com base no período de <i>payback</i> e/ou contabilizando a taxa de retorno.			
Estágio 02 - A prestação de informação para a gestão de planejamento e controle (IPC), é realizada com base:	A separação é feita entre custo variável/incremental e custo fixo/não incremental	2	3	4
	Utiliza custo indireto por departamentos/setores			
	Usa regressão e/ou técnicas de curva de aprendizado			
	Utiliza política orçamentária para o planejamento			
	Utiliza política orçamentária com a análise de cenários			
	Utiliza política orçamentária para planejamento estratégico de longo prazo			
	Avalia o desempenho baseado em medidas não-financeiras relacionadas a operações			
	Analisa o custo-volume-lucro para os principais produtos			
	Analisa a rentabilidade do produto			
	Utiliza modelos ou métodos de controle de estoque			
	Avalia os grandes investimentos de capital com base no método de fluxo de caixa descontado(s)			
Utiliza previsão de longo prazo				
Estágio 03 - A redução de desperdícios em recursos empresariais (RWR), é realizada com base:	Atividade baseada em Custos	2	4	5
	Atividade baseada em orçamento			
	Custo de controle da qualidade			
	Política orçamentária de base zero			
	Avaliação de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionadas aos funcionários			
	Avaliação do risco de grandes investimentos de capital em projetos usando análise de probabilidade ou simulação por computador			
	Vulnerabilidade do desempenho da análise de variações hipotéticas ao avaliar grande investimento de capital			
Estágio 04 - A criação de valor através do uso efetivo dos recursos (CV), é realizada com base:	Custeio alvo	0	1	1
	Avaliação de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionadas aos clientes			
	Avaliação de desempenho com base no Lucro ou Valor Econômico Agregado			
	Benchmarking			
	Análise de rentabilidade de clientes			
	Para a avaliação dos grandes investimentos de capital, aspectos não-financeiros são documentados e relatados			
	Cálculo e uso de custo de capital no fluxo de caixa descontado para avaliação de grandes investimentos de capital			
	Análise de valor para o acionista			
	Análise da indústria			
	Análise da posição competitiva			

	Análise da cadeia de valor			
	Análise do ciclo de vida do produto			
	Possibilidade de integração com as cadeias de valor de fornecedores e/ou clientes			
	Análise das forças e fraquezas dos concorrentes			

Fonte: Dados da pesquisa.

No Quadro 2 apresentam-se o detalhamento dos estágios evolutivos da contabilidade gerencial das empresas objeto deste estudo. No estágio 2, que trata da prestação de informação para a gestão de planejamento e controle (IPC), encontram-se 09 empresas, sendo 02 do comércio, 03 da indústria e 04 prestadoras de serviços. Com relação ao estágio 3, que trata da redução do desperdício de recursos empresariais (RWR), encontram-se 11 empresas, sendo 02 do comércio, 04 da indústria e 05 prestadoras de serviços. Nota-se que em relação aos estágios pesquisados, este foi o que teve o maior número de empresas enquadradas, o que demonstra o uso da tecnologia no setor industrial, sob a ótica de criação de novas técnicas de gerenciamento e produção, ocasionando um melhor controle dos custos (MATTOS; FREITAG; STARKE JUNIOR, 2010).

No que se refere ao estágio 4, que trata da criação de valor através do uso efetivo dos recursos (CV), encontram-se apenas 02 empresas, sendo 01 indústria e 01 prestadora de serviços. Percebe-se que, das empresas participantes deste estudo, não se utilizam dos recursos de comércio eletrônico com vistas a criação de valor e uso eficaz dos recursos, resta saber se as empresas, ora pesquisadas, estão competindo a nível global ou atuam apenas localmente.

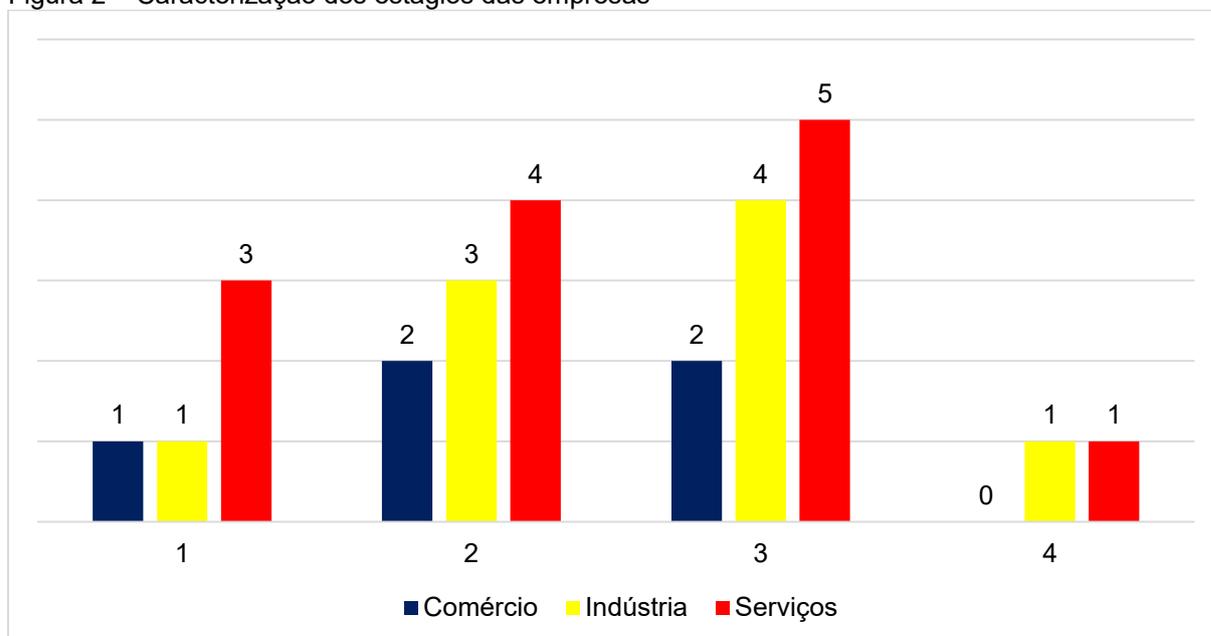
Em contraponto, quanto ao fornecimento dos instrumentos de Contabilidade Gerencial para pequenas e médias empresas pelo escritório de Contabilidade, estudo de Santos *et al.* (2018), aponta que praticamente não há uso dos instrumentos modernos (3º e 4º estágios), inclusive apontando desconhecimento pelos gestores do escritório de contabilidade. Os achados indicam descompasso entre a gestão das empresas e os escritórios de contabilidade, no que compete ao fornecimento de informações precisas e de controle mais assertivos para a gestão dos negócios, que poderiam contribuir com o desempenho empresarial. A relação de confiança entre o contador e o gestor da empresa é essencial, principalmente no que se refere a sair das atividades operacionais para pensar no negócio, estratégia e administração, bem como desenvolver uma percepção empreendedora.

No estudo de Isidoro *et al.* (2011), as empresas que obtiveram melhores resultados de desempenho foram as que se encontraram no estágio 3. Isso demonstra que é comum empresas estarem ainda neste estágio, que tem por finalidade a redução de desperdícios dos recursos que são utilizados nos processos da empresa, através de análises de processos e tecnologia para gerenciar seus custos.

Com relação aos dados, ora apresentados, destaca-se que, embora as empresas estejam enquadradas em apenas um único estágio, estes são evolutivos, e não necessariamente há o encerramento de um estágio para que outro venha a se iniciar. Percebe-se que, as empresas participantes deste estudo, em sua maioria, encontram-se centradas na redução de desperdícios ou na prestação de informações para controles internos e a criação de valor por meio do uso efetivo de seus recursos, ainda é pouco explorado pelas empresas, o que denota fragilidade no uso dos recursos via comércio eletrônico, embora a evolução dos estágios representa uma adaptação a novas condições enfrentadas pelas empresas, como a aquisição, correção, melhorias quanto ao uso de tecnologias empregadas anteriormente.

A Figura 2, apresenta o número de empresas enquadradas em cada estágio evolutivo da contabilidade gerencial, de acordo com o seu ramo de atividade.

Figura 2 – Caracterização dos estágios das empresas



Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial na estrutura organizacional das empresas, de acordo com o IMAP 1, das 27 empresas pesquisadas, 05 empresas encontram-se no estágio 1, estas apresentam características mais técnicas, baseadas nos controles financeiros e custos. No estágio 2, encontram-se 09 empresas que utilizam na gestão do negócio de planejamento e controle, com base em análises e escolhas e suporte de assessoria interna. Já no estágio 3, foi onde se enquadraram o maior número de empresas, com 11 respondentes, entre as principais características está a redução do desperdício de recursos empresariais, em virtude do uso da tecnologia na melhoria dos seus processos, conseqüentemente redução dos custos. Apenas 02 empresas se enquadraram no estágio 4, devido principalmente a não utilização do comércio eletrônico, sendo que o estudo não deixou claro se as empresas atuam a nível local ou global.

Como relatado anteriormente, uma empresa do ramo industrial e uma prestadora de serviços foram enquadradas no estágio 4, especificamente, o que difere essas empresas se deve ao fato de, em comparação com empresas em seu segmento de atuação, estarem entre as mais inovadoras. Desde 1996, a indústria participante da pesquisa, foi pioneira na confecção de uniformes na região oeste catarinense, surgiu com o comprometimento de atender com qualidade e responsabilidade a demanda do mercado, que sentia a necessidade da uniformização.

A participante do estudo, prestadora de serviços, iniciou seus trabalhos em 1989, a partir do processo de transformação econômica-social, onde a educação passou a ter papel relevante, disso percebeu-se a necessidade de ampliação da oferta, aliada à exigência de educação de qualidade e à iniciativa de um grupo de professores, acostumados a desafios, sendo o compromisso social e comunitário sua grande motivação, é considerada uma das melhores escolas de Chapecó, figurando entre as dez melhores notas do ENEM, segundo dados do censo escolar 2018 (INEP, 2018). Atualmente, ambas as empresas são destaques em suas áreas de atuação, em participação no mercado, percentual de crescimento, reconhecimento e criação de valor perante seus *stakeholders*.

Os resultados encontrados são respaldados por Abdel-Kader e Luther (2008), observando-se que as empresas com estratégia de baixo custo e alto desempenho estão associadas às técnicas de melhoria dos processos existentes, ao integrar

sistemas de gestão, inovação em sistemas de fabricação e técnicas de contabilidade e gestão inovadora com base na sua atividade. Neste sentido, os achados corroboram com as preocupações de Costa e Lucena (2021) e Pessoa *et al.* (2022), quanto a relevância das informações gerenciais para auxiliar os gestores no processo decisório. De forma geral, os resultados evidenciam fragilidades gerenciais quanto ao uso de práticas e instrumentos de controle gerencial, bem como pode-se constatar que a carência de uso de sistemas de controle e de informações para subsidiar o processo de tomada de decisão. Conseqüentemente, pode-se inferir que o crescimento e a continuidade dos negócios possuem relação direta com a utilização de informações e práticas gerenciais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo trata das características da estrutura organizacional de micro e pequenas empresas do município de Chapecó (SC), observando-se os estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Foram pesquisadas 27 empresas do ramo de indústria, comércio e prestação de serviços, clientes pessoa jurídica de uma instituição financeira de nível nacional com atuação na cidade.

Neste aspecto, como contribuição, o estudo indica as características encontradas em predominância nas empresas da amostra, observando os quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Os achados relevam a necessidade do uso de informações gerenciais como subsídio para o processo de tomada de decisão, especialmente quanto ao uso de informações estratégicas, presentes nos estágios evolutivos 2 e 3 da contabilidade gerencial.

A análise permite identificar como oportunidade a oferta de serviços especializados pelas organizações de serviços contábeis, visando suprir a demanda gerencial e informacional das empresas, tendo em vista o contexto de crescimento da concorrência vivenciado pelas empresas. No intuito de gerar informações oportunas para o processo decisório, os profissionais contábeis podem auxiliar na evolução do uso de instrumentos de contabilidade gerencial pelas empresas.

O estudo demonstra a fragilidade das empresas pesquisadas quanto ao uso de práticas e instrumentos de controle gerencial. Resta saber se as demais empresas estão preocupadas e/ou preparadas para competir em escala global, sendo uma

proposta para estudos futuros. Ainda, para novos estudos sugere-se a investigação do comportamento das variáveis analisadas com a utilização de sistemas de controle, visando verificar o uso das informações gerenciais no processo de tomada de decisão.

Destaca-se a relevância da análise do nível de participação de mercado das empresas com relação ao local de atuação, bem como promover a interação entre empresa, universidade e governo, a fim de elevar o uso de instrumentos e práticas de contabilidade gerencial pelas empresas. Outra sugestão é avançar os estudos a respeito da percepção de valor e uso eficaz dos recursos, até mesmo estendendo este estudo a outras áreas de negócios.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. AMGH Editora, 2008.
- BAZZOTTI, C.; GARCIA, E. A importância do sistema de informação gerencial na gestão empresarial para tomada de decisões. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, v. 6, n. 11, p. 1-15, 2006.
- BEUREN, I. M.; ORO, I. M. Relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e sistemas de controle gerencial. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 18, n. 3, p. 285-310, 2014.
- CAMPOS, L. C.; MARQUES, E. V.; CORREIA NETO, J. F. Fatores que influenciam a utilização de artefatos de contabilidade gerencial: um estudo nas empresas cearenses. **Revista de Administração Unimep**, v. 17, n. 1, p.1-15, 2019.
- CEZARINO, L. O.; CAMPOMAR, M. C. Micro e pequenas empresas: características estruturais e gerenciais. **Revista Hispeci & Lema**, v. 9, p. 10-12, 2006.
- COSTA, I. L. S.; LUCENA, W. G. L. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial: A Relação entre as Práticas Gerenciais e o Desempenho de Empresas Brasileiras. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 23, n. 3, p. 503-518, 2021.
- DALLABONA, L. F.; NARDELLI, L. T.; FERNANDES, A. R. V. Variáveis contingenciais e sistemas de controle gerencial predominantes em uma rede de supermercados do Brasil. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 7, n. 1, p. 58-77, 2019.

FERREIRA, C. C.; SILVA MACEDO, M. Á.; SANT'ANNA, P. R.; LONGO, O. C.; BARONE, F. M. Gestão de capital de giro: contribuição para as micro e pequenas empresas no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n.3, p. 863-884, 2011

GOMES, J. S. Controle gerencial na era da globalização. **Contabilidade vista & revista**, v. 8, n. 2, p. 26-36, 1997.

GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Mudanças de práticas de contabilidade gerencial: aplicação da análise de discurso crítica no relatório da administração de empresa familiar. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 8, n. 2, p. 133-145, 2011.

HAIR JUNIOR, J. F. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HEINZMANN, L. M.; LAVARDA, C. E. F. Cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 13, p. 4-19, 2011.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International management accounting practice (IMAP)**, 1998.

ISIDORO, C.; FACCI, N.; ESPEJO, M. M. D. S. B.; GARCIAS, P. M.; MOLLER, C. L. (2011). Estágio evolutivo da contabilidade gerencial nas cooperativas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS-ABC, 18, Rio de Janeiro, **Anais...CBC**, Rio de Janeiro, 2011.

KRUGER, S. D.; SIMIONATO, A.; ZANELLA C.; PETRI, S. M. Balanced scorecard: a proposal for strategic management of a rural cooperative credit. **Revista de Administração da UFSM**, v. 11, n. 1, p. 1-18, 2018.

KRUGER, S. D.; REBONATTO, C.; MORESCHI, F. Análise entre as constituições e extinções de empresas na região Sul do Brasil. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 13, n. 2, p. 8-24, 2021.

LEONE, N. M. C. P. G. As especificidades das pequenas e médias empresas. **Revista de administração**, v. 34, n.2, p. 91-94, 1999.

MACOHON, E. R.; BEUREN, I. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 45, p. 9-22, 2016.

MAHAMID, I. Factors affecting contractor's business failure: contractors' perspective. **Engineering, Construction and Architectural Management**, v. 19, n. 3, p. 269-285, 2012.

MATTOS, M. A.; FREITAG, V. C.; STARKE JUNIOR, P. C. (2010). Os estágios evolutivos da contabilidade gerencial: estudo aplicado às empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS-ABC, 17, Belo Horizonte, **Anais...** CBC, Belo Horizonte, 2010.

NISUYAMA, E. K.; OYADOMARI, J. C. T. Sistemas de controle gerencial e o processo de inovação. **Revista de Administração e Inovação**, v. 9, n.1, p. 106-125, 2012.

PEDERSSETTI, W. C.; KRUGER, S. D. Análise dos sistemas de controles gerenciais e a interface com o ciclo de vida de uma indústria de alimentos. **ABCustos**, v. 15, n. 3, p. 256-286, 2020.

PENROSE, E.; PENROSE, E. T. **The theory of the growth of the firm**. Oxford University Press, 2009.

PERUFO, L. D.; GODOY, L. P. Mortalidade de microempresas: Um estudo de campo realizado com microempresários da região centro do estado do Rio Grande do Sul. **Revista Pretexto**, v. 20, n. 1, p. 11-27, 2019.

PESSOA, M. L. J.; SILVA, S. L. P.; DANTAS, J.; SANTOS, A. R. S. A contabilidade gerencial na gestão de empresas durante a pandemia da covid-19. **Desafio Online**, v. 10, n. 1, p. 152-179, 2022.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais e Aplicadas. In: BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

REIS, A. M.; TEIXEIRA, A. J. C. Utilización de artefactos de contabilidad gerencial en las sociedades cooperativas agropecuarias de Minas Gerais y su relación con porte y desempeño financiero. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n.4, p. 356-372, 2013.

SANTOS, V. D.; BENNERT, P.; FIGUEIREDO, G. H.; BEUREN, I. M. Uso dos instrumentos de Contabilidade Gerencial em pequenas e médias empresas e seu fornecimento pelo escritório de Contabilidade. **Pensar Contábil**, v. 20, n. 71, p.1-15 2018.

SANTOS, V.; BEUREN, I. M.; CORRÊA, N. L.; MARTINS, L. B. B. Características das empresas e dos gestores que influenciam o uso de controles gerenciais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 11, n.1, p. 3-23, 2018.

SILVA, G.; DACORSO, A. L. R. Inovação aberta como uma vantagem competitiva para a micro e pequena empresa. **Revista de Administração e Inovação**, v. 10, n. 3, p. 251-269, 2013.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**, 2006. 116 f. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. D. C. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, São Paulo, **Anais...** Congresso USP, São Paulo, 2005.

TEIXEIRA, A. J. C.; GONZAGA, R. P.; SANTOS, A. D. V. S. M.; NOSSA, V. A. utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 108-127, 2011.

TRÊS, N.; ZANIN, A.; KRUGER, S. D.; DAL MAGRO, C. B. Práticas de sustentabilidade adotadas por empresas industriais. **Revista de Administração da UFSM**, v. 14, p. 1140-1159, 2021.

UTZIG, M. J. S.; BEUREN, I. M. Relação entre uso interativo do sistema de controle gerencial e diferentes modelos de gestão de inovação. **Revista de Administração e Inovação**, v. 11, n. 4, p. 260-286, 2014.

VERONEZE, S.; KRUGER, S. D. Uso de controles e informações gerenciais por empresas startups incubadas. **ABCustos**, v. 16, n. 1, p. 144-173, 2021.

VICENTE BITTAR, A.; DI SERIO, L. C.; VASCONCELLOS, M. A. Micro e Pequenas Empresas Inovadoras: Evidências em Empresas Paulistanas. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, n.7, n. 3, p. 85-109, 2018.