

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**POLIANA BOARETTO**

**A PERCEPÇÃO DE CONTADORES SOBRE A CONTABILIDADE  
GERENCIAL APLICADA ÀS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**PATO BRANCO  
2016**

**POLIANA BOARETTO**

**A PERCEPÇÃO DE CONTADORES SOBRE A CONTABILIDADE  
GERENCIAL APLICADA ÀS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Sandro César Bortoluzzi.

**PATO BRANCO  
2016**



Universidade Tecnológica Federal do Paraná  
Campus Pato Branco  
Curso de Ciências Contábeis  
Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso



**TERMO DE APROVAÇÃO**

Titulo do Trabalho de Conclusão de Curso

**A Percepção de Contadores sobre a Contabilidade Gerencial Aplicada às Pequenas e Médias Empresas**

Nome do Aluno: **Poliana Boaretto**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 20 horas, no dia 18 de outubro de 2016 como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A candidata foi arguida pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO.

(aprovado, aprovado com restrições, ou reprovado).

Prof. Sandro César Bortoluzzi  
Orientador

Prof. Eliandro Schvirck  
Avaliador - UTFPR

Prof. Andressa Schlickmann  
Avaliador UTFPR

Dedico esse trabalho em especial à minha mãe e para todas as pessoas que sabem da importância que mais essa etapa possui em minha vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, por permitir a conquista de mais esse sonho, que agora se torna realidade e ter me proporcionado paciência, dedicação e força de vontade para ir até o final.

À minha mãe Izaura por ter me ensinado a batalhar e lutar pelos meus ideais apesar das adversidades que a vida apresenta.

Ao Jean Marcos por colaborar quando precisei.

À Jessica Michatowski por muitos momentos compartilhados nesses quatro anos de estudos.

Ao meu Orientador Professor Dr. Sandro César Bortoluzzi pela dedicação e paciência ao transmitir suas ideias.

À todos os demais que de alguma forma colaboraram com mais essa conquista em minha vida.

## RESUMO

BOARETTO, Poliana. **A Percepção de Contadores sobre a Contabilidade Gerencial Aplicada às Pequenas e Médias Empresas.** 70 f. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2016.

A contabilidade gerencial é uma ferramenta importante para subsidiar a decisão dos gestores das pequenas e médias empresas, mas, é notável que ela não seja costumeiramente utilizada por esse tipo de empresa. Os motivos que podem ser elencados para o seu desuso são vários, entre eles a falta de interesse por parte dos próprios empresários ou contadores responsáveis por essas empresas, entre outros fatores. Nesse contexto a presente pesquisa tem por objetivo analisar qual a percepção dos contadores de Pato Branco – PR sobre a contabilidade gerencial aplicada às pequenas e médias empresas. O trabalho é considerado descritivo pois é realizado uma pesquisa de campo por meio da aplicação de um questionário e, a abordagem do trabalho é quantitativa pois as informações são de natureza numérica. Para dar sequência ao estudo, foi desenvolvido o questionário de forma *on-line* tomando como base estudos precedentes, o questionário aborda a caracterização do respondente, valorização e utilização da contabilidade gerencial, conceito de contabilidade gerencial, diferenças entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial e os artefatos da contabilidade gerencial de cada estágio. A amostra compõe-se de profissionais contábeis situados e atuantes na cidade de Pato Branco – PR. Com os resultados obtidos no estudo, é possível afirmar que a principal causa atribuída a não aplicabilidade da contabilidade gerencial nas pequenas e médias empresas é a falta de conhecimento, instrução ou interesse por parte dos empresários, dentre os artefatos, o custeio por absorção pertencente ao primeiro estágio da contabilidade gerencial é o artefato que tem maior aplicabilidade entre os clientes dos contadores. Por meio do estudo, foi possível constatar que embora os contadores considerem a contabilidade gerencial importante e útil em vários aspectos e conheçam a maioria dos artefatos pertencente a ela, a aplicabilidade de suas ferramentas em clientes dos contadores é baixa, principalmente entre os artefatos do segundo, terceiro e quarto estágios da contabilidade gerencial.

**Palavras-chave:** Contabilidade gerencial. Pequenas e médias empresas. PME's. Artefatos da contabilidade gerencial. Percepção de contadores.

## ABSTRACT

BOARETTO, Poliana. **The Perception of Counters about of Managerial Accounting Applied at Small and Medium Enterprises.** 70 f. Work Completion of course - Federal Technological University of Paraná. Pato Branco, 2016.

Accounting managerial it is an important tool to support the decision of managers of small and medium enterprises, but it is remarkable she is not customarily used per this type of company. The reasons can be listed for your disuse are several, between they to lack of interest from entrepreneurs or responsible counters these companies, among others factors. In this context the present study aims to analyze the perception of Pato Branco counters about a managerial accounting applied to small and medium-sized enterprises. The job is considered descriptive because it is performed a field survey by applying a questionnaire, the approach of work is quantitave because the information are of nature numerical. To give sequence the study was developed the online quiz, taking as base previous studies, the questionnaire deals with the characterization of the respondent, valorization and use of managerial accounting, managerial accounting concept, differences between financial accounting and managerial accounting and artifacts of management accounting of each Internship. The sample consists of situated accounting professionals working in the city of Pato Branco - PR. With the results obtained in the study, we can say that the main cause attributed to non-applicability of managerial accounting in small and medium-sized enterprises is the lack of knowledge, instruction or interest from entrepreneurs, among the artifacts, the absorption costing belonging to first internship of managerial accounting is the artifact that has greater applicability among clients of accountants. Through the study, it was found that although the counters consider important and useful managerial accounting in several respects and understand most of the artifacts belonging to it, the applicability of its tools in customer counters is low, especially among artifacts of second third and fourth stages of managerial accounting.

**Keywords:** Managerial accounting. Small and medium business. SMB's. Artifacts managerial accounting. Perception counters.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Idade dos Participantes .....	36
Gráfico 2: Gênero dos Participantes .....	37
Gráfico 3: Grau de Formação dos Participantes .....	38
Gráfico 4: Tempo de Experiência na Área Contábil .....	39
Gráfico 5: Artefatos do Primeiro Estágio .....	51
Gráfico 6: Artefatos do Segundo Estágio .....	53
Gráfico 7: Artefatos do Terceiro Estágio .....	54
Gráfico 8: Artefatos do Quarto Estágio.....	55



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Classificação do Porte das Empresas .....	18
Quadro 2: Principais Conceitos/Objetivos da Contabilidade Gerencial .....	19
Quadro 3: Elementos de Diferenciação entre a Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial .....	22
Quadro 4: Diferenças entre a Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial..	23
Quadro 5: Artefatos de cada Estágio e seu Conceito.....	26
Quadro 6: Estudos Precedentes sobre a Contabilidade Gerencial em Pequenas e Médias Empresas.....	27
Quadro 7: Artigos Utilizados como Base para o Bloco II do Questionário.....	33
Quadro 8: Conceitos da Contabilidade Gerencial .....	40
Quadro 9: Utilidades da contabilidade gerencial .....	42
Quadro 10: Possíveis causas entre as situações onde não há interesse pela CG ...	48
Quadro 11: Afirmações Pertencentes à Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira.....	49

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>12</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	12
1.2	OBJETIVO GERAL	13
1.3	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	14
1.4	JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA	14
1.5	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	15
1.6	ESTRUTURA DO TRABALHO	16
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b>	<b>17</b>
2.1	PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS	17
2.2	CONCEITOS E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	19
2.3	CONTABILIDADE GERENCIAL X CONTABILIDADE FINANCEIRA	21
2.4	ESTÁGIOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS ARTEFATOS	24
2.5	ESTUDOS PRECEDENTES SOBRE CG EM PME'S	27
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA DE PESQUISA</b>	<b>30</b>
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	30
3.2	PROCEDIMENTOS PARA A COLETA DE DADOS	31
3.2.1	Caracterização do Respondente	31
3.2.2	Conceito e Utilidade Atribuída à Contabilidade Gerencial e Diferenças Percebidas entre Contabilidade Gerencial X Contabilidade Financeira	32
3.2.3	Estágios da Contabilidade Gerencial e seus Artefatos	34
3.3	PROCEDIMENTOS PARA A ANÁLISE DOS DADOS	34
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b>	<b>36</b>
4.1	CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES	36
4.1.1	Idade dos Participantes	36
4.1.2	Gênero dos Participantes	37
4.1.3	Grau de Formação dos Participantes	38
4.1.4	Tempo de Experiência na Área Contábil	39
4.2	CONCEITO E UTILIDADE ATRIBUÍDA À CGE DIFERENÇAS PERCEBIDAS ENTRE A CG X CF	39
4.2.1	Conceito Percebido pelos Contadores como Adequados para Representar a CG	40
4.2.2	Utilidade Atribuída a CG	41

4.2.3	Diferenças Percebidas entre a CG e a CF .....	49
4.3	ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	50
4.3.1	Artefatos do Primeiro Estágio da CG.....	51
4.3.2	Artefatos do Segundo Estágio da CG.....	53
4.3.3	Artefatos do Terceiro Estágio da CG.....	54
4.3.4	Artefatos do Quarto Estágio da CG.....	55
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>58</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>61</b>
	<b>APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO .....</b>	<b>66</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O capítulo introdutório é composto por seis seções que abordam: (i) contextualização do tema e problema de pesquisa; (ii) objetivo geral; (iii) objetivos específicos; (iv) justificativa e relevância da pesquisa; (v) delimitação da pesquisa; e, (vi) estrutura do trabalho.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Direcionada aos gerentes das empresas, a contabilidade gerencial (CG) é em muitos aspectos diferente da contabilidade financeira (CF), pois é mais voltada para o futuro, com menor importância à precisão, valoriza cada segmento da organização de forma separada, não possui limitações e também não é obrigatória (GARRISON; NOREEN, 2001, p. 20).

Ela pode ser entendida como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações tempestivas, relevantes e úteis, para auxiliar na tomada de decisão interna das empresas, das operações diárias e do planejamento de operações futuras (SANTOS *et al.*, 2006).

Nesse sentido, os autores Costa, Cunha e Menezes (2004), afirmam que por meio da sua utilização para a tomada de decisão, é possível haver um planejamento e controle mais eficazes das atividades realizadas pelas empresas, mas, apesar dos seus variados benefícios serem conhecidos, ainda há resistência a sua utilização. Os autores ainda alegam que além da falta de conhecimento por parte dos empresários em apreciar a informação contábil, os contadores também possuem responsabilidade sobre a imagem deturpada da CG dedicando-se apenas à CF e não percebendo a influência que rotinas contábeis/gerenciais podem ser benéficas para as empresas.

No contexto apresentado, a presente pesquisa tem como tema a percepção de contadores sobre a CG aplicada às pequenas e médias empresas (PME's).

Segundo dados publicados no Ibracon (2014), as PME's representam o carro-chefe da geração de empregos no Brasil e são essenciais para o crescimento

econômico, elas representam 20% do PIB e em 2013, a receita total desse segmento foi de R\$ 568,1 bilhões.

Seguindo o contexto, os contadores, como principais detentores dos dados contábeis gerados por essas empresas, possuem a possibilidade de gerar informações tempestivas e úteis na tomada de decisão dos seus gestores, o que os leva a ter um papel fundamental no desenvolvimento das empresas e na utilização da CG (SANTOS; SOUZA, 2010).

Embora o contador seja fundamental no desenvolvimento das PME's, algumas dificuldades são encontradas quando se trata da utilização da CG por esse segmento de empresas. Um dos motivos que pode ser pontuado é que o contador acaba por não oferecer serviços diferenciados aos seus clientes, privando-se apenas à chamada contabilidade tradicional (SANTANA *et al.*, 2007).

Quanto aos artefatos da CG, é possível afirmar que praticamente não há o oferecimento deles por parte dos escritórios contábeis, principalmente nos artefatos considerados modernos cujo enfoque está na redução das perdas de recursos no processo operacional e na criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos (SANTOS *et al.*, 2014).

É importante salientar que para conseguir imprimir nos gestores das empresas que a CG possui valor e utilidade nas suas decisões, é necessário primeiro, ver o valor agregado sobre ela que o profissional contábil possui.

Diante do exposto emerge o seguinte problema de pesquisa:

Qual a percepção de contadores sobre a contabilidade gerencial aplicada às pequenas e médias empresas?

## 1.2 OBJETIVO GERAL

No intuito de responder à pergunta da pesquisa, apresenta-se como objetivo geral do trabalho analisar a percepção dos contadores de Pato Branco - PR sobre a CG aplicada às pequenas e médias empresas.

### 1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Para atender ao objetivo geral, esse trabalho constitui os seguintes objetivos específicos:

- Levantar o perfil dos contadores da cidade de Pato Branco – PR;
- Identificar, na percepção dos contadores, o conceito percebido e a utilidade atribuída à CG, bem como a diferença percebida entre CG X CF;
- Analisar o grau de conhecimento e utilização dos artefatos da CG.

### 1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

A presente pesquisa se justifica pela contribuição teórica e prática. Em relação à contribuição teórica pode-se especificar que ela contribui: (i) ao comparar os resultados da presente pesquisa a pesquisas precedentes; (ii) a elaboração de um instrumento de coleta de dados a partir de estudos precedentes. E, em relação à contribuição prática pode-se especificar que ela contribui: (i) aos acadêmicos do curso de ciências contábeis e outros cursos afins; (ii) aos gestores de PME's; (iii) aos contadores e demais profissionais da área de negócios.

Quanto à primeira contribuição teórica, pode ser elencado que foram realizados comparativos entre os resultados alcançados no presente estudo com resultados já existentes na literatura científica, o que acrescenta credibilidade e comparabilidade entre as informações.

A segunda contribuição teórica é o fato de que o instrumento de coleta de dados utilizado nesse estudo foi elaborado com base em estudos precedentes, utilizando dessa forma, informações já validadas em outras pesquisas científicas.

Em relação aos acadêmicos do curso de ciências contábeis e outros cursos afins, pode-se argumentar que o trabalho contribui de forma prática, visto que traz fontes diversificadas e conceituadas sobre a CG e assuntos relacionados, proporcionando aos leitores uma fonte importante para a busca de recursos alinhados ao tema proposto, colaborando dessa forma, com pesquisas que podem vir a ser desenvolvidas.

Aos gestores de PME's, o trabalho contribui de forma prática, evidenciando dados importantes sobre a utilização de ferramentas da CG nas empresas deste segmento e favorecendo os gestores uma vez que o trabalho fornece a visão dos contadores sobre a aplicação da CG, situação que pode influenciar os resultados gerados pelas empresas, possuindo o empresário a possibilidade de avaliar se o serviço prestado pelo seu contador está provendo benefícios para a empresa ou se a sua qualidade poderia ser melhorada.

Aos contadores e demais profissionais da área de negócios, pode ser afirmado que o trabalho também contribui de forma prática, pois deixa evidente a percepção dos contadores sobre a CG aplicada às PME's, dessa forma, é possível a esse público perceber a compreensão que os colegas de profissão possuem sobre o tema proposto, exibindo, dentre outras informações, a importância que o profissional atribui a ela, motivando-os a buscarem por esse conhecimento específico, aperfeiçoando-se e executando um serviço contábil com maiores valores agregados sobre a CG. De forma complementar, espera-se que os resultados encontrados contribuam para que os profissionais contábeis obtenham gradativamente mais interesse em CG e na sua aplicação a fim de auxiliarem seus clientes de forma mais relevante na tomada de decisão, resultando assim, no desenvolvimento de empresas melhor estruturadas na região.

## 1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O estudo abordado está voltado a uma pesquisa de campo por meio de um questionário fechado, direcionado para contadores. A pesquisa será realizada na cidade de Pato Branco, no estado do Paraná, Brasil.

De acordo com o CRC (2016), são 377 (trezentos e setenta e sete) contadores ativos na cidade, a pesquisa será aplicada em toda essa população.

Quanto à delimitação temporal, o presente trabalho foi realizado durante o ano de 2016.

## 1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho, além do capítulo introdutório, é composto pelo: (i) referencial teórico no capítulo 2; (ii) metodologia de pesquisa no capítulo 3; (iii) apresentação e discussão dos resultados no capítulo 4; e por fim, (iv) as considerações finais no capítulo 5.



## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O capítulo em questão deixa explícita a fundamentação teórica necessária para entender os elementos que serão utilizados como base para uma melhor compreensão do assunto abordado pela presente pesquisa, ele é composto por cinco seções que irão abordar: (i) pequenas e médias empresas; (ii) conceitos e objetivos da CG; (iii) CG x CF; (iv) estágios evolutivos da CG e seus artefatos; e, (v) estudos precedentes sobre a CG em PME's.

### 2.1 PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

Para a classificação do porte das empresas pode ser fator determinante o faturamento anual ou o número de colaboradores. Para classificar de acordo com o número de colaboradores é preciso primeiro verificar se a empresa é industrial, comercial e/ou de serviços, pois varia a quantidade de funcionários para haver a classificação (SANTOS *et al*, 2014). Cada entidade aponta uma maneira diferenciada para classificar o porte das empresas, o Quadro 1 evidencia o porte das empresas de acordo com o BNDES (Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social, da ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária) e SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas):

Entidade	Classificação do Porte	Critério: Faturamento anual ou número de empregados
BNDES	Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
	Pequena empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
	Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
	Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
	Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões
ANVISA	Microempresa	Igual ou inferior a R\$ 360.000,00 de acordo com a Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.
	Pequena	Igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 e superior a R\$ 360.000,00 de acordo com a Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.
	Grupo IV – Média	Igual ou inferior a R\$ 6.000.000,00 de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34, de 23 de agosto de 2001.
	Grupo III – Média	Igual ou inferior a R\$ 20.000.000,00 e superior a R\$

		6.000.000,00 de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34, de 23 de agosto de 2001.
	Grupo II – Grande	Igual ou inferior a R\$ 50.000.000,00 e superior a R\$ 20.000.000,00 de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34, de 23 de agosto de 2001.
	Grupo I – Grande	Superior a R\$ 50.000.000,00 de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34 de 23 de agosto de 2001.
<b>SEBRAE</b>	<b>Indústria</b>	
	Micro empresa	Com até 19 empregados
	Pequena empresa	De 20 a 99 empregados
	Média empresa	De 100 a 499 empregados
	Grande empresa	Mais de 500 empregados
	<b>Comércio e Serviços</b>	
	Micro empresa	Até 9 empregados
	Pequena empresa	De 10 a 49 empregados
	Média empresa	De 50 a 99 empregados
	Grande empresa	Mais de 100 empregados

**Quadro 1: Classificação do Porte das Empresas**

**Fonte: Adaptado BNDES, ANVISA, SEBRAE, 2016.**

Em 2013, o IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação) publicou um censo das empresas brasileiras referente ao ano de 2012, onde é constatado que as empresas brasileiras de micro empreendedor individual, microempresa e empresas de pequeno e médio porte representam 97,92% do total de empresas. Dessa forma é possível perceber que é latente a importância desses tipos de empresa para o país e como é necessário haver um controle interno eficaz para o seu desenvolvimento.

Com as informações apresentadas, é evidente a relevância que as empresas de pequeno a médio porte possuem na economia, além disso, contribuem para a geração de empregos, ingresso de inovações e aumento de competitividade do mercado (LONGENECKER; MOORE; PETTY, 1997).

Dessa forma, é necessário que as PME's, para garantirem seu desenvolvimento e permanência no mercado, façam o uso da CG pois o uso de ferramentas da CG favorece as empresas no processo de elaboração e acompanhamento de planos de longo prazo e a falta de informações providas pela contabilidade pode comprometer o processo de gestão das empresas (JUNQUEIRA *et. al*, 2012).

## 2.2 CONCEITOS E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

De acordo com Atkinson (2000, p. 36) a CG é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas.

Em uma pesquisa realizada por Frezatti *et al.* (2007), é possível compreender alguns conceitos e objetivos inerentes à CG elaborado pelos autores, conforme segue no Quadro 2, sendo possível perceber as semelhanças entre eles:

<b>Fontes</b>	<b>Conceitos/Objetivos da contabilidade gerencial</b>
Horngren, Sundem e Stratton (2004)	Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.
Horngren, Foster e Datar (2000)	Medir e reportar as informações financeiras e não-financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.
Louderback <i>et al.</i> (2000)	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização
Hansen e Mowen (1997)	Identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Anderson, Needles e Cadwell (1989)	Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação e controle. A informação financeira possibilita aos gestores, de um lado, o uso apropriado de recursos, de outro lado, a prestação de contas (accountability) decorrente desse uso.
Anthony e Welsch (1981)	Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização.

**Quadro 2: Principais Conceitos/Objetivos da Contabilidade Gerencial**

**Fonte: Frezzatti et al. 2007.**

É possível expor, a partir do Quadro 2, que os autores apresentaram os conceitos e objetivos da CG de modo semelhante e, além disso, é possível perceber que todos afirmam que ela é útil à medida que auxilia os gestores no processo decisório dentro das organizações.

Complementando com o exposto, é possível dizer que a CG serve para auxiliar a tomada de decisão, aprendizagem, planejamento e investimentos das empresas, envolvendo a situação econômica dela, como custo e lucratividade, obtendo assim, fundamental importância para as organizações (MADEIRA; TEIXEIRA; TEIXEIRA, 2005).

Para Padoveze (2000, p. 41) a CG se relaciona com o fortalecimento de informações para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações.

Neste contexto, é possível presumir que a CG é responsável por gerar informações que serão utilizadas para auxiliar os gestores na tomada de decisão.

Seguindo o que Padoveze (2000) explicita, a seguir apresentam-se algumas características inerentes aos relatórios da CG:

- Usuários dos relatórios: internos;
- Objetivo dos relatórios: facilita o planejamento e controle de decisões internas;
- Forma dos relatórios: orçamentos, relatórios de custos e relatórios especiais;
- Frequência dos relatórios: quando necessários para a administração;
- Plano teórico e técnico: relevância em outras áreas, como economia, finanças, estatística e comportamento organizacional;
- Informação fornecida: útil e em tempo hábil;
- Perspectiva: prevê o planejamento de ações antes de acontecerem os fenômenos.

Considerando o que é evidenciado sobre a CG, Paton, Oliveira e Gonçalves (2014), afirmam que o seu foco é voltado a desenvolver mecanismos, ferramentas e estratégias com o intuito de levar informações úteis para os gestores com o objetivo de subsidiá-los no processo de tomada de decisão. Os autores ainda afirmam que se utilizando dos recursos da CG, é possível prever muitos problemas e antecipar soluções.

Colaborando com o que é evidenciado sobre os conceitos e objetivos da CG, Santos *et al* (2006), afirmam que se tratando da conceituação do que é a CG, pode ser contemplado algumas definições de vários autores que a estudam e procuram pelo seu correto entendimento tanto no meio acadêmico quanto na sua forma de utilização pelas organizações, mas, que é importante ressaltar que não existe uma unanimidade conceitual, pois cada autor subsidia suas afirmações sobre a CG com argumentos válidos e diferentes uns dos outros.

### 2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL X CONTABILIDADE FINANCEIRA

Para Frezzatti *et. al*, (2007), a separação entre a CF e a CG decorre do entendimento de que seus usuários são diferentes e que apresentam distinções significativas em suas necessidades, perspectivas e expectativas em relação à utilização das informações contábeis, os autores ainda afirmam que nos dois grupos há a intenção de utilizar a contabilidade como fonte no processo decisório, mas de formas distintas.

É válido analisar o Quadro 3, o qual descreve os principais elementos de diferenciação entre a CF e gerencial segundo os autores, na pesquisa elaborada por Frezzatti *et. al*, (2007):

<b>Fontes</b>	<b>Elementos de Diferenciação entre a Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial</b>
Anderson, Needles e Cadwell (1989)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Usuários primários da informação.</li> <li>2) Tipos de sistemas contábeis.</li> <li>3) Restrições de definições.</li> <li>4) Unidades de mensuração.</li> <li>5) Foco da análise.</li> <li>6) Frequência de relatórios.</li> <li>7) Grau de confiabilidade da informação gerada.</li> </ol>
Louderback et al. (2000)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Diferentes audiências (interna e externa à empresa).</li> <li>2) Foco de classificação (controlabilidade, comportamento e responsabilidade no caso da Contabilidade Gerencial).</li> <li>3) Fontes das informações (no caso da gerencial, não apenas financeiras).</li> <li>4) Usuário específico <i>versus</i> usuário generalizado.</li> <li>5) Foco nas informações passadas e foco nas informações que permitam entender, planejar e prever o futuro.</li> </ol>
Anthony e Welsch (1981)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Estrutura: a Contabilidade Financeira.</li> <li>2) Princípios: GAAP <i>versus</i> os três princípios.</li> <li>3) Inclui informações não-monetárias.</li> <li>4) Diferentes enfoques temporais: passado e futuro.</li> <li>5) Frequência de relatórios.</li> <li>6) Diferentes enfoques na precisão.</li> <li>7) Fim em si mesmo ou não.</li> </ol>
Hansen e Mowen (1997)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Regras específicas <i>versus</i> gerais.</li> </ol>
Horngren, Foster e Datar (2000)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Princípios norteadores.</li> <li>2) Diferentes ênfases no futuro e no passado.</li> <li>3) Diferentes interesses sobre o comportamento.</li> </ol>
Horngren, Sundem e Stratton (2004)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Usuários primários.</li> <li>2) Liberdade de escolha.</li> <li>3) Implicações comportamentais.</li> <li>4) Enfoque de tempo.</li> </ol>

	5) Horizonte de tempo. 6) Relatórios. 7) Delineamento de atividades.
--	--

**Quadro 3: Elementos de Diferenciação entre a Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial**

**Fonte: Frezzatti et al. 2007.**

No Quadro 3 é possível perceber de forma clara as várias diferenciações entre a CF e gerencial, evidenciando assim, os motivos pelas quais as duas contabilidades são pertencentes a dois grupos diferentes, sem nenhuma causa para confundi-las entre si e compreendendo o porquê de pertencerem a dois ramos de estudos diferenciados. Entre os dados apontados, é importante destacar que os autores enfatizam que os usuários das informações providas por cada grupo da contabilidade são distintos assim como o seu foco, o que, conseqüentemente produz resultados e informações distintas entre a CF e a CG, sendo útil a quem se destina cada uma.

Corroborando com o que foi exposto, Santana *et al.* (2007), esclarecem que a CG gera informações através dos seus relatórios para os usuários internos, mais precisamente para a administração da empresa, podendo ser elaborado de acordo com suas necessidades. Já a CF é voltada para os usuários externos e é evidenciada através de demonstrações financeiras, seguindo os princípios fundamentais de contabilidade, podendo por ventura, também ser usada pelo pessoal da administração (WARREN, REEVE, FESS, 2001).

Em um estudo elaborado por Souza *et al.* (2008), é evidenciado com base nos critérios apontados as diferenças entre a CF e gerencial, conforme Quadro 4:

<b>Critérios</b>	<b>Contabilidade Financeira</b>	<b>Contabilidade Gerencial</b>
Usuários Primários	Geralmente usuários externos, tais como acionistas, credores e agências governamentais.	Primeiramente gestores dos mais variados níveis da organização e, porventura, usuários externos.
Liberdade de escolha	Restringida pelos princípios de Contabilidade geralmente aceitos, definidos pelos organismos competentes.	Sem restrições, exceto a análise dos custos em relação aos benefícios de melhores decisões gerenciais.
Implicações Comportamentais	Preocupação em mensurar e comunicar fenômenos econômicos. As considerações comportamentais são secundárias, embora a compensação dos executivos, baseada em resultados, possa ter impacto em seu comportamento.	Preocupação com a influência que as mensurações e os relatórios exercerão sobre o comportamento cotidiano dos gestores.

Enfoque temporal	Orientação para o passado: avaliação histórica.	Orientação para o futuro: uso formal de orçamentos, planejamentos e estimativas, utilizando-se de registros históricos.
Horizonte temporal	Menos flexível; geralmente um ano ou um trimestre.	Flexível, com uma variação que vai de horas a anos.
Relatórios	Resumidos; preocupam-se primeiramente com a entidade como um todo.	Detalhados; preocupam-se com detalhes de partes da entidade, produtos, departamentos, territórios, entre outros.
Delineamento de atividades	Campo de atuação se define com maior precisão. Menor uso de disciplinas afins.	Campo de ação se define com menor precisão. Uso mais intenso de disciplinas, tais como: a economia e a ciências de decisão.
Tipo de informação	Somente para mensuração de informações financeiras (monetárias).	Monetária e não monetária (mensuração física e operacional dos processos, tecnologia, fornecedores, competidores, horas trabalhadas, dentre outras).

**Quadro 4: Diferenças entre a Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial**

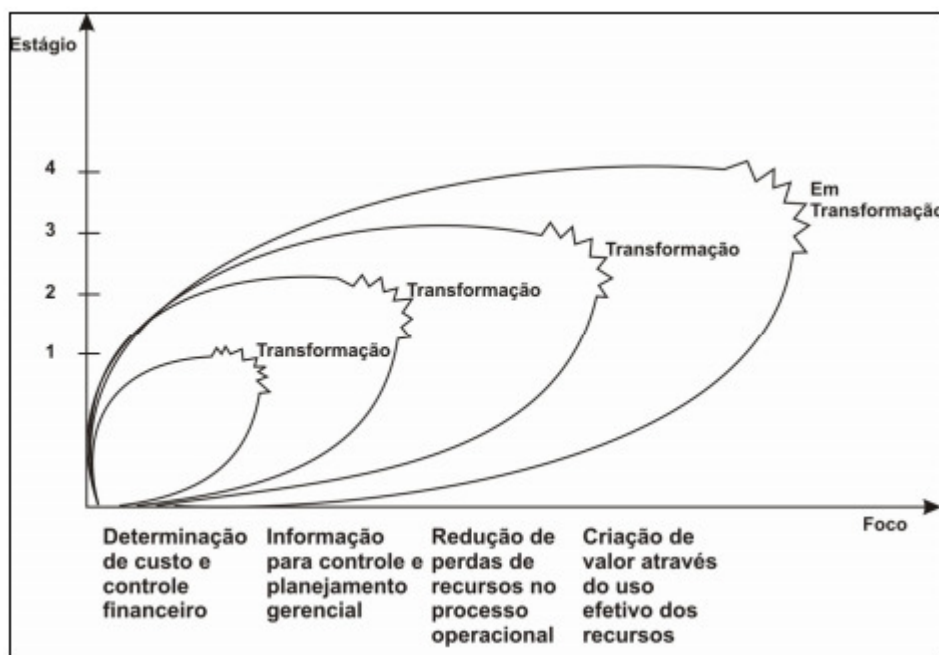
**Fonte: Souza et al. 2008.**

Por meio do exposto no Quadro 4, é possível afirmar com certeza que a CG não se parece com a CF, pois existem vários critérios que as diferenciam, como os seus usuários, por exemplo, que enquanto na CG são internos, para a CF são externos, também, as intenções das duas contabilidades são distintas, produzindo diferentes resultados sendo que as duas possuem importância e utilidade mas com finalidades diferentes.

É expressivo afirmar também que na CF as informações tendem a ser sempre objetivas e na CG algumas informações são consideradas subjetivas, dependendo do conhecimento técnico dos usuários para interpretá-las.

## 2.4 ESTÁGIOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS ARTEFATOS

Na Figura 1 é descrito o foco em que cada estágio da CG se destina:



**Figura 1: Foco de cada Estágio da Contabilidade Gerencial**

**Fonte: Adaptado do IMAP 1, 1998**

De modo complementar, Santana *et al.* (2007), afirmam que os estágios da CG surgiram nos seguintes períodos e possuíam os seguintes focos:

Estágio 1 – antes de 1950, determinação do custo e controle financeiro;

Estágio 2 – por volta de 1965, o foco passou a ser o controle de informações e o planejamento gerencial;

Estágio 3 – por volta de 1985, redução de desperdícios nos recursos usados em processos de negócios;

Estágio 4 – por volta de 1995, geração ou criação de valor por meio do uso efetivo de recursos.

Ainda de modo a explicitar a Figura 1, é possível compreender que a CG não parou de evoluir e que em um futuro breve, pode surgir um novo estágio de seu desenvolvimento. É importante salientar também, que o contador gerencial deve utilizar-se não apenas do último estágio, mas sim, fazer uma combinação dos



artefatos pertencentes a cada um deles de acordo com as necessidades das empresas.

Baseado em um estudo feito por Paton, Oliveira e Gonçalves (2014), o Quadro 5 evidencia os artefatos da CG de acordo com os estágios:

Referência	Artefato	Conceito
<b>Estágio 01</b>		
Crepaldi (2008, pg.77)	Custeio por Absorção	Consiste na apropriação de todos os custos (fixos e variáveis) à produção do período.
Crepaldi (2008, pg. 111)	Custeio Variável	É um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os Custos Variáveis incorridos.
Crepaldi (2008, pg. 175)	Custeio Padrão	É um custo em que a empresa define como meta para a fabricação de seus produtos, sem deixar de levar em conta os aspectos tecnológicos da produção, a quantidade e os preços dos insumos necessários ao processo e o volume produzido.
Paton; Oliveira; Gonçalves (2014)	Retorno sobre o Investimento	É a relação entre o lucro (ou prejuízo) resultante de um investimento e o valor investido.
<b>Estágio 02</b>		
Atkinson et al. (2000, p. 633)	Preço de Transferência	[...] Regras que uma empresa usa para distribuir a receita conjuntamente arrecadada, entre os centros de responsabilidade da empresa (unidade de empresa para a qual um gerente é feito responsável).
Germano <i>et al.</i> (2011)	Moeda constante	A contabilidade em moeda constante é utilizada para possibilitar que os demonstrativos sejam passíveis de comparação a qualquer tempo [...]
Atkinson <i>et al.</i> (2000, p. 805)	Valor presente	É o valor no momento atual de uma quantia a ser adquirida em $n$ períodos contados a partir de agora a determinada taxa de juros.
Atkinson <i>et al.</i> (2000, p.802)	Orçamento	Expressão quantitativa das entradas e saídas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais.
Garrison; Noreen; Brewer (2007, p. 8)	Descentralização	É a delegação de autoridade decisória numa organização, dando a administradores a autoridade de tomar decisões relacionadas à sua área de responsabilidade.
<b>Estágio 03</b>		
Crepaldi (2008)	Custeio Baseado em Atividades	Método de custeio baseado nas atividades que a empresa exerce na fabricação de seus produtos. Tem como base a idéia de que o consumo de recursos é provocado pelas atividades e não pelos produtos. Sendo assim, as atividades é que formarão os custos dos produtos fabricados.
Scarpin, Pinto e Boff (2008)	Custo meta	Quando um novo produto está sendo projetado ou quando um produto já comercializado entra em fase de reprojeto, é feito um planejamento dos custos e dos lucros com base no preço de venda firmado pelo mercado competitivo e num retorno do investimento que seja aceitável durante o seu ciclo de vida.
Atkinson et al. (2000, p. 798)	<i>Benchmarking</i>	É o processo de estudar e comparar como outras empresas desempenham atividades e processos similares. As outras empresas podem ser tanto internas como externas afirma [...].

Atkinson et al. (2000, p. 684)	<i>Kaizen</i>	[...] enfoca a redução dos custos durante a fabricação do ciclo total de vida de um produto. <i>Kaizen</i> é o termo japonês para trazer pequenas melhoras para um processo, por meio de montantes incrementais em vez de grandes inovações.
Garrison; Noreen; Brewer (2007, p.10)	<i>Just in Time</i>	As em empresas compram matéria-prima e produzem unidades somente na medida do suficiente para atender a demanda efetiva dos clientes.
Soutes (2006, p.28)	Teoria das Restrições	É uma filosofia de gerenciamento cujo objetivo é a programação da produção rompendo as barreiras globais da empresa, utilizando como medidas do alcance da meta global indicadores exclusivamente financeiros como: Lucro líquido, retorno sobre o investimento e fluxo de caixa.
Meyer Junior e Meyer (2004, p.2)	Planejamento Estratégico	Tem como proposta direcionar a empresa à identificação de objetivos, táticas e metas que permitam a mensuração do seu desempenho, com o intuito de alcançar o objetivo final proposto.
Crepaldi (2008, p. 232)	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	É um processo administrativo que usa a informação por uma análise dos custos baseados em atividades para melhorar a lucratividade da empresa.
<b>Estágio 04</b>		
Crepaldi (2008, p.286)	EVA – <i>Economic Value Added</i>	É uma medida de avaliação de desempenho financeira que tenta encontrar o verdadeiro resultado econômico gerado por uma empresa e que é diretamente relacionado com a criação de valor para o acionista.
Germano et al. (2011)	Simulação	Cria um sistema em um ambiente controlado, podendo manipular ou verificar seu desempenho com segurança e menor custo.
Soutes (2006, p.28,29)	GECON	[..] Procura identificar o valor econômico da empresa em cada uma das datas, ou seja, busca evidenciar a essência econômica de todas as transações realizadas pela empresa em cada momento.
Soutes (2006)	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	Modelo onde várias informações estratégicas são organizadas em um conjunto de indicadores, permitindo assim a localização de problemas, definição de rumos, prevenção de turbulências e oferecendo também o entendimento do caminho que a empresa está seguindo.
Soutes (2006, p. 29)	Gestão Baseada em Valor (VBM – <i>Value Based Management</i> )	É um método de gestão integrado, que tem por finalidade a maximização do valor do acionista. O método exige planejamento, avaliação, compensação e comunicação organizacional relacionados com recompensas por desempenho, com base em valor agregado para os acionistas.

**Quadro 5: Artefatos de cada Estágio e seu Conceito**

**Fonte: Adaptado de Paton, Oliveira e Gonçalves (2014)**

O Quadro 5 menciona cada artefato da CG de acordo com o seu estágio e deixa evidente seu conceito, o que ajuda a compreender para qual finalidade cada um se destina.

Ao tratar sobre os artefatos da CG, que estão subdivididos dentro de seus estágios, é importante afirmar que cada um tem uma aplicação diferente que pode ser útil ou não, depende do contador avaliar quais artefatos são mais úteis para a empresa e a situação em questão.

## 2.5 ESTUDOS PRECEDENTES SOBRE CG EM PME'S

No Quadro 6 a seguir, são expostos três estudos precedentes relacionados à CG em PME's de forma a corroborar com o presente trabalho.

<b>Objetivos</b>	<b>Principais Resultados</b>	<b>Autores</b>	<b>Ano de Publicação</b>
Demonstrar às micro e pequenas empresas do ramo comercial da cidade de Cruz Alta – RS, as vantagens e/ou desvantagens proporcionadas pelo uso das informações gerenciais como forma de auferir resultados positivos.	Microempresas limitam-se aos serviços terceirizados de contabilidade que fornecem apenas serviços voltados ao atendimento das exigências do fisco, sem enfoque na CG das PME's.	Santana, Alex F. B; Ciupak, Clébia; Kuhn, Ivo Ney; Tisott, Sirlei T.	2007
Verificar os instrumentos da contabilidade gerencial utilizadas pelas micro, pequenas e médias empresas na tomada de decisão e a disponibilização desses instrumentos por parte de uma empresa de serviços contábeis.	Dentre os instrumentos da CG oferecidos pelo escritório, predominam-se as demonstrações contábeis e o planejamento tributário. Poucos artefatos da CG são utilizados pelas PME's. Em alguns casos, os artefatos da CG são desconhecidos por parte dos gestores do escritório contábil.	Santos, Vanderlei; Bennert, Patrícia; Figueiredo, Guilherme H; Beuren, Ilse M.	2014
Analisar o nível de percepção dos profissionais de contabilidade da cidade de Serrinha – Bahia sobre o controle interno como possibilidade de contribuição a contabilidade gerencial em pequenas e médias empresas.	O grau de percepção dos profissionais de contabilidade a respeito do controle interno nas PME's de sua responsabilidade não é suficiente para assegurar uma efetivação aceitável dessa ferramenta nas organizações.	Faria, Juliano A; Barbosa, Tiago A; Lopes, Laerson M S; Oliveira, Neylane S.	2014

**Quadro 6: Estudos Precedentes sobre a Contabilidade Gerencial em Pequenas e Médias Empresas**

**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

No Quadro 6, apresenta-se o trabalho realizado por Santana *et al* (2007) que possui como título “Diagnóstico e análise da utilização da contabilidade gerencial nas micro, pequenas e médias empresas da cidade de Cruz Alta – RS” e objetivou demonstrar às micro e pequenas empresas do ramo comercial da cidade de Cruz Alta – RS, as vantagens e/ou desvantagens proporcionadas pelo uso das informações gerenciais como forma de auferir resultados positivos.

Para alcançar o objetivo, os autores aplicaram um questionário aos empresários com perguntas relacionadas ao desenvolvimento da atividade, como o tempo de existência, por exemplo, e perguntas relacionadas ao uso de ferramentas de gestão e suporte fornecido pelos escritórios de contabilidade.

Dentre os resultados alcançados, é possível descrever que a maioria das empresas afirma utilizar ferramentas de gestão embora utilizem ferramentas ultrapassadas as quais não proporcionam para a empresa um gerenciamento adequado e afirma que tal resultado é proporcionado pela falta de conhecimento dos empresários sobre ferramentas de gestão. Apenas três empresas pesquisadas afirmam receber informações gerenciais de seus contadores, o trabalho ainda aponta que o suporte fornecido pelos escritórios contábeis é precário e fora dos padrões exigidos pelo mercado e que, a grande insatisfação dá-se principalmente nos aspectos gerenciais e no uso correto das informações fornecidas nos relatórios.

O trabalho de Santos *et al.* (2014) colabora com o exposto acima pois teve como objetivo verificar os instrumentos da CG utilizadas PME's na tomada de decisão e a disponibilização desses instrumentos por parte de uma empresa de serviços contábeis, o trabalho tem como título "Instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas: estudo em uma prestadora de serviços contábeis e seus respectivos clientes".

Para alcançar os resultados, os autores aplicaram um questionário aos gestores das empresas clientes com perguntas sobre instrumentos da CG e realizaram entrevistas com os responsáveis pelo escritório de contabilidade.

Nos resultados auferidos, é possível perceber, dentre outras informações, que em relação aos artefatos da CG praticamente não há oferecimento por parte do escritório contábil. Segregando os estágios da CG, o estudo aponta que em sua maioria não há a utilização dos artefatos considerados modernos (3º e 4º estágios). Os autores afirmam que os resultados projetados assemelham-se em diversos aspectos a outros estudos citando também Santana *et. al* (2007) apresentado acima no presente estudo, pois também apontou a falta de conhecimento dos empresários sobre as ferramentas gerenciais e que os contadores não oferecem um suporte adequado em relação a CG.

Já no trabalho de Faria *et. al* (2014) que tem como título "As percepções dos profissionais de contabilidade a respeito do controle interno como ferramenta gerencial em micro e pequenas empresas: um estudo na cidade de Serrinha –

Bahia”, o objetivo foi analisar o nível de percepção dos profissionais de contabilidade da cidade de Serrinha – Bahia sobre o controle interno como possibilidade de contribuição a CG em PME's.

Para conseguir essa percepção os autores aplicaram um questionário direcionado aos contadores locais que atuam em escritórios de contabilidade e que possuem clientes enquadrados como de pequeno e médio porte.

Como resultado o trabalho concluiu, dentre outros pontos, que os contadores possuem um bom conhecimento acerca das características do controle interno nas entidades e que isso significa dizer que esses profissionais podem com propriedade interferir nas etapas do sistema de controle interno quando necessário. Embora haja esse conhecimento, o trabalho ainda evidencia que a maioria dos contadores não sabe se existe controle interno nas empresas as quais são responsáveis pela contabilidade e com essa informação, percebe-se que há carência nessas empresas por serviços contábeis adequados, pois se o profissional não tem esse conhecimento não há como ele intervir e contribuir de maneira benéfica influenciando o gerenciamento das empresas.

Com os três artigos apresentados fica evidente que as ferramentas da CG não são disseminadas pelos contadores em sua maioria embora possuam amplo conhecimento técnico para a sua aplicação, fadando as empresas a tomarem decisões baseadas apenas na experiência de seus gestores, o que pode ocasionar em decisões falidas visto que os artigos apontam falta de conhecimento por parte dos empresários de ferramentas gerenciais adequadas para seus negócios. É perceptível então, que os contadores não costumam contribuir para a tomada de decisão dos gestores das empresas uma vez que não há o interesse em prestar serviços gerenciais.

### 3 METODOLOGIA DE PESQUISA

O principal objetivo deste capítulo é apresentar a metodologia científica que foi utilizada neste estudo. Ele é composto por três seções que abordam: (i) enquadramento metodológico; (ii) procedimentos para coleta de dados; e, (iii) procedimentos para análise dos dados.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para Gil (2009, p. 43) a pesquisa descritiva tem como uma das características mais significativas a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionários e a observação sistemática. O objetivo da presente pesquisa é classificado como caráter descritivo, pois será utilizado um questionário para a coleta de dados, objetivando descrever a percepção de contadores sobre a CG aplicada às PME's.

Para atingir o objetivo do presente trabalho, será realizada uma pesquisa de campo, pois por meio do uso de questionário, serão coletadas e analisadas informações acerca do problema apresentado no trabalho para alcançar uma possível resposta.

Segundo Marconi e Lakatos (2009, p. 188), a pesquisa de campo tem o objetivo de alcançar informações ou conhecimentos para conseguir encontrar as respostas acerca de um problema ou de alguma hipótese que se queira comprovar, ou ainda de descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles.

A abordagem realizada para esta pesquisa classificou-se como quantitativa, pois, há a utilização de fórmulas estatísticas para alcançar a solução do tema proposto.

“Na pesquisa quantitativa, as informações são de natureza numérica. O pesquisador busca classificar, ordenar ou medir as variáveis para apresentar estatísticas, comparar grupos ou estabelecer associações” (VIEIRA, 2009).

## 3.2 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA DE DADOS

O instrumento que será utilizado para a coleta de dados será um questionário de perguntas fechadas. O questionário foi elaborado com base em estudos anteriores sobre a CG. Para a sua elaboração, foi realizado um fichamento com trechos dos artigos pertencentes ao portfólio bibliográfico, e, esses trechos foram transformados em perguntas, dessa forma, será possível realizar na análise dos resultados, um comparativo entre os artigos utilizados como base e o presente estudo.

O universo que compõe a presente pesquisa é o total de contadores da cidade de Pato Branco – PR, totalizados em 377 contadores de acordo com o CRC – PR (2016) e a amostra é composta por 66 contadores, incluindo os três pré-testes.

De forma a validar as perguntas elaboradas para o questionário, houve a conferência do mesmo por um especialista em CG, após essa validação feita e as modificações realizadas, foi realizado três pré-testes com contadores de Pato Branco – PR escolhidos por conveniência. É importante salientar que ambos os contadores participantes do pré-teste tem mais de dez anos de experiência na área contábil. Com a realização do pré-teste, foi possível dizimar dúvidas que possam surgir aos respondentes na hora da aplicação do questionário e deixá-lo com um maior nível de compreensão.

O questionário foi aplicado por meio da ferramenta *Google* formulários de forma *on-line* nos meses de junho a julho de 2016 e também pessoalmente, no mês de julho de 2016, ele está subdividido em três blocos, conforme segue:

### 3.2.1 Caracterização do Respondente

Neste bloco foram levantadas informações sobre as características pessoais e profissionais do respondente, fornecendo dados para uma melhor análise dos resultados, foi analisado neste bloco:

- Idade e gênero do respondente;

- Grau de formação;
- Tempo de experiência na área contábil;

### 3.2.2 Conceito e Utilidade Atribuída à Contabilidade Gerencial e Diferenças Percebidas entre Contabilidade Gerencial X Contabilidade Financeira

Nesse bloco foi analisado, por meio de escala de Likert de 0 a 10 pontos, o grau de utilização que os contadores atribuem a fatores relacionados com a CG.

Buscou-se analisar a forma como os contadores veem a CG, se ela é importante para as empresas na tomada de decisão, qual o grau de conhecimento que os contadores possuem sobre ela, qual o seu papel, o que pode gerar falta de interesse em aplicá-la e conhecê-la, quais as atividades mais executadas pelos contadores, entre outras situações que são importantes para evidenciar a perspectiva deles sobre o assunto abordado.

Foi analisado também, qual conceito sobre a CG que melhor traduz a opinião dos respondentes, sendo possível assinalar apenas uma opção.

Além da utilização e conceito percebido sobre a CG, foi analisado se os contadores sabem diferenciar fatores que fazem parte da CF de fatores que fazem parte da CG, sendo possível assinalar todas as opções que os respondentes julgarem que a informação pertence à CG.

Por meio dessa análise é possível identificar se existem conhecimentos claros por parte dos respondentes sobre as diferenças existentes entre a CF e a CG, demonstrando se há distorções nas respostas.

No Quadro 7, estão evidenciados quais artigos foram utilizados como base para as perguntas deste bloco:

<b>Autores</b>	<b>Congresso Periódico</b>	<b>Nome do artigo</b>	<b>Ano</b>
Patrícia Villa Costa Vaz; Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo.	Revista de Contabilidade e Organizações	Do Texto ao Contexto - O uso da Contabilidade Gerencial pelas Pequenas Empresas sob a Perspectiva Teórica de Bakhtin	2015



Vanderlei Dos Santos; Patrícia Bennert; Guilherme Henrique Figueiredo; Ilse Maria Beuren.	CBC	Instrumentos Da Contabilidade Gerencial Utilizadas Pelas Micro, Pequenas E Médias Empresas - Estudo Em Uma Prestadora De Serviços Contábeis E Seus Respectivos Clientes	2014
Juliano Almeida De Faria; Tiago Alves Barbosa; Laerson Morais Silva Lopes; Neylane Dos Santos Oliveira.	CBC	As Percepções Dos Profissionais De Contabilidade A Respeito Do Controle Interno Como Ferramenta Gerencial Em Micro E Pequenas Empresas - Um Estudo Na Cidade De Serrinha Bahia	2014
Claudecir Paton; Wellington Sena De Oliveira; Soraya Cristina Cardoso Da Silva Gonçalves.	CBC	A Produção Científica De Contabilidade Gerencial E Seus Artefatos Em Eventos Acadêmicos Do Brasil	2014
Emanuel Junqueira; Patrícia Sampaio Rocha; Reinaldo Rodrigues Camacho; Romildo De Oliveira Moraes; Marília Nascimento.	CBC	Uso De Instrumentos De Contabilidade Gerencial Em Empresas De Pequeno Porte Do Pólo Comercial De Laranjeiras	2012
Harlan Azevedo Herculano; Alexandre Wállace Ramos Pereira.	CBC	Um Estudo Das Práticas De Contabilidade Gerencial E Sua Utilização No Processo Decisório - Um Estudo De Caso Nas Empresas Industriais De Tecelagem	2012
Maria Lúcia Dos Santos; Marta Alves De Souza.	E-Civitas	A Importância Do Profissional Contábil Na Contabilidade Gerencial - Uma Percepção Dos Conselheiros Do CRC De MG	2010
Ilse Maria Beuren; Alfredo Ernesto Erfurth.	Contabilidade, Gestão e Governança	Pesquisa em Contabilidade Gerencial com Base no Futuro Realizada no Brasil	2010
Antônio Artur de Souza; Ewerton Alex Avelar; Terence Machado Boina; Ludmila Teixeira Rodrigues.	Revista Contemporânea de Contabilidade	Ensino da Contabilidade Gerencial: Estudo dos Cursos de Ciências Contábeis das Melhores Universidades Brasileiras	2008
Alex Fabiano Bertollo Santana; Clébia Ciupak; Ivo Ney Kuhn; Sirlei Tonello Tissot.	CBC	Diagnóstico E Análise Da Utilização Da Contabilidade Gerencial Nas Micro, Pequenas E Médias Empresas Da Cidade De Cruz Alta RS	2007
Fábio Frezatti; Andson Braga De Aguiar; Reinaldo Guerreiro.	Revista Contabilidade e Finanças	Diferenciações Entre A Contabilidade Financeira E A Contabilidade Gerencial – Uma Pesquisa Empírica A Partir De Pesquisadores De Vários Países	2007
Ademilson Rodrigues Dos Santos; Agnaldo Antonio Lopes Cordeiro; Diocésar Costa De Souza; Marcos Roberto Kühn; Roberto Rivelino Martins Ribeiro; Valdir Michels.	CBC	Um Novo Conceito Para A Contabilidade Gerencial	2006
Sérgio De Iudícibus; Eliseu Martins; L. Nelson Carvalho.	Revista Contabilidade e Finanças	Contabilidade - Aspectos Relevantes Da Epopéia De Sua Evolução	2005
Geová José Madeira; Katia Fernandes Teixeira; Maura Fernandes Teixeira.	Contabilidade Vista e Revista	A Contabilidade Gerencial como Instrumento eficaz para a Sobrevivência no Mercado Competitivo	2005

**Quadro 7: Artigos Utilizados como Base para o Bloco II do Questionário**

**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

### 3.2.3 Estágios da Contabilidade Gerencial e seus Artefatos

Posteriormente, no último bloco, foi analisado se os respondentes conhecem ou não os artefatos da CG citados no referencial teórico; se oferecem serviços de CG para seus clientes e se seus clientes costumam utilizá-los. Os artefatos estão em ordem de acordo com o estágio da CG a qual pertencem.

Nesse bloco foi permitido ao respondente assinalar apenas uma opção.

Para este bloco, foi utilizado como base o artigo “Instrumentos Da Contabilidade Gerencial Utilizadas Pelas Micro, Pequenas E Médias Empresas - Estudo Em Uma Prestadora De Serviços Contábeis E Seus Respectivos Clientes”, dos autores Santos *et al* (2014) publicado no Congresso Brasileiro de Custos.

## 3.3 PROCEDIMENTOS PARA A ANÁLISE DOS DADOS

Para realizar a análise dos resultados foram aplicados nos dados coletados métodos de Estatística Descritiva.

“O objetivo da Estatística Descritiva é resumir as principais características de um conjunto de dados por meio de tabelas, gráficos e resumos numéricos” (CORRÊA DA ROSA, J. M., p. 3, 2009). Ainda é citado que as tabelas de frequência, ao dispor de uma lista volumosa de dados, servem para agrupar informações de modo que estas possam ser analisadas (CORRÊA DA ROSA, J. M., p. 3, 2009).

Além da análise descritiva, foi utilizado o teste *Alfa de Cronbach*, calculado com a utilização do *software* estatístico SPSS, criado pela IBM, versão 22 (vinte e dois). Foi aplicada essa ferramenta com o intuito de avaliar a confiabilidade nos dados analisados nas questões respondidas com a escala Likert.

O Alfa de Cronbach é um dos modelos que faz parte das análises de confiabilidade, o qual é um modelo de consistência interna baseada na correlação média entre os itens. Permite analisar as escalas de mensuração, calculando um número de mensurações geralmente usadas de confiabilidade de escalas, também fornece informação sobre as relações entre os itens individuais em uma determinada escala, ainda, deve ser observado se os coeficientes de correlação entre os itens

são positivos para atender à premissa do método (CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. p. 64. 2007).

O valor encontrado por meio da aplicação da ferramenta deve ser maior que 0,7, pois é considerado o valor mínimo ideal para representar a fidedignidade dos dados, para pesquisas exploratórias, pode ser aceito 0,6 (CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. p. 64. 2007).

Todos os resultados do presente trabalho levaram em consideração apenas a quantidade de respostas obtidas com a aplicação do questionário e não a população de 377 (trezentos e setenta e sete) contadores. Foi possível a partir da execução do questionário obter 63 (sessenta e três) respostas, além dos três pré-testes, não computados na análise dos resultados.

## 4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

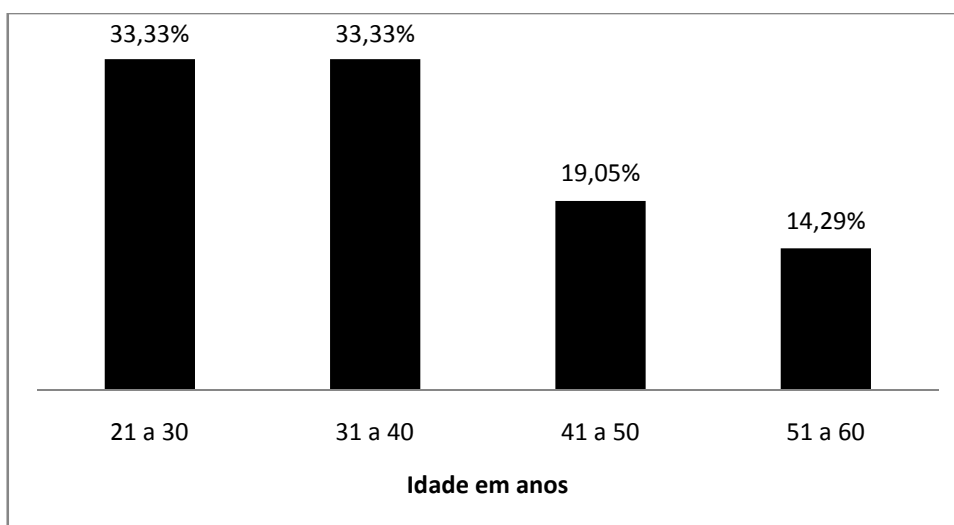
A análise dos dados realizada é composta por três seções, sendo elas: (i) caracterização dos respondentes; (ii) conceito e utilidade atribuída à contabilidade gerencial e diferenças percebidas entre contabilidade gerencial X contabilidade financeira e; (iii) artefatos da contabilidade gerencial.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

A primeira seção é composta por quatro subseções necessárias para apresentar o perfil dos respondentes do questionário. Ela é composta por: (i) idade dos participantes; (ii) gênero dos participantes; (iii) grau de formação dos participantes e; (iv) tempo de experiência na área contábil.

#### 4.1.1 Idade dos Participantes

No Gráfico 1, é apresentado os resultados em relação à idade dos contadores:



**Gráfico 1: Idade dos Participantes**

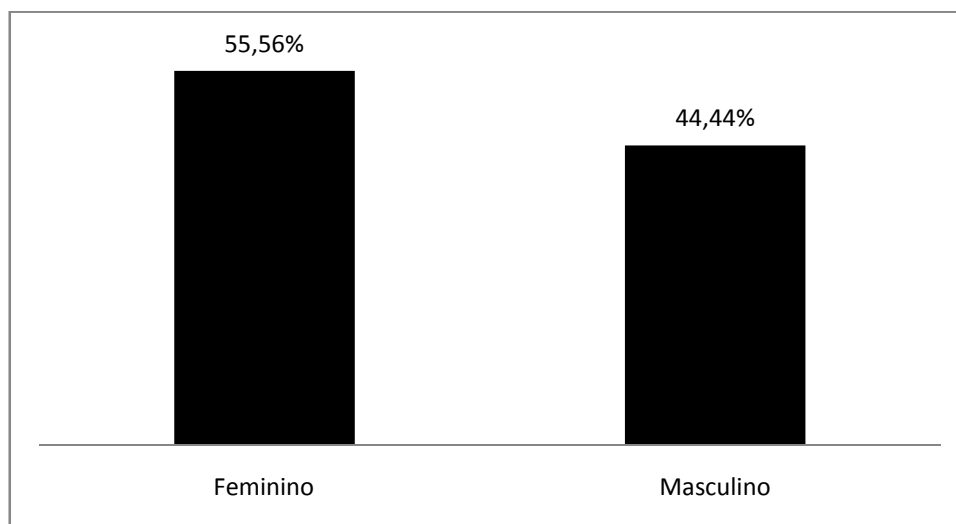
Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Por meio do Gráfico 1, verifica-se que dentre os respondentes, a maior porcentagem é de jovens. Isso pode ser explicado pelo advento de novas faculdades na região e a abertura do curso no ensino à distância.

Em encontro com os dados obtidos no trabalho, de acordo com notícia publicada no site do Portal do CFC, em 2014 havia 491 mil contadores registrados no Brasil e em 2016, o CFC aponta em suas estatísticas o registro de mais de 532 mil profissionais entre bacharéis e técnicos contábeis, isso mostra o egresso de 41 mil novos profissionais no mercado de trabalho. Esses novos profissionais são consequência do aumento do número de oferta do curso de ciências contábeis no Brasil, elencando profissionais mais jovens no ramo contábil.

#### 4.1.2 Gênero dos Participantes

Nó Gráfico 2 a seguir, é demonstrado os resultados alcançados no trabalho em relação ao gênero dos respondentes:



**Gráfico 2: Gênero dos Participantes**

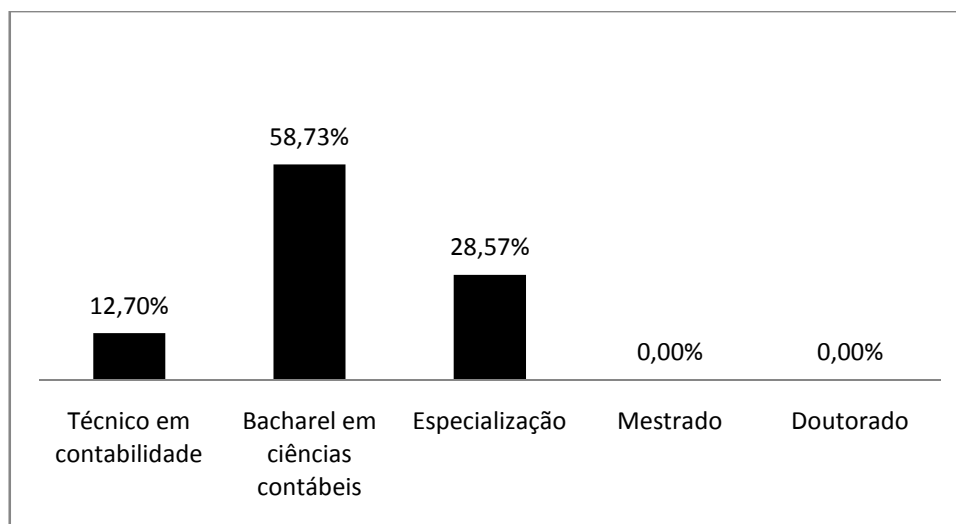
**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

Com o Gráfico 2, é possível perceber que há mais mulheres do que homens exercendo a profissão contábil em Pato Branco. Esse resultado está em desconforto do que é visto no Paraná e também no Brasil, pois, se analisar a

quantidade de contadores do Paraná, 61,86% são homens e 38,14% são mulheres. No Brasil, o total de contadores registrados entre bacharéis e técnicos é de 57,29% de homens e, 42,71% de mulheres.

#### 4.1.3 Grau de Formação dos Participantes

No Gráfico 3, é apontado o grau de formação dos participantes da pesquisa:



**Gráfico 3: Grau de Formação dos Participantes**

**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

Por meio do Gráfico 3 é visto que a maioria dos respondentes possui o grau de Bacharel em Ciências Contábeis. Dentre os contadores, nenhum dos respondentes possui mestrado ou doutorado. Percebe-se que em grande maioria a formação continuada não faz parte da rotina dos profissionais de contabilidade, encerrando seus estudos depois que concluem o terceiro grau.

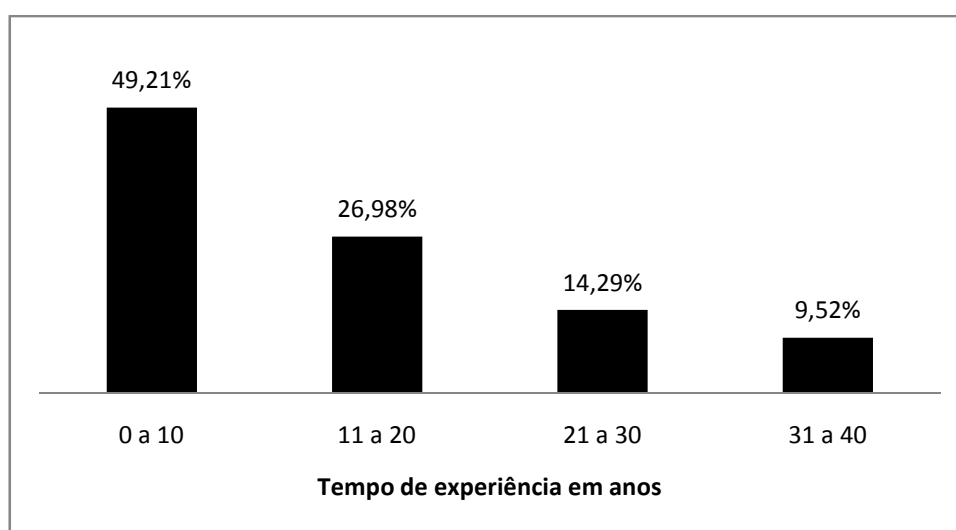
O resultado do presente trabalho é convergente com dados apresentados no site do CFC, no qual consta aproximadamente 341 mil bacharéis em ciências contábeis e apenas 191 mil técnicos em contabilidade.

A partir do segundo semestre de 2015, conforme a lei federal nº 12.249/10, o profissional formado em nível técnico não pode mais obter o registro profissional,

dessa forma, há uma tendência a se extinguir os profissionais que são apenas técnicos em contabilidade.

#### 4.1.4 Tempo de Experiência na Área Contábil

No Gráfico 4, é apresentado os dados obtidos em relação ao tempo de experiência na área contábil dos participantes da pesquisa:



**Gráfico 4: Tempo de Experiência na Área Contábil**

**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

Relacionado à idade dos respondentes, o Gráfico 4 mostra que com relação ao tempo de experiência, a maior porcentagem alcançada é vista nos profissionais que possuem menos de dez anos de carreira. Esse fato se deve ao motivo de haver mais jovens exercendo a profissão do que pessoas mais experientes.

## 4.2 CONCEITO E UTILIDADE ATRIBUÍDA À CG E DIFERENÇAS PERCEBIDAS ENTRE A CG X CF

Na presente seção estão apresentados os resultados e discussões sobre as três seguintes subseções: (i) conceito percebido pelos contadores como adequados

para representar a CG; (ii) utilidade atribuída à CG pelos respondentes; e, (iii) diferenças percebidas entre CG e CF pelos respondentes.

#### 4.2.1 Conceito Percebido pelos Contadores como Adequados para Representar a CG

No Quadro 8 estão apresentados os resultados alcançados com a presente pesquisa em relação ao conceito percebido pelos contadores como adequado para representar a CG:

Nº conceito	Conceito	%
Conceito 01	É um conjunto de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que é disponibilizado para que grupos de pessoas, com objetivos comuns, voltadas à gestão da empresa, possam receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vistas a atingir uma determinada meta (RICARDINO, 2005, p. 10).	19,05%
Conceito 02	É o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado dos recursos (FRANCIA <i>et al.</i> 1992, p 4)	17,46%
Conceito 03	É o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações tempestivas (passadas, presentes e/ou futuras) relevantes e úteis, para auxiliar os gestores das organizações no processo decisório das operações diárias e do planejamento de operações futuras (SANTOS <i>et. al</i> 2006)	47,62%
Conceito 04	É o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informações gerencial (CREPALDI, 1998, p. 18).	15,87%
Conceito 05	É o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores (ATKINSON <i>et al.</i> 2000, p.36).	0,00%
Conceito 06	Qualquer conjunto de informações com origem contábil para circulação interna, na forma adequada para assessorar gerentes no processo decisório (PIZZOLATO, 2000, p. 194).	0,00%

**Quadro 8: Conceitos da Contabilidade Gerencial**

Fonte: Dados da pesquisa (2016)



A análise do Quadro 8 permite concluir que o conceito 03 é o que representa para os contadores de Pato Branco o conceito mais adequado da contabilidade gerencial o qual obteve 47,62% de escolha entre os respondentes. O conceito 03 é embasado no trabalho de Santos *et. al.*,(2006) que objetivou identificar os conceitos dados à CG e fundi-los em um único que traduza o que vem a ser a CG no atual estágio de evolução da ciência contábil. Dessa forma, é possível dizer que essa afirmação foi a opção mais considerada entre os respondentes porque traz um conceito mais completo sobre o que é a CG, uma vez que ele foi elaborado a partir da junção de todos os outros conceitos dos demais autores apresentados no Quadro 8, o qual evidencia que a maior parte dos respondentes da pesquisa entendem o que é a CG e para que ela serve.

Nessa questão, ao analisar separadamente as respostas conforme o grau de formação dos participantes é importante destacar que entre os técnicos e os bacharéis, o conceito avaliado como adequado para representar a CG foi o terceiro, mas, entre os especialistas, foi o conceito 04 elaborado por Crepaldi.

O presente estudo colabora com o trabalho de Santos *et. al.*, (2006), pois além de elaborarem o conceito 03, os autores aplicaram um questionário com todos os conceitos sobre CG dos vários autores já apresentados no Quadro 8 juntamente com o conceito elaborado por eles. O questionário foi destinado a professores de universidades federais do Paraná e obteve um resultado de 47% no conceito 03.

Embora a aplicação dos questionários tenha sido feita para professores no estudo precedente e para contadores no presente estudo, o presente trabalho corrobora com o estudo de Santos *et. al.*, (2006) pois os resultados foram semelhantes. Sendo assim, nota-se que o conceito elaborado pelos autores realmente representa de forma mais abrangente e concisa o que é a CG.

#### 4.2.2 Utilidade Atribuída a CG

Na segunda subseção, os resultados estão segregados entre o Quadro 9 e o Quadro 10.

No Quadro 9 estão evidenciados as médias e o desvio padrão obtidos nas questões sobre a utilidade atribuída a CG:

<b>Utilidades da contabilidade gerencial</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>
A contabilidade gerencial representa um grande avanço para a tomada de decisão.	9,14	0,91
O suporte fornecido pelos escritórios de contabilidade para os empresários se torna mais relevante quando atende aos aspectos gerenciais e no uso correto das informações fornecidas.	9,14	0,98
Quando a empresa é pequena e possui contabilidade terceirizada, é válido que o contador responsável por ela ofereça serviços de contabilidade gerencial para auxiliá-las na tomada de decisão.	8,59	1,04
O uso de ferramentas da contabilidade gerencial proporciona às empresas melhores perspectivas de crescimento e, conseqüentemente, menor chance de mortalidade.	8,81	1,01
O uso da contabilidade gerencial fundamenta aos administradores decisões corretas e em bases técnicas confiáveis reduzindo ou minimizando os riscos inerentes ao processo decisório cotidiano.	8,84	0,90
As ferramentas contábeis gerenciais são necessárias em qualquer tipo de empresa, sem distinção de porte ou atividade que exerce.	8,76	1,20
As empresas que utilizam dos recursos provenientes da contabilidade gerencial levam vantagem sobre as empresas que não utilizam pois, através dela, é possível prever muitos problemas e antecipar soluções.	8,89	1,12
O contador deve oferecer suporte aos seus clientes não somente no que se refere a legislação e escrituração contábil mas também no processo de tomada de decisão da empresa.	8,90	1,10
A contabilidade é uma forma eficaz de avaliação de desempenho econômico, financeiro e social de entidades e gestores como instrumento na tomada de decisão.	8,83	0,89
Os instrumentos da contabilidade gerencial devem servir como subsídio para as decisões tomadas pelos administradores das empresas em sua gestão empresarial.	8,90	0,96
A contabilidade gerencial é uma atividade técnica necessária para a perseguição de objetivos organizacionais.	8,19	1,34
A contabilidade gerencial opera em contextos dinâmicos e competitivos.	8,37	1,29

**Quadro 9: Utilidades da contabilidade gerencial**

**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

Com a análise do Quadro 9, pode ser explicitado que os contadores concordam significativamente com todas as questões apresentadas, pois nenhuma delas atingiu uma média menor do que oito.

A primeira questão, que afirma que a CG representa um grande avanço para a tomada de decisão, trouxe uma média de 9,14, sendo uma das maiores médias obtidas e um desvio padrão de 0,91. Dessa forma, é possível avaliar que os contadores consideram a CG importante e necessária para a tomada de decisão nas empresas. Se analisado as respostas por idade, é importante frisar que os respondentes de até quarenta anos atribuíram a questão uma média de 9,31 e os

respondentes acima de quarenta anos atribuíram uma média de 8,81, sendo assim, é possível perceber que os contadores mais jovens consideram a questão mais importante.

O resultado dessa questão vem ao encontro do que é descrito no trabalho de Santos e Souza (2010), em que 88% dos entrevistados da pesquisa realizada pelos autores também acreditam que a CG representa um grande avanço para a tomada de decisão.

A segunda questão, a qual diz que o suporte fornecido pelos escritórios de contabilidade para os empresários se torna mais relevante quando atende aos aspectos gerenciais e no uso correto das informações fornecidas, levantou a mesma média encontrada na primeira questão, de 9,14, o desvio padrão é o que diferencia o resultado das duas questões, pois a segunda trouxe um valor de 0,98. Nessa questão, também levando em consideração as respostas dos contadores de até quarenta anos, trouxe uma média de 9,40 e nas respostas das pessoas acima de quarenta anos a média foi de 8,62, o que deixa evidente que, da mesma forma que na primeira questão, os contadores mais jovens atribuem maior valor a questão.

Com a média alcançada é possível afirmar que os contadores acreditam que há maior relevância no trabalho realizado pelos escritórios contábeis quando agrega aspectos gerenciais e no uso correto de informações fornecidas. Essa questão diverge com o estudo de Santana *et. al*, (2007) pois no trabalho dos autores é dito que o suporte fornecido pelos escritórios de contabilidade é precário e totalmente fora dos padrões hoje exigidos pelo mercado e que a grande insatisfação dá-se principalmente nos aspectos gerenciais e no uso correto das informações fornecidas nos relatórios.

Dessa forma, é evidente que embora no presente trabalho os contadores acreditam que a segunda questão é importante, no trabalho precedente dos autores, os quais pesquisaram empresários, constataram que há grande insatisfação pelos mesmos em relação ao assunto abordado.

A terceira questão a qual afirma que quando a empresa é pequena e possui contabilidade terceirizada, é válido que o contador responsável por ela ofereça serviços de CG para as auxiliarem na tomada de decisão trouxe uma média de 8,59 e desvio padrão de 1,04, sendo assim, pode-se dizer que os contadores participantes da pesquisa concordam com a afirmação, embora o desvio padrão tenha alcançado um valor significativo, o que deixa evidente respostas discrepantes.

Nessa questão, ao segregar os resultados pelo tempo de experiência dos respondentes, àqueles que tem entre zero a vinte anos de carreira atribuíram a questão uma média de 8,58 e àqueles que tem mais de vinte anos de carreira, atribuíram uma média de 8,60. Dessa forma, percebe-se que o tempo de experiência não interferiu de forma significativa nas respostas.

O resultado da terceira questão corrobora com o estudo de Santos *et. al*, (2014) pois os autores fazem essa afirmação na introdução de seu trabalho.

Na quarta questão analisada, a qual afirma que o uso de ferramentas da CG proporciona às empresas melhores perspectivas de crescimento e, conseqüentemente, menor chance de mortalidade, os contadores atribuíram notas as quais alcançaram uma média de 8,81 e um desvio padrão de 1,01, dessa forma, é considerada uma questão importante na perspectiva dos respondentes.

Se levado em consideração apenas as respostas dos contadores de até quarenta anos, a média obtida foi de 9,02 enquanto as respostas dos contadores acima de quarenta anos obteve uma média de 8,38, evidenciando mais uma vez que a tendência é que os contadores mais jovens atribuam maior importância às questões analisadas.

A questão vem ao encontro do que é dito no trabalho de Junqueira *et. al*, (2012), pois os autores trazem em seu referencial teórico que o uso de ferramentas da CG pode favorecer o processo de elaboração de planos de longo prazo e o concomitante acompanhamento desses planos, adotando medidas corretivas sempre que necessário e que a carência de informações de cunho contábil, como por exemplo, falta de apuração de custos, não uso de orçamentos, não elaboração de fluxo de caixa, entre outras, pode comprometer o processo de gestão dessas organizações, sendo essas talvez as explicações para a alta taxa de mortalidade desse tipo de empresa.

A quinta questão que afirma que o uso da CG fundamenta aos administradores decisões corretas e em bases técnicas confiáveis reduzindo ou minimizando os riscos inerentes ao processo decisório cotidiano alcançou média de 8,84 e desvio padrão de 0,90. Dessa forma, se torna evidente que a afirmação é considerada importante aos contadores além de apontar que não houve muita discrepância entre as respostas, pelo fato do desvio padrão ter retornado com um valor pouco significativo.

Ao analisar as respostas dessa questão de forma segregada conforme o nível de formação dos respondentes, é possível evidenciar que o grau de importância diminui quando o nível de formação é maior, pois nas respostas dos técnicos em contabilidade, a média encontrada foi de 8,88, nos bacharéis de 8,86 e os especialistas atribuíram uma média de 8,78.

A questão corrobora com o trabalho de Herculano e Pereira (2012), pois os autores realizam essa afirmação em sua introdução.

Em relação à sexta questão, é encontrado uma média de 8,76 e desvio padrão de 1,20, sendo assim, é possível evidenciar que embora os contadores em geral afirmam que a questão é importante, há certa divergência entre as respostas pois o desvio padrão encontrado na questão possui um valor relativamente alto. Essa questão corrobora com o trabalho dos autores Faria *et. al.*,(2014), pois os autores afirmam em seu referencial teórico que independentemente da atividade ou do porte, as empresas necessitam de ferramentas contábeis para o seu gerenciamento, comprovando dessa forma, a capacidade que a contabilidade possui no processo de gestão, principalmente no que diz respeito à tomada de decisão.

A próxima questão do questionário que aponta que as empresas que utilizam dos recursos provenientes da CG levam vantagem sobre as empresas que não utilizam pois, por meio dela, é possível prever muitos problemas e antecipar soluções alcançou uma média de 8,89 e um desvio padrão de 1,12, sendo assim, é considerada uma questão relevante aos contadores, embora, também tenha alcançado um desvio padrão significativo.

A questão corrobora com o artigo dos autores Paton, Oliveira e Gonçalves (2014), pois na introdução do trabalho, essa afirmativa é exposta.

A oitava questão que afirma que o contador deve oferecer suporte aos seus clientes não somente no que se refere a legislação e escrituração contábil, mas também no processo de tomada de decisão da empresa trouxe uma média de 8,90 e desvio padrão de 1,10, evidenciando a importância que os contadores atribuem a essa afirmativa. A questão corrobora novamente com os resultados do trabalho de Santos e Souza (2010).

A nona pergunta afirma que a contabilidade é uma forma eficaz de avaliação de desempenho econômico, financeiro e social de entidades e gestores como instrumento na tomada de decisão, a questão apresentou uma média de 8,83 e desvio padrão de 0,89, dessa forma, é evidente que os contadores concordam com

a afirmativa e que as respostas obtiveram valores parecidos pois o desvio padrão encontrado é baixo. A questão colabora com o artigo de Ludícibus, Martins e Carvalho (2005) evidenciando a percepção dos contadores a respeito do assunto.

A décima questão é relacionada aos instrumentos da CG, afirmando que eles devem servir como subsídio para as decisões tomadas pelos administradores das empresas em sua gestão empresarial. A pergunta apontou uma média de 8,90 e desvio padrão de 0,96, sendo assim, na percepção dos contadores a afirmativa é considerada importante, além de não haver muita diferença entre as respostas encontradas, pelo fato do desvio padrão ser baixo. A questão corrobora com o estudo de Madeira, Teixeira e Teixeira (2005), pois os autores trazem em seu trabalho que “[...] Estes deverão formar subsídios à alta administração para que, tendo noção do desempenho empresarial, possa tomar todas as atitudes, dentro é claro do processo de gestão empresarial”

Há de se destacar que entre a sexta questão apresentada até a décima, segregando as respostas entre os respondentes de até quarenta anos e acima de quarenta anos e também, os respondentes com até vinte anos de experiência e com mais de vinte anos de experiência, em todas elas a média alcançada entre os contadores mais jovens e com até vinte anos de experiência, foi maior, evidenciando que contadores que estão a menos tempo no mercado atribuem maior importância à CG e às suas aplicabilidades nas empresas.

A pergunta décima primeira afirma que a CG é uma atividade técnica necessária para o alcance de objetivos organizacionais, a questão trouxe uma média de 8,19 e desvio padrão de 1,34, apontando que embora os contadores considerem a afirmativa importante, houve bastante diferenças entre as respostas pois o desvio padrão é alto.

Essa questão, segregando as respostas conforme o grau de formação dos respondentes, é possível dizer que, embora conforme o nível de formação seja maior, a média atingida é maior, os valores não são significativamente discrepantes pois os técnicos atribuíram uma média de 8,13, os bacharéis uma média de 8,19 e os especialistas uma média de 8,22.

A questão corrobora com o trabalho de Beuren e Erfurth (2010), pois as autoras aplicaram a mesma questão em seu artigo encontrando um resultado de 4,20, o que equivale a uma média de 8,40, evidenciando um valor parecido com o

presente estudo. É importante salientar que para a análise das respostas no estudo precedente as autoras utilizaram escala de Likert de um a cinco.

A última questão apresentada no Quadro 9 afirma que a CG opera em contextos dinâmicos e competitivos, evidenciando uma média de 8,37 e desvio padrão de 1,29, que da mesma forma apresentada em outras questões, percebe-se que há discrepâncias entre as respostas dos contadores, pelo desvio padrão ter retornado com um valor significativo. Ao levar em consideração a segregação das respostas conforme a idade dos respondentes, é possível afirmar que os contadores de até quarenta anos atribuem maior importância a questão pois a média alcançada é de 8,50 enquanto entre o restante dos contadores a média é de 8,10.

Essa questão também corrobora com o estudo de Beuren e Erfurth (2010), pois no estudo precedente a questão apontou uma média de 4,10, o que equivale a 8,20, retornando com valores parecidos com os encontrados no presente estudo.

As respostas das questões presentes no Quadro 9, após serem submetidas ao Alfa de Cronbach obtiveram um resultado de 0,854, evidenciando que as questões possuem um nível de confiabilidade aceitável. Quanto à matriz de correlações entre os itens, todas alcançaram valores positivos, exceto a questão que diz que o contador deve oferecer suporte aos seus clientes não somente no que se refere a legislação e escrituração contábil mas também no processo de tomada de decisão da empresa em relação à questão que afirma que a contabilidade gerencial opera em contextos dinâmicos e competitivos, as quais obtiveram um valor de -0,21.

Dando sequência ao trabalho, é exposto o Quadro 10, que evidencia as possíveis causas entre as situações onde não há interesse pela CG e suas respectivas médias e desvio padrão encontrados:

<b>Possíveis causas entre as situações onde não há interesse pela CG</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>
Falta de conhecimento, instrução ou interesse por parte dos empresários.	8,46	1,35
Falta de estrutura do escritório de contabilidade.	8,19	1,79
Falta de informações transmitidas pelos contadores referentes aos relatórios gerenciais.	7,94	2,14
Falta de interesse por parte dos contadores em oferecer subsídio aos seus clientes sobre instrumentos gerenciais.	7,90	2,12
Falta de tempo por parte dos contadores em oferecer serviços gerenciais aos seus clientes.	8,06	1,74
Falta de aproximação entre a realidade da empresa e os documentos que de fato são entregues para a contabilidade para a sua contabilização tornando irrelevantes os relatórios auferidos.	8,38	1,31

Visão distorcida por parte dos empresários sobre o trabalho realizado pelos contadores, como sendo um agente do governo - apurador de impostos.	8,40	1,68
---	------	------

**Quadro 10: Possíveis causas entre as situações onde não há interesse pela CG**

**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

Por meio do exposto no Quadro 10, é possível afirmar que a principal causa entre as situações onde não há interesse pela CG na percepção dos contadores participantes da pesquisa é a falta de conhecimento, instrução ou interesse por parte dos empresários, com 8,46 de média e desvio padrão de 1,35, sendo assim, embora a média dessa questão tenha retornado com o valor mais alto entre todas, percebe-se por meio do desvio padrão que há divergência entre as percepções dos contadores, pois o valor do índice pode ser considerado alto.

A questão que afirma que uma possível causa é a visão distorcida por parte dos empresários sobre o trabalho realizado pelos contadores, como sendo um agente do governo também atingiu uma média considerável de 8,40 e desvio padrão de 1,68.

Ao segregar as respostas pelo nível de formação dos respondentes, é importante evidenciar que entre os técnicos de contabilidade a situação envolvendo falta de interesse pela CG que atingiu a maior média é a visão distorcida por parte dos empresários sobre o trabalho realizado pelos contadores, como sendo um agente do governo com um valor de 8,63. Entre os bacharéis de contabilidade a maior média foi de 8,76 na questão que afirma que é a falta de conhecimento, instrução ou interesse por parte dos empresários e, entre os especialistas, a maior média encontrada é de 8,22 que afirma que uma das causas entre as situações onde não há interesse pela contabilidade gerencial é a falta de aproximação entre a realidade da empresa e os documentos que de fato são entregues para a contabilidade para a sua contabilização tornando irrelevantes os relatórios auferidos.

As questões apresentadas no Quadro 10 corroboram com o artigo de Vaz e Espejo (2015), onde nos resultados do trabalho são evidenciados pontos importantes de entrevistas realizadas para empresários e contadores em relação à falta de interesse pela CG. Os pontos importantes dessas entrevistas são as perguntas utilizadas nessa parte do questionário do presente estudo, evidenciando, na percepção dos contadores de Pato Branco, qual é a principal causa pela falta de interesse na CG.



Submetidas ao Alfa de Cronbach, as questões do Quadro 10 obtiveram um valor de 0,816, evidenciando que as questões possuem um nível de confiabilidade aceitável, ainda, em relação à matriz de correlação entre os itens, todas obtiveram resultados positivos.

#### 4.2.3 Diferenças Percebidas entre a CG e a CF

No Quadro 11 estão expostas as porcentagens obtidas com a questão que trata sobre as diferenças percebidas entre a CG e a CF:

<b>Nº Afirmação</b>	<b>Afirmação</b>	<b>%</b>
Afirmação 01	As informações obtidas valorizam mais a empresa como um todo	9,63%
Afirmação 02	As unidades de negócio são valorizadas na análise	10,70%
Afirmação 03	Os centros de custos são valorizados na análise	15,51%
Afirmação 04	As análises por grupos de produtos são valorizadas na análise	6,95%
Afirmação 05	As análises por projetos são valorizadas na análise	7,49%
Afirmação 06	O plano de contas das demonstrações financeiras é único para ambas as contabilidades	4,28%
Afirmação 07	Os critérios para detalhamento de uma área ou conta leva em consideração razões comportamentais	11,23%
Afirmação 08	Quem utiliza seus relatórios e demonstrativos são os usuários externos das informações contábeis, tais como acionistas, controladores, gestores, órgãos que representam o governo e credores	8,56%
Afirmação 09	Quem utiliza seus relatórios e demonstrativos são os usuários internos dentro de diferentes níveis hierárquicos ou mesmo para a área funcional	25,67%

**Quadro 11: Afirmações Pertencentes à Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira**

**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

Nessa questão, os respondentes poderiam assinalar todas as opções que considerassem a informação mais importante ou pertencente à CG. Dentre as afirmações vistas, a afirmação 09 obteve 25,67%, sendo a afirmação mais importante na percepção dos contadores, ela diz que “Quem utiliza seus relatórios e demonstrativos são os usuários internos dentro de diferentes níveis hierárquicos ou mesmo para a área funcional”, de fato, uma das grandes diferenças entre a CG e CF são seus usuários, pois, enquanto na CG quem a utiliza são os usuários internos, na

CF, são os usuários externos. A afirmação 08, que trata dos usuários externos obteve uma porcentagem de 8,56%, evidenciando que alguns contadores consideram a CG destinada aos usuários externos.

Dentre as outras afirmações, há de se destacar a afirmação 03 e a afirmação 07, que obtiveram porcentagens mais elevadas se comparadas às demais.

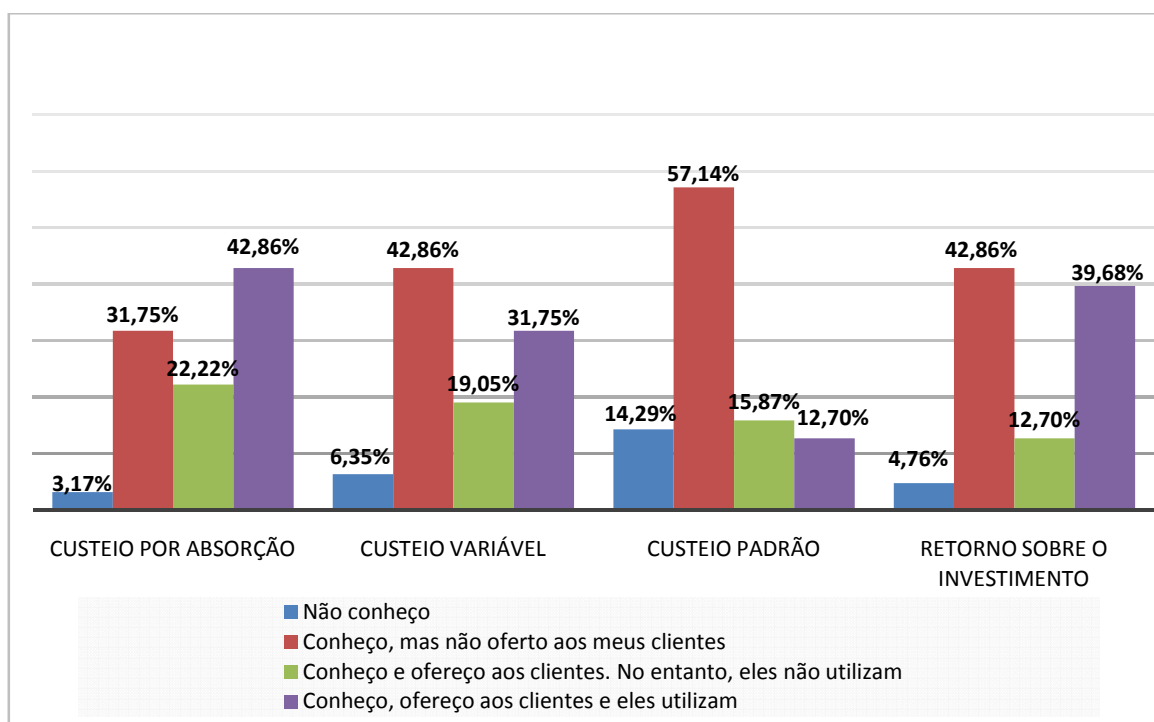
O resultado das questões contribui com o estudo de Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) por evidenciar os usuários da informação contábil na percepção dos contadores e com o estudo de Souza *et. al*, (2008), por apontar os focos de análise da CG.

#### 4.3 ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Na terceira seção dos resultados, é apresentado se os contadores conhecem, oferecem e se os seus clientes utilizam algum artefato da contabilidade gerencial. Os resultados estão expostos em gráficos com a finalidade de haver uma melhor análise dos dados. A seção é composta por quatro subseções: (i) artefatos do primeiro estágio da CG; (ii) artefatos do segundo estágio da CG; (iii) artefatos do terceiro estágio da CG e; (iv) artefatos do quarto estágio da CG.

### 4.3.1 Artefatos do Primeiro Estágio da CG

A seguir, é apresentado o Gráfico 5 que evidencia os resultados obtidos em relação aos artefatos do primeiro estágio da CG:



**Gráfico 5: Artefatos do Primeiro Estágio**

**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

No Gráfico 5, o qual evidencia os resultados obtidos com a pesquisa referente aos artefatos do primeiro estágio, é visto que grande parte dos contadores conhece e utiliza as ferramentas da CG.

As formas de custeio do primeiro estágio da CG são os primeiros artefatos que existiram e podem ser considerados os mais tradicionais e usados até os dias de hoje. No custeio por absorção, que é o primeiro artefato analisado do primeiro estágio da CG, é perceptível que ele é bastante disseminado e conhecido pelos contadores. Dos dados vistos, 42,86 por cento dos contadores conhecem, oferecem aos clientes e eles utilizam o artefato. O custeio por absorção é legal perante o fisco brasileiro, um dos motivos pelo qual a maioria dos contadores lhe conhece e faz uso dele.

O custeio variável também obteve valores significativos com 31,75 por cento de aplicabilidade em clientes dos contadores. O custeio variável é uma ferramenta utilizada apenas como ferramenta de gestão, pois ela não é aceita pelo fisco brasileiro, as empresas que decidem utilizá-la, são obrigadas a dispor de dois sistemas de custeio, o custeio variável e o custeio por absorção, sendo esse um dos motivos que leva o custeio variável a ter menor aplicabilidade do que o custeio por absorção.

O custeio padrão, como pode ser visto no gráfico, não é muito utilizado pelos clientes dos contadores participantes da pesquisa, somando em apenas 12,70 por cento na opção “Conheço, ofereço aos clientes e eles utilizam”, o resultado mais significativo nesse método de custeio é a opção “Conheço, mas não oferto aos meus clientes”, com 57,14 por cento do total. É perceptível que nesse sistema de custeio, os contadores não demonstram muito interesse em oferecer o artefato, pois muitos o conhecem, mas não disseminam a sua utilidade aos seus clientes.

O retorno sobre o investimento, utilizado para medir os rendimentos obtidos a partir de uma determinada quantia de recursos investidos, é oferecido e utilizado por 39,68 por cento dos clientes dos contadores participantes da pesquisa.

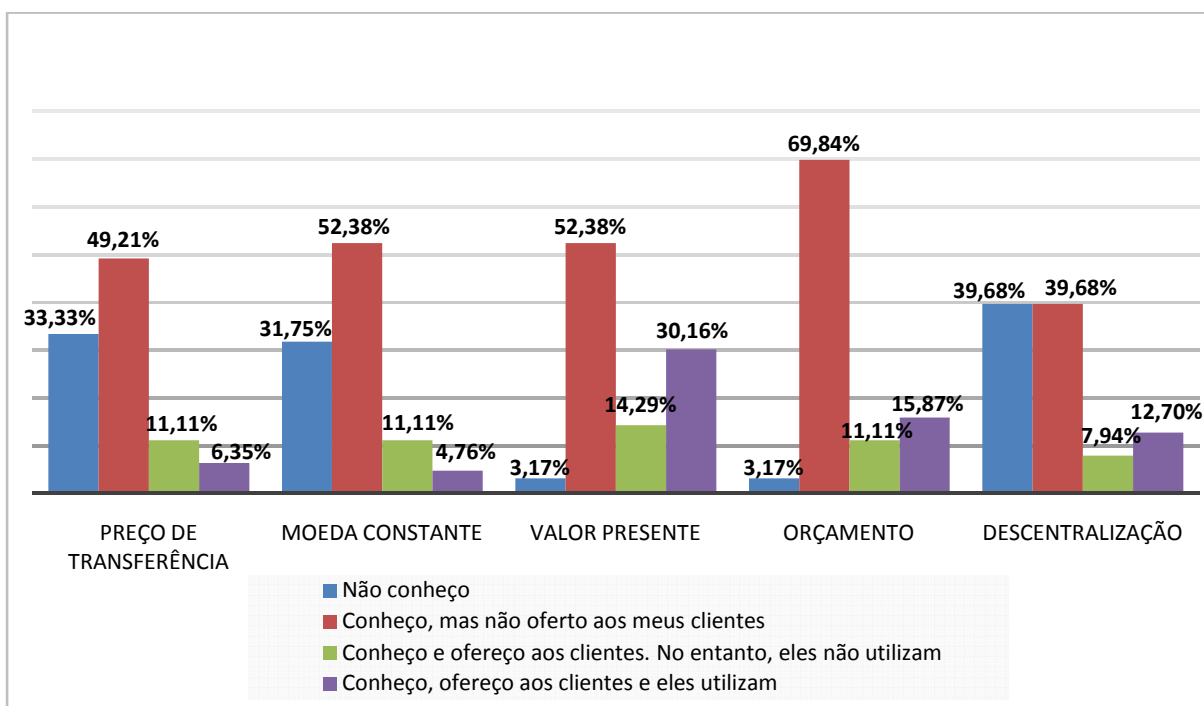
Se segregarmos os dados entre o grau de formação dos participantes da pesquisa, é importante salientar que dentre os artefatos do primeiro estágio 18,75% dos técnicos de contabilidade não conhecem algum artefato, entre os bacharéis, 7,43% e entre os especialistas 1,39% apenas. Também, há maior aplicabilidade dos artefatos nos clientes dos contadores quando estes são especialistas, com 47,22% de aplicabilidade.

A questão diverge da pesquisa precedente dos autores Santos *et. al* (2014), nele, os resultados foram obtidos através de um questionário de questões fechadas, direcionadas aos clientes de um escritório de contabilidade obtendo quarenta e três respostas. Sendo assim, os resultados exploram a percepção dos clientes do escritório em relação aos artefatos da CG.

Há disparidade entre o presente estudo e o estudo precedente dos autores, porque poucos clientes afirmam utilizar os artefatos do primeiro estágio e no presente estudo, os contadores afirmam que eles são utilizados, pois a opção “Conheço, ofereço aos clientes e eles utilizam” obteve porcentagem significativa no custeio por absorção, custeio variável e no retorno sobre o investimento.

#### 4.3.2 Artefatos do Segundo Estágio da CG

Em sequência, é apresentado o Gráfico 6 que evidencia os resultados obtidos em relação aos artefatos do segundo estágio da CG:



**Gráfico 6: Artefatos do Segundo Estágio**

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No Gráfico 6, o qual representa os resultados obtidos com os artefatos do segundo estágio da CG, já é possível perceber que não há mais a aplicabilidade dos artefatos encontrada com o primeiro estágio.

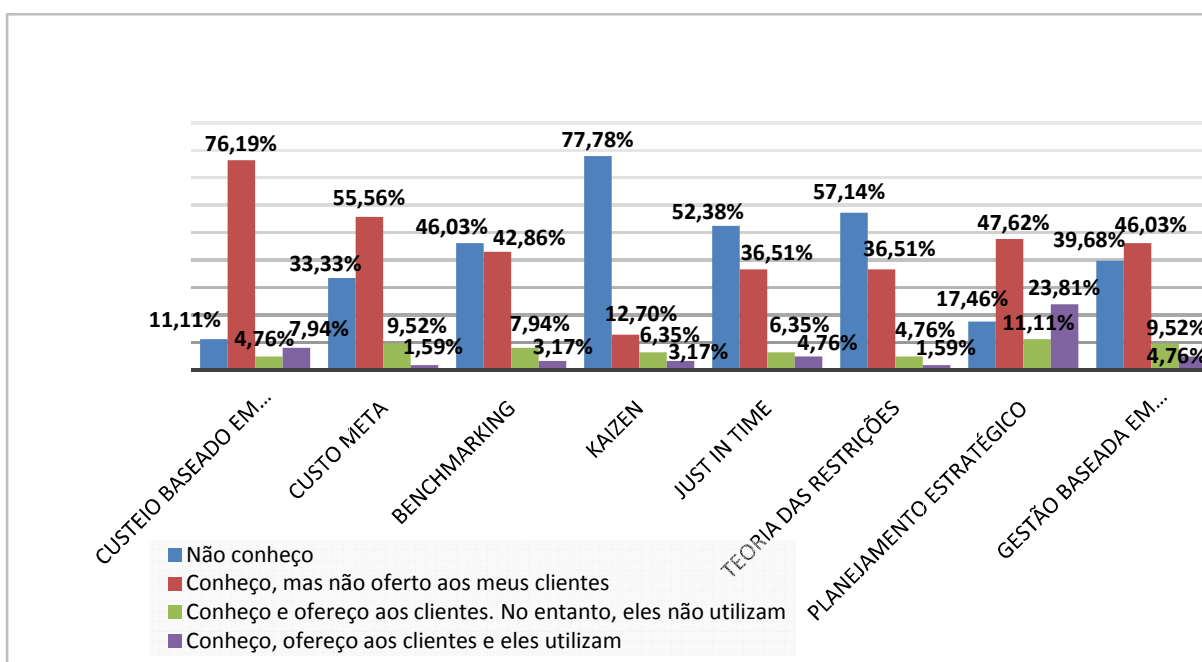
Dentre os cinco artefatos do segundo estágio, o valor presente é o artefato que tem maior porcentagem de aplicabilidade entre os clientes dos contadores, com 30,16% do total, o restante dos artefatos é utilizado com menor intensidade. Entre os artefatos vistos, é perceptível que a maioria dos contadores conhece, mas não oferece as ferramentas. Também é importante destacar que o preço de transferência, a moeda constante e a descentralização são ferramentas desconhecidas por uma grande porcentagem de contadores.

Ao segregar as respostas conforme o nível de formação dos respondentes é perceptível que apenas 5% dos técnicos possuem clientes que utilizam algum dos artefatos do segundo estágio, entre os bacharéis e especialistas a porcentagem é semelhante, com 15,14% e 15,56% respectivamente.

Contribuindo com a questão, no estudo precedente de Santos *et. al*, (2014), os autores não utilizaram os mesmos artefatos do segundo estágio vistos no presente trabalho, o único artefato que se repete é o orçamento, que é fortemente utilizado pelos clientes segundo dados da pesquisa elaborada por eles, ainda, na pesquisa dos autores é evidenciado que há pouco oferecimento dessa ferramenta por parte dos escritórios contábeis para seus clientes. É possível analisar certa semelhança entre os resultados referentes a esse artefato no presente estudo e no estudo precedente, pois há uma baixa porcentagem de oferecimento por parte do escritório de contabilidade, mas a maioria dos respondentes afirma conhecer o artefato. Os demais artefatos do segundo estágio não são passíveis de comparabilidade entre os dois trabalhos.

#### 4.3.3 Artefatos do Terceiro Estágio da CG

A seguir, é apresentado o Gráfico 7 que evidencia os resultados obtidos em relação aos artefatos do terceiro estágio da CG:



**Gráfico 7: Artefatos do Terceiro Estágio**

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

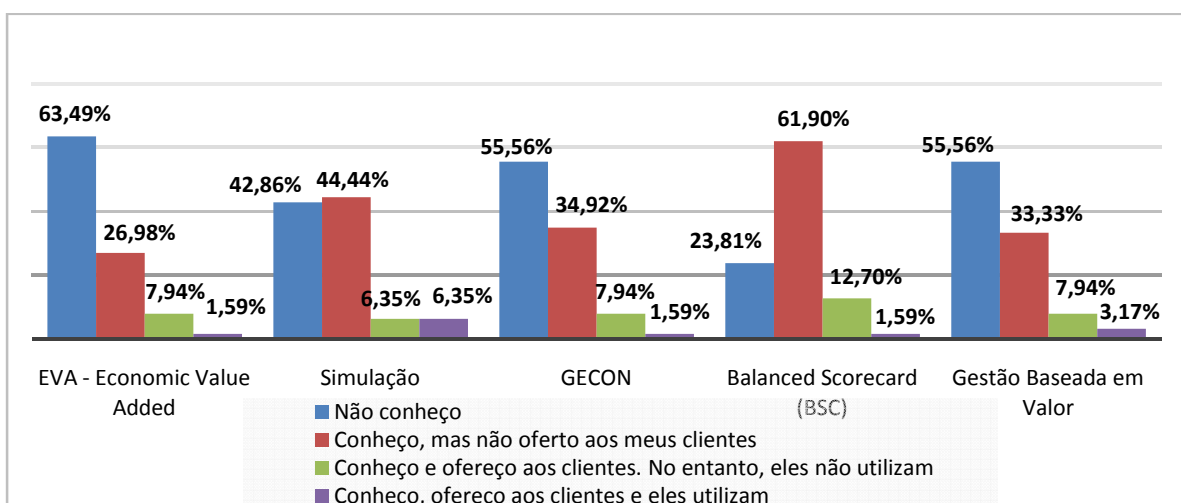
Quanto aos artefatos do terceiro estágio, o Gráfico 7 mostra que as ferramentas não são disseminadas pelos contadores, havendo pouca aplicabilidade. O artefato que possui maior aplicabilidade é o planejamento estratégico, com 23,81% apenas. Um dado que chama a atenção é a falta de conhecimento por parte dos contadores de alguns artefatos como o *kaizen* com 77,78% e a teoria das restrições com 57,14%. O custeio baseado em atividades, embora seja conhecido por 76,19% dos contadores possui apenas 7,94% de aplicabilidade.

Entre os artefatos do terceiro estágio, é possível evidenciar após segregar os resultados conforme o grau de formação dos respondentes que entre os técnicos apenas 3,13% possuem clientes que utilizam algum artefato, entre os bacharéis apenas 5,07% e entre os especialistas 10,42%. É importante destacar também que 62,50% dos técnicos não conhecem algum artefato contra 41,89% entre os bacharéis e 32,64% entre os especialistas.

A questão corrobora com o que é concluído sobre os artefatos do terceiro estágio no trabalho de Santos *et. al.*, (2014), que assim como os resultados do presente estudo, é exposto que não há significativo oferecimento dos artefatos do terceiro estágio por parte dos escritórios contábeis.

#### 4.3.4 Artefatos do Quarto Estágio da CG

A seguir, é apresentado o Gráfico 8 que evidencia os resultados obtidos em relação aos artefatos do quarto estágio da CG:



**Gráfico 8: Artefatos do Quarto Estágio**

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No Gráfico 8, o qual evidencia os artefatos do quarto estágio, assim como no terceiro estágio, é perceptível que os contadores não têm interesse em oferecer as ferramentas e também, não há significativa utilização por parte dos clientes. É importante destacar a falta de conhecimento que os contadores possuem sobre os artefatos do quarto estágio, em destaque para o EVA – *economic value added* com 63,49% de desconhecimento. O *balanced scorecard* é o artefato mais conhecido pelos contadores, com 61,9%, embora também não seja expressivamente oferecido pelos contadores aos seus clientes.

Entre os artefatos do quarto estágio, ao segregar as respostas conforme o grau de formação dos respondentes, é importante evidenciar que há pouca aplicabilidade dos artefatos entre os clientes dos contadores, pois, apenas 2,50% dos técnicos possuem algum cliente que utilize os artefatos, entre os bacharéis 1,62% apenas e entre os especialistas 4,44% apenas. É importante destacar também que mais de 50% dos técnicos e bacharéis não conhece algum artefato do quarto estágio contra 39% dos especialistas.

O trabalho mais uma vez contribui com o estudo de Santos *et.al*, (2014) que assim como no presente estudo, não há o oferecimento significativo dos artefatos por parte dos contadores para seus clientes.

Como pode ser visto, há mais conhecimento e aplicabilidade dos artefatos pertencentes ao primeiro estágio da CG, o segundo, terceiro e quarto estágios não possuem valores expressivos de utilização.

O presente estudo se assemelha ao trabalho de Santos *et. al*, (2014) quanto aos artefatos considerados modernos (3º e 4º estágios) pois é evidente que praticamente não são utilizados pelos clientes, mas, diferentemente do trabalho precedente, o qual explicita que o maior uso dos artefatos são os artefatos pertencentes ao 2º estágio pelos clientes, no presente trabalho o resultado encontrado é maior uso dos artefatos do 1º estágio.

De forma complementar, ao comparar os dados da segunda seção do trabalho que trata da utilidade atribuída a CG e as possíveis causas pela falta de interesse em sua aplicabilidade, com os resultados obtidos na terceira seção, é perceptível que há disparidade entre as respostas pois, na segunda seção foi atribuído uma média consideravelmente alta em todas as questões, o que deixa evidente que os contadores acreditam que a aplicabilidade da CG é pertinente,



importante e útil em PME's em vários aspectos de forma geral e que a principal causa pela falta de interesse nela é a falta de conhecimento, instrução ou interesse por parte dos empresários. Já na terceira seção do trabalho, embora a maioria dos artefatos seja conhecido pelos contadores em porcentagens significativas, é visto que apenas nos artefatos do primeiro estágio é encontrado índices consideráveis de utilização entre os clientes, já nos outros estágios, esses índices são, em geral, pouco significativos, o que nos leva a evidenciar que embora os contadores percebam a importância da CG e conheçam seus artefatos, não fazem questão de oferecê-los aos seus clientes e que, a causa atribuída a falta de interesse pela CG, pode não representar a realidade, uma vez que os próprios contadores não oferecem de forma considerável os artefatos da CG.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao tomar como base o problema da presente pesquisa que procurou evidenciar qual a percepção de contadores sobre a CG aplicada às PME's, é possível evidenciar que os contadores conhecem a CG e para quê ela serve. Acreditam que ela é importante nas PME's sobre vários aspectos e que possui um grau elevado de utilidade para as empresas desses segmentos.

Dessa forma, cumpre-se o objetivo geral do presente estudo o qual era analisar a percepção dos contadores de Pato Branco – PR sobre a CG aplicada às PME's.

Por meio da análise, pode ser dito que dentre as várias questões expostas à avaliação dos contadores, todas àquelas que tinham por objetivo obter o nível de concordância dos contadores sobre utilidades da CG e possíveis causas que levam a falta de interesse em sua aplicabilidade são consideradas significativamente importantes, pois nenhuma atingiu uma média menor do que oito. Sobre os demais questionamentos, é possível afirmar que os contadores conhecem o conceito de CG, suas diferenciações em relação à contabilidade financeira ou tradicional. Conhecem também, a maioria dos artefatos da CG, em especial os artefatos do primeiro estágio, mas não há significativo oferecimento e utilização dos artefatos pelos clientes dos contadores.

Sendo assim, cumprem-se também os objetivos específicos do trabalho, sendo o primeiro levantar o perfil dos contadores da cidade de Pato Branco – PR, o qual evidenciou que a maioria dos contadores são jovens e mulheres com menos de vinte anos de experiência e em grande parte, bacharéis em contabilidade.

O segundo objetivo específico, o qual era identificar na percepção dos contadores o conceito percebido e a utilidade atribuída a CG, bem como as diferenças percebidas entre a CG e a CF trouxe resultados positivos, o que deixa evidente que os contadores possuem claros conhecimentos sobre a CG, seu conceito, às utilidades atribuídas e de forma complementar, possíveis causas que geram a falta de interesse pela CG, também, é possível afirmar que os contadores sabem diferenciar, em sua grande maioria, a CG da CF.

Sobre o terceiro objetivo específico, o qual era analisar o grau de conhecimento e utilização dos artefatos da CG, é possível dizer que embora os

contadores conheçam a maioria dos artefatos, a aplicabilidade deles é pouco relevante, principalmente em relação aos artefatos do segundo, terceiro e quarto estágio, pois apenas nos artefatos do primeiro estágio é visto que há significativa utilização por parte dos clientes.

Por meio das respostas obtidas com o trabalho, ao cruzar o perfil dos contadores com as demais questões, é possível dizer que em praticamente todas as questões o nível de formação, experiência e idade, interferem nos resultados, principalmente em relação à terceira seção dos resultados, sobre os artefatos da CG.

É importante esclarecer que dentre as possíveis situações que levam a CG a ser pouco utilizada pelas empresas, os contadores atribuem à falta de interesse, instrução ou conhecimento por parte dos empresários e por meio dos resultados vistos na terceira seção dos resultados, é evidenciado que há contradições nessa afirmação, pois, por meio das respostas obtidas nessa seção, é evidente que há falta de oferecimento dos artefatos pelos contadores à seus clientes.

Em suma, é possível dizer que o presente trabalho corrobora com estudos anteriores como, por exemplo, o estudo de Santos *et. al.*,(2006), ao mostrar que o conceito da CG mais lembrado pelos respondentes deste trabalho e do trabalho precedente foi o mesmo, também com os estudos de Santos e Souza (2010), Santos *et. al.*, (2014), Junqueira *et. al.*, (2012), Herculano e Pereira (2012), Faria *et. al.*,(2014), Paton, Oliveira e Gonçalves (2014), Madeira, Teixeira e Teixeira (2005), entre outros, em relação às utilidades da CG, possíveis motivos pela sua baixa utilização entre as empresas e, aos artefatos da CG.

Em relação às limitações do presente estudo, é importante salientar que a quantidade de respostas obtidas representou menos de 17% da população de contadores com CRC ativos em Pato Branco – PR, o que mostra a falta de interesse que os contadores possuem de participarem de pesquisas científicas. Também, dentre as respostas obtidas, praticamente a metade foi respondida presencialmente, pois por meio da ferramenta “Google formulários”, o volume de respostas obtidas foi abaixo do esperado.

Como sugestões para próximos estudos, é válido aplicar novas pesquisas de campo à fim de analisar as respostas de contadores de outras cidades do Paraná e realizar comparativos dos estudos por região demográfica, também, a aplicação do questionário para mais de um porte de empresa, de forma a realizar comparações.

Outra sugestão é a análise da percepção dos administradores das empresas que utilizam os serviços contábeis de forma a realizar uma comparação da percepção encontrada dos administradores com a percepção encontrada dos contadores, no presente trabalho.

No mais, é recomendada a ampliação da amostra, bem como a definição de outras variáveis que possam demonstrar outros aspectos não abrangidos pelo presente estudo.

Enfim, espera-se que o presente trabalho tenha alcançado o seu objetivo e ter proporcionado uma contribuição significativa como fonte de consulta para novas pesquisas.

## REFERÊNCIAS

Anvisa. Disponível em

<http://portal.anvisa.gov.br/wps/content/Anvisa+Portal/Anvisa/Setor+Regulado/Como+Fazer/Porte+de+Empresas/Enquadramento+de+Porte+da+Empresa>, acesso em 07/05/2016.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão Técnica de Rubens Fama. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; ERFUTH, Alfredo Ernesto. Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília (DF). v. 13, n. 1, p. 44-58, jan/abr, 2010.

BNDES. Disponível em

[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Institucional/Apoio\\_Financeiro/porte.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html), acesso em 07/05/2016.

CORRÊA DA ROSA, Joel Maurício. Estatística II. **Notas de aula**. Curitiba: UFPR, 2009. p. 3.

COSTA, Shirley E. C.; da CUNHA, Darliane Ribeiro; MENEZES, Fernando André T. de. A utilização da contabilidade gerencial uma pesquisa realizada no setor hoteleiro de Natal. Anais do XI Congresso Brasileiro de Custos. Porto Seguro, 2004.

CFC. Disponível em

<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>, acesso em 13/08/2016.

CFC. Disponível em

<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConsultaPorRegiao.aspx?Tipo=0>, acesso em 13/08/2016.

CORRAR, Luiz João; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria. (Org.). Análise Multivariada para os Cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia. São Paulo: Atlas, 2007. p. 64.

CRC Mato Grosso do Sul. Disponível em

<http://www.crcms.org.br/portal/editorial-apos-0106-profissionais-formados-em-nivel-tecnico-nao-poderao-mais-obter-o-registro-profissional/>, acesso em 13/08/2016.

CRC Paraná. Disponível em

[http://www.crcpr.org.br/wilson/acesso\\_publico/paginas/qtde\\_cont\\_cidad.php](http://www.crcpr.org.br/wilson/acesso_publico/paginas/qtde_cont_cidad.php), acesso em 11/04/2016.

CREPALDI, Silvio A.; **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FARIA, Juliano A.; BARBOSA, Tiago A; LOPES, Laerson Morais S.; OLIVEIRA, Neylane dos Santos. As percepções dos profissionais de contabilidade a respeito do controle interno como ferramenta gerencial em micro e pequenas empresas: um estudo na cidade de Serrinha-Bahia. Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos. Natal, 2014.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo (SP) - USP, n. 44, p. 9 – 22, maio/ago. 2007.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9a. ed. Rio de Janeiro:LTC Editora, 2001.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C.; **Contabilidade Gerencial**. Tradução e revisão técnica de Antonio Zoratto Sanvicente. Rio de Janeiro: LTC, 2007. 693 p. Tradução de: Managerial Accounting.

GERMANO, Cíntia Vanessa. M.; CAMPOS, Lilian C.; PETER, Maria G. A.; MACHADO, Marcus V. V.; NASCIMENTO, Cícero P. S. Artefatos de contabilidade gerencial disseminados entre os alunos do curso de graduação em ciências contábeis, 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HERCULANO, Harlan A.; PEREIRA, Alexandre W. R. Um estudo das práticas de contabilidade gerencial e sua utilização no processo decisório: um estudo de caso nas empresas industriais de tecelagem. Anais do XIX Congresso Brasileiro de Custos. Bento Gonçalves, 2012.

IBPT. Disponível em

<http://www.ibpt.com.br/noticia/372/Censo-das-Empresas-Brasileiras-2012>, acesso em 07/05/2016.

Ibracon. **Transparência das PME's encerra a 4ª edição da Conferência do Ibracon**. Disponível em

<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=%202081>, acesso em 30/04/2016.

International Federation Of Accountants (IFAC/IMAP). **Management Accounting Concepts**. 1998. Disponível em

[http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap\\_1.htm](http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm), acesso em 19/04/2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. NELSON. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo (SP) - USP, n. 38, p. 7 – 19, maio/ago. 2005.

JUNQUEIRA, Emanuel; ROCHA, Patrícia S.; REINALDO, R. Camacho; MORAES, Romildo O.; NASCIMENTO, Marília. Uso de instrumentos de contabilidade gerencial em empresas de pequeno porte do pólo comercial de Laranjeiras. Anais do XIX Congresso Brasileiro de Custos. Bento Gonçalves, 2012.

LONGENECKER, Justin G.; MOORE, Christopher W.; PETTY, J. W. **Administração de pequenas empresas**. São Paulo: Pearson, 1997.

MADEIRA, Geová José; TEIXEIRA, Katia Fernandes; TEIXEIRA, Maura Fernandes. A contabilidade gerencial como instrumento eficaz para a sobrevivência no mercado competitivo. **Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte (MG), v. 16, n. 1, p. 55 – 761, abr., 2005.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEYER JUNIOR, Victor; MEYER, Bernardo. **Planejamento estratégico nas instituições de ensino superior: técnica ou arte?**. 2004.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PATON, Claudécir; OLIVEIRA, Wellington Sena de; GONÇALVES, Soraya C. C. da Silva. A produção científica de contabilidade gerencial e seus artefatos em eventos acadêmicos do Brasil. Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos. Natal, 2014.

Portal CFC. Disponível em

<http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=13912>, acesso em 13/08/2016.

SANTANA, Alex F. B.; CIUPAK, Clébia; KUHN, Ivo Ney; TISOTT, Sirlei T. Diagnóstico e análise da utilização da contabilidade gerencial nas micro, pequenas e médias empresas da cidade de Cruz Alta - RS. Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos. João Pessoa, 2007.

SANTOS, Ademilson R.; CORDEIRO, Agnaldo A. L.; SOUZA, Diocésar C.; KUHL, Marcos R.; RIBEIRO, Roberto R. M.; MICHELS, Valdir. Um novo conceito para a contabilidade gerencial?. Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte, 2006.



SANTOS, Maria L.; SOUZA, Marta A.; A importância do profissional contábil na contabilidade gerencial - uma percepção dos conselheiros do CRC de MG. **E-Civitas**, Belo Horizonte (MG), v. III, n. 1, jul., 2010.

SANTOS, Vanderlei; BENNERT, Patrícia; FIGUEIREDO, Guilherme H.; BEUREN, Ilse Maria. Instrumentos da contabilidade gerencial utilizadas pelas micro, pequenas e médias empresas: estudo em uma prestadora de serviços contábeis e seus respectivos clientes. Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos. Natal, 2014.

SCARPIN, Jorge E.; PINTO, Juliana; BOFF, Lucia M. Utilização do *target costing* e da previsão de demanda como ferramentas de gestão estratégica de custos na indústria de concreto: Um estudo de caso. **Associação Brasileira de Custos**, Vol. III, n. 1, jan/abr 2008.

SEBRAE. Disponível em

<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>, acesso em 07/05/2016.

SOUTES, Dione O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 fls. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo. 2006.

SOUZA, Antônio A.; AVELAR, Ewerton A.; BOINA, Terence M.; RODRIGUES, Ludmila T. Ensino da contabilidade gerencial: estudo dos cursos de ciências contábeis das melhores universidades brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis (SC), v. 1, n. 10, p. 69-90, jul./dez., 2008.

VAZ, Patrícia V. C.; ESPEJO, Márcia M. S. B. Do texto ao contexto: o uso da contabilidade gerencial pelas pequenas empresas sob a perspectiva teórica de Bakhtin. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Curitiba (PR), p. 31-41, jul., 2015.

VIEIRA, Sônia. **Como elaborar questionários**. São Paulo: Atlas, 2009.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo:Panorama, 2001.

## APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

### BLOCO I – CARACTERIZAÇÃO DO RESPONDENTE

Q1. Qual a sua idade:

Q2. Qual o seu gênero: ( ) Masculino ( ) Feminino

Q3. Qual o seu maior grau de formação completo:

( ) Técnico em contabilidade ( ) Bacharel em ciências contábeis ( ) Especialização ( ) Mestrado  
( ) Doutorado ( ) Outro. Qual:

Q4. Há quanto tempo trabalha na área contábil:

### BLOCO II – CONCEITO E UTILIDADE ATRIBUÍDA À CONTABILIDADE GERENCIAL E DIFERENÇAS PERCEBIDAS ENTRE CONTABILIDADE GERENCIAL X CONTABILIDADE FINANCEIRA

Por favor, para cada questão abaixo atribua o grau que melhor expresse a sua opinião em relação às afirmações expostas por meio da escala abaixo.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Não Concordo	Quanto mais próximo de 0 (ZERO) MENOS as afirmações correspondem às suas opiniões.									Concordo Totalmente
	Quanto mais próximo de 10 (DEZ) MAIS as afirmações correspondem às suas opiniões.									

Em relação à valorização e utilização da contabilidade gerencial, responda às questões abaixo:		Grau atribuído
Q5	A contabilidade gerencial representa um grande avanço para a tomada de decisão.	
Q6	O suporte fornecido pelos escritórios de contabilidade para os empresários se torna mais relevante quando atende aos aspectos gerenciais e no uso correto das informações fornecidas nos relatórios.	
Q7	Quando a empresa é pequena e possui contabilidade terceirizada, é válido que o contador responsável por ela ofereça serviços de contabilidade gerencial para as auxiliarem na tomada de decisão.	
Q8	O uso de ferramentas da contabilidade gerencial proporciona às empresas melhores perspectivas de crescimento e, conseqüentemente, menor chance de mortalidade.	
Q9	O uso da contabilidade gerencial fundamenta aos administradores decisões corretas e em bases técnicas confiáveis reduzindo ou minimizando os riscos	

	inerentes ao processo decisório cotidiano.	
Q10	As ferramentas contábeis gerenciais são necessárias em qualquer tipo de empresa, sem distinção de porte ou atividade que exerce.	
Q11	As empresas que utilizam dos recursos provenientes da contabilidade gerencial levam vantagem sobre as empresas que não utilizam pois, através dela, é possível prever muitos problemas e antecipar soluções.	
Q12	O contador deve oferecer suporte aos seus clientes não somente no que se refere a legislação e escrituração contábil mas também no processo de tomada de decisão da empresa.	
Q13	A contabilidade é uma forma eficaz de avaliação de desempenho econômico, financeiro e social de entidades e gestores como instrumento na tomada de decisão.	
Q14	Os instrumentos da contabilidade gerencial devem servir como subsídio para as decisões tomadas pelos administradores das empresas em sua gestão empresarial.	
Q15	A contabilidade gerencial é uma atividade técnica necessária para a perseguição de objetivos organizacionais.	
Q16	A contabilidade gerencial opera em contextos dinâmicos e competitivos.	
<b>Assinale de acordo com a sua concordância, as causas que você atribui a situações onde não há interesse pela contabilidade gerencial:</b>		<b>Grau atribuído</b>
Q17	Falta de conhecimento, instrução ou interesse por parte dos empresários.	
Q18	Falta de estrutura do escritório de contabilidade.	
Q19	Falta de informações transmitidas pelos contadores referentes aos relatórios gerenciais.	
Q20	Falta de interesse por parte dos contadores em oferecer subsídio aos seus clientes sobre instrumentos gerenciais.	
Q21	Falta de tempo por parte dos contadores em oferecer serviços gerenciais aos seus clientes.	
Q22	Falta de aproximação entre a realidade da empresa e os documentos que de fato são entregues para a contabilidade para a sua contabilização tornando irrelevantes os relatórios auferidos.	
Q23	Visão distorcida por parte dos empresários sobre o trabalho realizado pelos contadores, como sendo um agente do governo - apurador de impostos.	

**Q24. Dentre os conceitos abaixo, assinale o que melhor representa sua opinião sobre o que é a contabilidade gerencial (assinalar apenas uma opção):**

- ( ) É um conjunto de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que é disponibilizado para que grupos de pessoas, com objetivos comuns, voltadas à gestão da empresa, possam receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vistas a atingir uma determinada meta.
- ( ) É o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado dos recursos.
- ( ) É o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações tempestivas (passadas, presentes e/ou futuras) relevantes e úteis, para auxiliar os gestores das organizações no processo decisório das operações diárias e do planejamento de operações futuras.
- ( ) É o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informações gerencial.
- ( ) É o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores.
- ( ) Qualquer conjunto de informações com origem contábil para circulação interna, na forma adequada para assessorar gerentes no processo decisório.

**Q25. Nas afirmativas abaixo, assinale aquelas que você julgar a informação pertencente a contabilidade gerencial (assinalar quantas julgar necessário):**

- ( ) Quem utiliza seus relatórios e demonstrativos são os usuários externos das informações contábeis, tais como acionistas, controladores, gestores, órgãos que representam o governo e credores.
- ( ) Quem utiliza seus relatórios e demonstrativos são os usuários internos dentro de diferentes níveis hierárquicos ou mesmo para a área funcional.
- ( ) As informações obtidas valorizam mais a empresa como um todo.
- ( ) As unidades de negócio são valorizadas na análise.
- ( ) Os centros de custos são valorizados na análise.
- ( ) As análises por grupos de produtos são valorizadas na análise.
- ( ) As análises por projetos são valorizadas na análise.
- ( ) O plano de contas das demonstrações financeiras é único para ambas as contabilidades.

( ) Os critérios para detalhamento de uma área ou conta leva em consideração razões comportamentais.

### **BLOCO III – ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL**

**Q26. Nas questões abaixo sobre os artefatos da contabilidade gerencial, marque o número correspondente à sua realidade profissional:**

- (1) Não conheço.
- (2) Conheço, mas não oferto aos meus clientes.
- (3) Conheço e ofereço aos clientes. No entanto, eles não utilizam.
- (4) Conheço, ofereço aos clientes e eles utilizam.

( ) **Custeio por absorção:** Consiste na apropriação de todos os custos (fixos e variáveis) à produção do período.

( ) **Custeio variável:** Consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos.

( ) **Custeio padrão:** É um custo em que a empresa define como meta para a fabricação de seus produtos.

( ) **Retorno sobre o investimento:** É a relação entre o lucro (ou prejuízo) resultante de um investimento e o valor investido.

( ) **Preço de transferência:** Regras que uma empresa usa para distribuir a receita conjuntamente arrecadada, entre os centros de responsabilidade da empresa.

( ) **Moeda constante:** É utilizada para possibilitar que os demonstrativos sejam passíveis de comparação a qualquer tempo.

( ) **Valor presente:** Valor no momento atual de uma quantia a ser adquirida em n períodos a determinada taxa de juros.

( ) **Orçamento:** Expressão quantitativa das entradas e saídas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais.

( ) **Descentralização:** Delegação de autoridade decisória numa organização, dando a administradores a autoridade de tomar decisões relacionadas à sua área de responsabilidade.

( ) **Custeio baseado em atividades (ABC):** Método de custeio baseado nas atividades que a empresa exerce na fabricação de seus produtos.

( ) **Custo meta:** Utilizado para novos produtos ou reprojatos. Planejamento dos custos e dos lucros com base no preço de venda.

( ) **Benchmarking:** Processo de estudar e comparar como outras empresas desempenham atividades e processos similares.

- ( ) **Kaizen:** Trazer pequenas melhoras para um processo por meio de montantes incrementais em vez de grandes inovações.
- ( ) **Just in time:** As empresas compram matéria-prima e produzem unidades somente na medida do suficiente para atender a demanda efetiva dos clientes.
- ( ) **Teoria das restrições:** Filosofia de gerenciamento cujo objetivo é a programação da produção rompendo as barreiras globais da empresa.
- ( ) **Planejamento Estratégico:** Tem como proposta direcionar a empresa à identificação de objetivos, táticas e metas que permitam a mensuração do seu desempenho.
- ( ) **Gestão baseada em atividades (ABM):** Processo administrativo que usa a informação por uma análise dos custos baseados em atividades para melhorar a lucratividade da empresa.
- ( ) **EVA - Economic value added:** Tenta encontrar o verdadeiro resultado econômico gerado por uma empresa, relacionado com a criação de valor para o acionista.
- ( ) **Simulação:** Cria um sistema em um ambiente controlado, podendo manipular ou verificar seu desempenho com segurança e menor custo.
- ( ) **GECON:** Busca evidenciar a essência econômica de todas as transações realizadas pela empresa em cada momento.
- ( ) **Balanced scorecard (BSC):** Modelo onde várias informações estratégicas são organizadas em um conjunto de indicadores, permitindo a localização de problemas, definição de rumos, entre outras coisas.
- ( ) **Gestão baseada em valor:** Método de gestão integrado, que tem por finalidade a maximização do valor do acionista.