

BARREIRAS E POSSIBILIDADES DE APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS POR MEIO DE EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

BARRIERS AND OPPORTUNITIES OF APPLICATION MANAGEMENT ACCOUNTING IN MICRO AND SMALL COMPANIES TROUGH ACCOUNTING SERVICES COMPANIES

ILSE MARIA BEUREN
ADRIANO DINOMAR BARP
ROSELAINE FILIPIN

ILSE MARIA BEUREN

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP).

Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná (UFPR).

E-mail: ilse.beuren@gmail.com

ADRIANO DINOMAR BARP

Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (Furb).

E-mail: dinomarbarp@hotmail.com

ROSELAINE FILIPIN

Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (Furb).

E-mail: rosefilipin@yahoo.com.br

Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 - Campus III - Jardim Botânico Curitiba - PR - CEP 80.210-070.

Resumo:

O estudo investiga as barreiras e possibilidades de aplicação da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas por meio de empresas de serviços contábeis. Um questionário, com as questões extraídas da pesquisa de Marriott e Marriott (2000), foi enviado para os clientes de 35 empresas de serviços contábeis de um município da região sul do Brasil, compreendendo a amostra por acessibilidade 109 micro e pequenas empresas. A análise dos dados foi realizada inicialmente por meio de estatística descritiva, buscando-se verificar as frequências das respostas, e, em seguida, foi realizado o cálculo da entropia a fim de verificar quais respostas apresentam maior ou menor quantidade de informação. Os resultados da pesquisa mostram que nas empresas pesquisadas há: a) baixa utilização de sistemas informatizados e integrados; b) alto grau de satisfação dos clientes com seus contadores; c) necessidade de uma contabilidade voltada ao processo de gestão; e d) receptividade das empresas para a prática da contabilidade gerencial. Conclui-se que, apesar das barreiras na aplicação da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas por meio das empresas de serviços contábeis, a necessidade é percebida nas empresas pesquisadas e há receptividade para a sua implementação.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial. Pequenas empresas. Empresas de serviços contábeis.

Abstract: This study investigates the barriers and possibilities of application management accounting in micro and small companies through accounting services companies. A questionnaire, made of questions drawn from the research of Marriott and Marriott (2000), was sent to the customers of 35 accounting services companies in a municipality in southern Brazil and the accessibility sample comprises 109 micro and small companies. The data analysis was initially performed by using descriptive statistics, seeking to verify the frequency of the responses, and then calculation of entropy was performed in order to verify which answers have more or less amount of information. The survey results show that in the companies surveyed there are: a) low use of informatized and integrated systems; b) high level of customer satisfaction with their accountants; c) need for accountability dedicated to management process; iv) companies' receptiveness to the practice of management accounting. It is concluded that, despite the barriers in the application of management accounting in micro and small enterprises through accounting services companies, the need is perceived in the surveyed companies and there is receptivity to implement.

Keywords: Management accounting. Small businesses. Accounting services companies.

Recebido em: 07.09.2012.
Revisado por pares em: 28.03.2013.
Aceito em: 09.06.2013.
Publicado em: 30.08.2013.
Avaliado pelo sistema double blind review.

1 INTRODUÇÃO

As micro e pequenas empresas (MPE's) possuem papel econômico-social relevante no ambiente em que estão inseridas. Como principais benefícios estão a geração de emprego e renda proporcionada por essas organizações. Santos, Silva e Neves (2011, p. 108) destacam que, no caso brasileiro, “este segmento tem um importante papel social e econômico, como pólo de criação e distribuição de riqueza, decisivo na geração de empregos e no desenvolvimento econômico”. Aduzem ainda que as MPE's “[...] formam um sistema produtivo no mundo inteiro, que possibilita, na base de uma sociedade, a diluição da economia em milhares de empreendimentos”.

No entanto, os desafios enfrentados pelas MPE's são significativos diante das transformações do “[...] cenário globalizado que colocaram as MPE's brasileiras sob pressão de novas forças competitivas, onde a adequação contínua às mudanças se apresenta como condição primordial à manutenção da capacidade de sobrevivência e desenvolvimento” (PELISSARI; GONZALEZ; VANALLE, 2011, p. 149).

Tal cenário de mudanças sugere motivação para uma crescente necessidade do uso da tecnologia de informação (TI) também pelas MPE's, como instrumento de auxílio gerencial das organizações. Todavia, é sabido que grande parte dessas organizações utiliza-se dos instrumentos fornecidos pelas empresas de serviços contábeis na tomada de decisões. Muitas organizações desse porte têm como suporte ao processo de gestão a empresa de serviços contábeis, responsável pela geração de informações pertinentes ao processo de tomada de decisões. Assim, o profissional contábil tende a ter papel fundamental, mesmo levando-se em consideração que a maioria desses serviços são terceirizados. No entanto, por vezes as atribuições pertinentes ao profissional contábil são confundidas pelos gestores das organizações, associando-as exclusivamente ao cumprimento de obrigações fiscais.

Diversas são as atribuições dos profissionais contábeis, porém no Brasil tais atribuições tendem a ter um direcionamento legalista. Segundo Martin (2002, p. 11), “[...] mais de 80% dos profissionais contábeis dedicam-se tão somente à contabilidade financeira ou externa, assim é natural que uma grande parte dos administradores acabe por vê-los quase como agentes do Fisco”. É possível que esse cenário esteja se alterando gradualmente com vistas ao atendimento também das necessidades de outros usuários da informação contábil. Para o envolvimento do profissional da área contábil no processo de gestão das empresas de seus clientes, o profissional deve se atualizar constantemente e fornecer informações úteis aos gestores para a tomada de decisões, sendo dessa maneira um profissional envolvido no

desenvolvimento, configuração e disseminação de informações em toda a organização (ZAROWIN, 1997).

Alguns estudos anteriores buscaram evidenciar as funções do contador no cenário econômico atual. Martin (2002) evidenciou a evolução necessária do contador. Banker, Chang e Kao (2002) investigaram a utilização da tecnologia como forma de alavancar escritórios contábeis. Marriott e Marriott (2000) investigaram o papel dos serviços de contabilidade terceirizados em empresas de pequeno porte. Siegel, Kulesza e Sorensen (1997) pesquisaram sobre o preparo do contador para a geração de informações ao processo decisório. Zarowin (1997) também realizou pesquisa na linha dos estudos já citados. Frezatti et al. (2009) fizeram uma análise crítica da contabilidade gerencial no Brasil sob a ótica dos professores de pós-graduação *stricto sensu* da área.

Depreende-se que há um campo a ser explorado, em específico o relacionado aos desafios das empresas de serviços contábeis de fornecerem suporte informacional ao processo de gestão das empresas de pequeno porte. Com base nessa lacuna observada, elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: quais as barreiras e possibilidades de aplicação da contabilidade gerencial em MPE's por meio de empresas de serviços contábeis? Assim, o estudo objetiva investigar as barreiras e possibilidades de aplicação da contabilidade gerencial em MPE's por meio de empresas de serviços contábeis.

O estudo justifica-se pela importância desse porte de empresas no cenário econômico brasileiro e pela possibilidade do contador ser um agente transformador e gerador de informações, por meio de suas habilidades para desenvolver a atividade de contabilidade de gestão. Pretende-se cotejar os resultados desta pesquisa em empresas de um município da região sul do Brasil com os resultados encontrados na pesquisa de Marriott e Marriott (2000), nesta mesma perspectiva, realizada junto às empresas de pequeno porte da região sul do País de Gales. A replicação da pesquisa pode revelar semelhanças ou diferenças no suporte informacional dessas empresas, o que se mostra relevante no comparativo de países em diferentes estágios históricos de desenvolvimento da contabilidade.

A estrutura do estudo compreende sete seções. Na primeira consta a introdução, que caracteriza o problema, o objetivo e a justificativa desta pesquisa. Segue-se o referencial teórico, que dá sustentação à pesquisa, com ênfase na informação contábil, no papel do contador e na descrição da pesquisa de Marriott e Marriott (2000). Na sequência, apresenta-se a metodologia da pesquisa utilizada, seguida da exposição dos resultados e sua análise. Por fim, evidenciam-se as conclusões do estudo e as referências utilizadas.

2 INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A principal finalidade da contabilidade é gerar as informações necessárias à tomada de decisões dos usuários internos e externos dos relatórios contábeis. Nesse sentido, Szüster *et al.* (2005, p. 21) concebem a contabilidade “[...] como um patrimônio da humanidade. Sua atuação é fundamental para o desenvolvimento e para a própria sobrevivência da sociedade”. Porém, é imprescindível que essas informações sejam compreendidas por seus usuários, visto que “[...] as informações devem ser compreensíveis aos que possuem uma noção razoável dos negócios e das atividades econômicas e estejam dispostos a estudar as informações com diligência razoável” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2009, p. 93).

A compreensão das informações geradas pela contabilidade é um pressuposto básico para sua utilização no processo de gestão dos negócios. Conforme Kos *et al.* (2011, p. 4), “[...] a informação ocupa lugar de destaque em qualquer segmento, porte empresarial, bem como em qualquer função gerencial ou operacional”. Ainda segundo os autores, “[...] partindo do pressuposto de que a contabilidade tem como objetivo gerar informações aos seus usuários, dentro e fora da empresa, a contabilidade gerencial visa subsidiar seus gestores de forma a orientá-los na melhor escolha, diante de um processo decisório”.

Essas informações nem sempre são utilizadas pelas MPE's, podendo acarretar deficiências no processo de gestão. Conforme Santos, Silva e Neves (2011, p. 108), as MPE's encaram problemas pontuais, de forma e proporções diferentes aos encarados pelas grandes empresas. Em alguns casos, as MPE's são atrativas do ponto de vista de rentabilidade, mas devido às deficiências na gestão financeira e operacional, predomina a ineficiência no modo de operacionalização do empreendimento, deixando as mesmas suscetíveis a imprevistos comuns à natureza dos negócios. A contabilidade gerencial tem como função subsidiar os gestores no processo decisório, podendo contribuir assim para a eficiência dessas empresas.

A contabilidade gerencial configura-se como uma tecnologia informacional contábil prática, pois compreende uma coleção de instrumentos que os gestores empregam no seu cotidiano, como alocações de custos, análises de rentabilidade das opções disponíveis, avaliações de investimentos a longo prazo, métodos de orçamento tradicional e avaliação de desempenho não financeiros, que são necessários para gerenciar a vida cotidiana da organização (VAIVIO, 2008).

Com a aplicação de instrumentos da contabilidade gerencial no processo decisório, a vida cotidiana das empresas torna-se mais formalizada e sistemática. No entanto, Vaivio (2008, p. 65) alerta que “[...] sistemas são utilizados de maneira intensiva, com grande capacidade e uma fre-

quente troca de dados em tempo muito curto. Se a empresa não utiliza esses dados de forma bem trabalhada, não gerará informação oportuna”.

Os problemas enfrentados pela falta de gestão nas empresas de pequeno porte podem conduzi-las ao fracasso. Os fatores que contribuem para conduzi-las ao fracasso são citados por Felipe, Ishisaki e Krom (2004, p. 11), com base em pesquisa realizada junto às MPE's da cidade de São José dos Campos (SP). Os autores destacam que a mortalidade dessas empresas tem ocasionado preocupação e interesse de organismos públicos e privados, considerando que a mortalidade “[...] está associada a um conjunto de fatores, sendo os quatro principais: falta de clientes, falta de capital de giro, carga tributária elevada e localização inadequada que, à medida que se acumulam, elevam substancialmente as chances do negócio ser mal-sucedido”.

Embora os autores citados tenham delimitado sua pesquisa a uma amostra regionalizada, destacando causas da mortalidade de pequenas e médias empresas, é possível inferir que o contexto descrito eleva a necessidade de informação gerencial, evidenciada como um dos fatores determinantes para a continuidade das empresas. Inclui dessa maneira a contabilidade gerencial como instrumento propulsor de informações relevantes para que os gestores possam tomar medidas preventivas, mantendo a organização ativa. As necessidades de informações dentro das organizações variam dentro de duas possibilidades: as necessidades da empresa e para quem essas informações são destinadas.

Informações além do financeiro estão relacionadas à funcionalidade da contabilidade gerencial. Atkinson, Banker e Kaplan (2008, p. 36) a entendem como “[...] o processo de produção de informações financeiras e operacionais que servem de apoio aos usuários internos, tanto para os gerentes como para os funcionários que necessitem da informação”. Esses autores complementam que “[...] este processo deve ser orientado pelas necessidades de informação interna e deve dirigir suas decisões operacionais e de investimentos”.

Para Martin (2002, p. 12), “[...] na nova tecnologia gerencial, o modelo contábil-financeiro continua, naturalmente, sendo o instrumento central, mas não é mais o único”. Assim, a contabilidade gerencial difere da contabilidade financeira, pois esta, segundo Atkinson, Banker e Kaplan (2008, p. 37), compreende

[...] o processo de geração de demonstrativos financeiros para públicos externos, como acionistas, credores e autoridades governamentais. Esse processo é fortemente limitado por autoridades governamentais que definem padrões, regulamentações e impostos, além de exigir o parecer de auditores independentes.

A partir dessas afirmações, é possível verificar no Quadro 1 as diferenças da contabilidade com foco financeiro e a contabilidade com foco gerencial.

Quadro 1 - Características básicas das contabilidades financeira e gerencial

	Contabilidade financeira	Contabilidade gerencial
Audiência	Externa: acionistas, credores, autoridades tributárias.	Interna: funcionários, gerentes, executivos.
Propósitos	Relatar o desempenho passado ao público externo e contratos com proprietários e credores.	Informar as decisões internas tomadas por funcionários e gerentes; dar feedback e controlar o desempenho operacional.
Posição no tempo	Histórica; atrasada.	Atual, orientada para o futuro.
Restrições	Regulamentada; orientada por princípios contábeis geralmente aceitos e por autoridades governamentais.	Desregulamentada; sistemas e informações determinadas pela administração para atender às necessidades estratégicas e operacionais.
Tipo de informação	Apenas mensurações financeiras.	Mensurações financeiras, operacionais e fiscais sobre processos, tecnologias, fornecedores, clientes e concorrentes.
Natureza da informação	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa.	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor; válida, relevante, precisa.
Escopo	Altamente agregada; relatórios sobre a organização total.	Desagregada; informa decisões e ações locais.

Fonte: Elaboração própria a partir de Atkinson, Banker e Kaplan (2008, p. 38).

Não se pode ignorar a contabilidade financeira, pois pode ser acompanhada da contabilidade com foco gerencial, desde que venha atender às necessidades de informações para a tomada de decisões. Ambas as contabilidades são pertinentes ao processo decisório, mas especialmente a contabilidade gerencial é importante para assegurar a continuidade das empresas conforme supracitado no contexto apresentado. A contabilidade gerencial tem como função contribuir à geração de informações para o planejamento e o controle das atividades empresariais. Assim, a sua implementação e utilização efetiva no processo de gestão de pequenas e médias empresas pode contribuir para a redução da mortalidade dessas empresas.

3 O PAPEL DO CONTADOR

Conforme Merlo e Petuzatti (2005, p. 3), “[...] uma nova visão da profissão contábil é requerida pela sociedade, pois a complexidade das relações sociais e econômicas torna o mundo dos negócios mais competitivo e exige dos profissionais contábeis a mesma evolução”. Cardoso, Riccio e Albuquerque (2009, p. 367) afirmam que a evolução da função do contador nas organizações “[...] está relacionada com o próprio desenvolvimento dos negócios, saindo de uma visão operacional e fiscalizadora, em um primeiro estágio, para

uma visão mais gerencial, exigindo outras habilidades do profissional”.

Siegel, Kulesza e Sorensen (1997) pesquisaram sobre o preparo do contador, com ênfase em análise da informação e estabelecimento de estratégias, em vez das tarefas convencionais de coleta de dados históricos de relatórios. Os autores constataram que o contador deve estar apto a desenvolver diversas atividades voltadas ao processo de gestão, com ênfase maior na análise de informações do que nas tarefas tradicionais da contabilidade voltada somente para dados históricos.

Nessa perspectiva de mudanças, há a necessidade dos profissionais de contabilidade estarem suscetíveis às mudanças do mundo dos negócios, atuando como agentes de mudança dentro das organizações (ZAROWIN, 1997, p. 2). Para o autor, “[...] a mudança mais significativa no papel de contadores começou na década de 1980, desencadeada principalmente pela introdução do computador pessoal”.

Com a introdução da tecnologia, os contadores foram solicitados a fazer mais do que registros financeiros históricos, uma vez que a nova tecnologia os obrigou a tornarem-se analíticos e pró-ativos, a olharem para o futuro e se juntarem com a administração e assumirem a responsabilidade no processo decisório (ZAROWIN, 1997). Dessa maneira, a contabilidade é exigida para além de suas operações de processamento de papéis, como fornecedora de informações centrais de todos os tipos de dados armazenados nos computadores.

A utilização da tecnologia, por meio de sistemas avançados, contribui para compartilhar bases de conhecimento em diferentes partes da organização, possibilitando, assim, que empresas de serviços contábeis melhorem seus recursos humanos de forma mais eficaz (CHANG; KAO, 2002). Para a otimização e eficácia dos serviços contábeis, é necessário, além de profissionais com amplo conhecimento, entender como a informação é e como servirá de recurso, quem precisa dos dados e de que forma, além de construir uma infraestrutura com o uso da informática que esteja prontamente disponível para a organização.

Nessa nova era de digitalização, as empresas necessitam estar preparadas para a adequação de sistemas que facilitem a otimização do tempo e de informação. Nesse sentido, o contador nas MPE's tem papel fundamental no processo de definição de sistemas e de gerador de informações pertinentes às necessidades dos clientes.

Beraldi e Escrivão Filho (2000, p. 47) advertem que

[...] uma empresa com um sistema totalmente informatizado, funcionando eficiente e eficazmente, proporcionará grandes vantagens, seja em relação ao tempo otimizado à organização, à facilidade de obtenção de informações, à previsão e muitos outros aspectos que contribuirão para o sucesso da pequena empresa.

Beraldi e Escrivão Filho (2000, p. 49) concluíram que “[...] quando a pequena empresa consegue adquirir essa tecnologia, geralmente não efetua um levantamento adequado de suas necessidades atuais e um planejamento das necessidades futuras”.

Dentro desse contexto, destaca-se o papel do contador, particularmente no auxílio para adequação de sistemas. Salienta-se que todo o processo de contabilidade fiscal está se encaminhando para exigências fiscais e legais de forma digitalizada. Desse modo, torna-se necessário um sistema que contemple as necessidades dessas empresas, que servirá como base para gerar informações de cunho gerencial, auxiliando, dessa maneira, o processo de gerenciamento e tomada de decisões.

Em seu novo papel de agente facilitador e de mudança, é necessário que o contador analise e conheça as métricas e esteja envolvido na avaliação comparativa e aberto às inovações e necessidades, utilizando, assim, a tecnologia como ferramenta na otimização do trabalho, ao invés de investir tempo em operações mecânicas, as quais cada vez menos os gestores de topo percebem utilidade (ZAROWIN, 1997).

Para que essas mudanças sejam efetuadas, o contador necessita de habilidades para o suporte ao processo decisório, buscando consubstanciar as mudanças nas informações geradas pela contabilidade gerencial. Entre as habilidades necessárias, cabe destacar a compreensão profunda de todos os aspectos de um negócio, habilidades analíticas para as novas tendências e as previsões fornecidas, além de assumir o papel de um parceiro de negócios, com assessoria perspicaz à gestão de topo (ZAROWIN, 1997).

No entanto, para ser um agente de mudança, o contador requer, além das habilidades apontadas, de capacidade de persuasão e de inovar no momento de demonstrar aos gestores as alternativas de uso da informação. É relevante apresentar a contabilidade gerencial como um instrumento necessário e útil para realizar mudanças na empresa e na formalização das atividades de gestão do empreendimento.

4 PESQUISA DE MARRIOTT E MARRIOTT (2000)

Nesta seção buscam-se subsídios ao estudo na pesquisa realizada por Marriott e Marriott (2000) no Reino Unido. Os autores verificaram o potencial da prestação de serviços de contabilidade gerencial, por contadores em sua prática profissional, para empresas de pequeno porte. A pesquisa teve como objetivo determinar a necessidade de informação no processo de gestão dos proprietários gerentes, o

tipo e a frequência de informações preferenciais e a capacidade dos contadores contribuir com essas necessidades.

O estudo buscou apresentar os pontos de vista de proprietários-gerentes de empresas de pequeno porte na gestão de recursos de informação e de contabilidade na medida em que usam a TI baseada em sistemas de contabilidade. Também examina a relação com seu contador, suas próprias habilidades financeiras e as suas reações quanto aos resultados que o serviço de contabilidade de gestão pode produzir. Todos esses fatores representam evidências das barreiras e possibilidades de contadores, na prática, proporcionarem um serviço de contabilidade gerencial aos clientes.

Os autores buscaram essas informações por meio da realização de entrevistas semiestruturadas junto aos proprietários-gerentes de empresas de pequeno porte. Foram entrevistados 15 proprietários-gerentes de empresas, no período de outubro de 1997 a agosto de 1998. As entrevistas foram realizadas na região do sul do país de Gales no Reino Unido.

Constaram no primeiro levantamento 192 empresas do sul do País de Gales, com volumes de negócios anuais inferiores a 350.000,00 euros. Porém, não conseguiram realizar a pesquisa com essa amostragem, pois muitas empresas encontravam-se inativas ou tinham aumentado de porte ou, ainda, por não desejarem participar da pesquisa. Assim, uma nova amostra foi estipulada, incluindo empresas com volume de negócios de até 250.000,00 euros, utilizando os mesmos meios de contato.

Na segunda amostra estipulada conseguiram entrevistar 15 empresas de um total de 228, ou seja, 6,7 % do total da amostra inicialmente definida participaram da pesquisa. Marriott e Marriott (2000) consideraram esse índice como uma informação importante. Entendem que isso pode ser em função de que o trabalho do contador não é importante para os gerentes-proprietários das empresas de pequeno porte e salientam que essa baixa taxa de resposta é comum em tais estudos. Citam como exemplo os estudos de Templeman e Wootton (1987), os quais obtiveram uma taxa de participação nas entrevistas de 12%.

As perguntas da entrevista foram realizadas em duas partes. A primeira parte consubstanciou-se de questões abertas, o que permitiu uma discussão não estruturada, em que foi perguntado sobre a utilidade das demonstrações contábeis e gráficos apresentados aos clientes. O restante do roteiro de entrevista foi composto por perguntas fechadas, garantindo que semelhantes informações fossem coletadas e pudesse permitir comparações. Foram utilizadas as questões do Quadro 2.

Quadro 2 - Instrumento de pesquisa original e tradução adaptada de Marriott e Marriott (2000)

Key issues	Questões-chave
1. Use of IT	1. Uso de TI
The company operates a computerized accounting ledger package.	A empresa utiliza um pacote de registros contábeis computadorizado.
The packages are used at a rudimentary level (e.g. invoicing and VAT returns only).	Os pacotes são usados em um nível rudimentar.
The packages are used more extensively (e.g. invoicing, VAT returns, sales/purchase ledger, payroll, estimating, profit and loss accounts).	Os pacotes são usados extensivamente (por exemplo: faturamento, declarações de vendas e compras, folha de pagamento).
The company fully integrate computers into the running of the business.	A empresa usa sistema integrado no processo.
2. Advice on the choice of IT packages and systems implementation	2. Conselhos sobre a escolha de pacotes de TI e implementação de sistemas
The company accountant gave advice.	O contabilista da empresa colaborou na escolha.
Advice came from third parties.	O conselho veio de terceiros.
3. Relationship with accountant	3. Relacionamento com contador
The owner-manager was happy with the service provided by the accountant.	O proprietário gerente está satisfeito com o serviço fornecido pelo contador.
The owner-manager was aware of the effort put in by the accountant.	O proprietário gerente está ciente do esforço colocado pelo contador.
The company felt it was receiving value for money.	A empresa sentiu que estava recebendo o valor do serviço.
The owner-manager knew if the accounts were being audited or not.	O proprietário gerente sabe se as contas foram auditadas ou não.
The information produced by the accountant met the Needs of third parties more than the owner-manager.	As informações produzidas pelo contabilista vêm ao encontro das necessidades de terceiros mais do que do gerente proprietário.
4. Financial awareness of owner-manager	4. Consciência financeira do proprietário gerente
The owner-manager stated that they fully understood the accounts that were produced.	O proprietário-gerente afirmou que compreendeu totalmente os relatórios que foram produzidos.
5. Provision of a management accounting service	5. Prestação de um serviço de contabilidade de gestão
The owner-manager would prefer a detailed analysis of the accounts.	O proprietário gerente prefere uma detalhada análise das contas.
The owner-manager was aware of a management accounting service.	O proprietário gerente estava ciente do serviço de gestão pela contabilidade.
The owner-manager thought that the provision of ratios and graphs would be useful.	O proprietário-gerente pensou que a prestação de relatório e gráficos seria útil.

Fonte: Adaptado do questionário aplicado na pesquisa de Marriott e Marriott (2000).

Conclusões do estudo observaram que a maioria das empresas utiliza sistema informatizado em seu processo de gestão, porém de forma parcial. Constataram, ainda, que o profissional contábil poderia envolver-se mais no processo de escolha e gerenciamento desses sistemas, considerando que essas empresas apresentam alto grau de confiabilidade nesses profissionais. Por outro lado, estes se preocupam muito com a questão fiscal, deixando descoberto o campo que atende informações de cunho decisório nas MPE's, pois estas necessitam dessas informações e não fazem uso por não ter aporte no processo.

Os autores sugerem estender a pesquisa para um número maior de empresas e de contadores como forma de identificar e explorar os obstáculos para a prestação de serviços de contabilidade que possam dar processo ao processo de gestão de MPE's. Nessa perspectiva é que se delinea a presente pesquisa e os procedimentos adotados.

5 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Esta pesquisa descritiva foi realizada para averiguar as barreiras e possibilidades de aplicação da contabilidade gerencial por meio de escritórios de contabilidade em micro e pequenas empresas. Segundo Gil (2002, p. 42), a pesquisa descritiva “[...] tem como objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno, ou então o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

A população da pesquisa compreende as micro e pequenas empresas de um município da região sul do Brasil. Para a classificação das empresas conforme o seu porte, de acordo com a Receita Federal do Brasil, é considerada a receita bruta anual auferida pelas empresas enquadradas no sistema de tributação do Simples Nacional, da seguinte maneira: microempresa com receita bruta anual de até R\$ 240.000,00 e empresa de pequeno porte com receita bruta anual de R\$ 240.000,00 até R\$ 2.400.000,00.

Kos *et al.* (2011) apresentaram a classificação de micro e pequena empresa conforme a classificação do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) e da Relação Anual de Informações Sociais (Rais), em que é considerado o número de empregados como determinante de classificação para o porte das empresas, sendo classificadas como microempresas as que possuem até 19 funcionários e como empresa de pequeno porte as que têm entre 20 e 99 funcionários.

Considerando-se ambos os critérios, realizou-se pesquisa de levantamento ou survey, com a utilização de um questionário como técnica de coleta de dados para responder à questão da pesquisa. Martins e Theóphilo, (2007, p. 90) explicam que o questionário “[...] é um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever”. Para Collis e Hussey, (2005, p. 165), o questionário tem como objetivo “descobrir o que um grupo selecionado de participantes faz, pensa ou sente”.

O questionário foi dividido em duas partes: a primeira para se obter informações sobre a empresa e o respondente; e a segunda utilizando-se de uma escala Likert de sete pontos. Para Martins e Theóphilo (2009, p. 96), “[...] a escala Likert trata-se de um enfoque muito utilizado nas investigações sociais”. Os autores explicam que a escala Likert consiste em um conjunto de itens apresentados em forma de afirmações, ante os quais se pede ao sujeito que

externe sua reação, escolhendo um dos cinco, ou sete, pontos de uma escala.

Foi utilizado como base o questionário da pesquisa de Marriott e Marriott (2000), apresentado no Quadro 2, já validado pelos autores, por isso não foram realizados pré-testes. Buscaram-se as seguintes informações: como a empresa obteve informações sobre o pacote de TI, baseado em sistemas de contabilidade, que utiliza; como é o relacionamento com o contador; como é a compreensão econômico-financeira do proprietário/gerente; e qual o seu entendimento sobre a prestação de serviço de contabilidade gerencial pela empresa contábil.

O questionário foi enviado por meio eletrônico para 35 empresas de serviços contábeis, que o remeteram para seus clientes enquadrados como MPE's. A amostra não aleatória está representada pelos 109 clientes dessas 35 empresas de serviços contábeis que responderam o instrumento de pesquisa no período de agosto a setembro de 2011. As respostas ao questionário foram tabuladas para interpretação e análise dos dados.

De acordo com o objetivo da pesquisa, adotou-se abordagem de natureza quantitativa, que, conforme Martins e Theóphilo (2007, p. 107), implica "[...] organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os dados numéricos coletados". A análise dos dados foi realizada inicialmente por meio de estatística descritiva, buscando-se verificar as frequências das respostas. Em seguida foi realizado o cálculo da entropia, a fim de verificar quais respostas apresentam maior ou menor quantidade de informação.

Nesse sentido, foi apurada a média das questões. Em decorrência da diversidade das respostas, foi calculada a entropia da informação. Zeleny (1982) considera a entropia da informação como uma medida simples, mas importante, devido à quantidade de informações fornecidas com base em uma fonte de informação dada. De acordo com o autor, a fórmula do cálculo da entropia procede-se por meio de alguns passos predefinidos.

Tem-se $d_i = (d_i^1, d_i^2, \dots, d_i^m)$, os valores normalizados, em que: $d_i^k = \frac{x_i^k}{x_i^*}$, identifica o conjunto D, em termos do i-ésimo atributo.

Busca-se $D_i = \sum_{k=1}^m d_i^k; i=1, 2, \dots, n$. Calcula-se a medida de entropia do contraste de intensidade para o i-ésimo atributo por meio de $e(d_i) = -\alpha \sum_{k=1}^m \frac{d_i^k}{D_i} \ln\left(\frac{d_i^k}{D_i}\right)$, em que $\alpha = \frac{1}{e_{\max}} > 0$ e $e_{\max} = \ln(m)$. Observa-se que $0 \leq d_i^k \leq 1$ e $d_i^k \geq 0$. Se todos os d_i^k forem iguais para um dado i, então $\frac{d_i^k}{D_i} = \frac{1}{n}$ e $e(d_i)$ terá o valor máximo, isto é, $e_{\max} = \ln(m)$. Ao se fixar $\alpha = \frac{1}{e_{\max}}$, determina-se $0 \leq e(d_i) \leq 1$ para todos os d_i 's. Para efeito comparativo, é necessário essa normalização.

Define-se a entropia total de D pela fórmula:

$$E = \sum_{i=1}^n e(d_i).$$

Nesse sentido, quanto maior for $e(d_i)$, menor é a informação transmitida pelo i-ésimo atributo. Se $e(d_i) = e_{\max} = \ln(m)$, então o i-ésimo atributo não transmite informação, podendo ser retirado da análise de decisão. Pelo fato do peso $\tilde{\lambda}_i$ ser inversamente relacionado a $e(d_i)$, utiliza-se $0 \leq \tilde{\lambda}_i \leq 1$ e $\sum_{i=1}^n \tilde{\lambda}_i = 1$.

Dessa maneira, a entropia da informação pode ser representada por: $\tilde{\lambda}_i = \frac{1}{n-E} [1 - e(d_i)] = \frac{[1 - e(d_i)]}{n-E}$.

6 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção apresentam-se a descrição e a análise dos dados. Inicia-se com a caracterização das empresas dos respondentes, em específico a data de fundação, comando da empresa, número de funcionários, faturamento, setor e local de atuação, onde a contabilidade é realizada. Seguem-se os dados do respondente sobre tempo que trabalha na empresa, função que exerce, cargo que ocupa, tempo no cargo e formação acadêmica.

Em seguida, para as respostas às questões em escala Likert, efetuou-se o cálculo da entropia da informação, a fim de verificar a variação de opiniões entre as respostas para cada questão do instrumento de pesquisa.

6.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS

Inicia-se com a caracterização das empresas respondentes da pesquisa. Na Tabela 1 apresenta-se a proporção de clientes respondentes da população considerada por escritório de contabilidade.

Tabela 1 - Escritórios, clientes e clientes respondentes

Escritórios	Clientes ME/EPPs		Respondentes	
	Nº	%	Nº	%
A	15	7,46	9	8,27
B	31	15,42	21	19,27
C	19	9,45	14	12,84
D	9	4,48	4	3,67
E	28	13,93	22	20,18
F	7	3,48	1	0,92
G	12	5,97	2	1,83
H	21	10,45	3	2,75
I	18	8,96	6	5,50
J	29	14,43	20	18,35
K	12	5,97	7	6,42
Total	201	100,0	109	100,0

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 1 que dos 35 escritórios de contabilidade considerados na população da pesquisa, se obteve resposta de clientes de 11 escritórios. Comparando-se o percentual de respondentes em relação à proporção de clientes de cada escritório, observam-se variações, o que caracteriza a amostra como não aleatória. Na Tabela 2 evidencia-se quem está no comando das empresas pesquisadas.

Tabela 2 - Comando da empresa

Comando	Quantidade	%
Proprietário	81	74,31%
Família do proprietário	22	20,18%
Família do proprietário e parentes	01	0,92%
Família do proprietário e terceiros	03	2,75%
Terceiros	02	1,83%
Total	109	100%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 2 que na maioria das empresas respondentes da pesquisa o comando é do proprietário da empresa, representando 74,31% dos casos. Na Tabela 3 apresenta-se o número de empregados das empresas pesquisadas.

Tabela 3 - Número de empregados

Número de empregados	Quantidade	%
De 0 a 5	59	54,13%
De 6 a 10	31	28,44%
De 11 a 15	03	2,75%
De 16 a 20	02	1,83%
Acima de 20	14	12,84%
Total	109	100%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Na Tabela 3 é possível constatar que a maioria das empresas possui até cinco funcionários, ou seja, 54,13% das empresas possuem até cinco empregados. Considerando-se os dois primeiros intervalos, de 0 a 5 e de 6 a 10 empregados, verifica-se que estes foram indicados por 82,57% dos respondentes. Considerando-se para o porte esse critério de classificação, nota-se que a maioria das empresas participantes da pesquisa enquadra-se como microempresa. Na Tabela 4 aponta-se o setor de atuação das empresas.

Tabela 4 - Setor de atuação

Setor	Quantidade	%
Indústria	04	3,67%
Comércio	80	73,39%
Serviços	25	22,94%
Total	109	100%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 4 que o comércio foi o setor em que mais houve respondentes, com 73,39%, seguido pelos serviços, 22,94%, e, por fim, a indústria, com 3,67%. Na Tabela 5 apresenta-se a classificação das empresas de acordo com seu faturamento anual. Para classificar as empresas em MPE's utilizou-se o critério da Receita Federal para enquadramento das empresas no Simples Nacional, qual seja, ME's com faturamento até R\$ 240.000,00 e as EPP's com faturamento entre R\$ 240.000,00 e R\$ 2.400.000,00.

Tabela 5 - Classificação pelo faturamento

Faturamento	Quantidade	%
Até R\$ 240.000,00	65	59,63%
De R\$ 240.000,00 a R\$ 600.000,00	24	22,02%
De R\$ 600.000,00 a R\$ 1.200.000,00	15	13,76%
De R\$ 1.200.000,00 a R\$ 2.400.000,00	05	4,59%
Acima de R\$ 2.400.000,00	00	0,00%
Total	109	100%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

A Tabela 5 apresenta os resultados da classificação das empresas pesquisadas, em que se observa que 59,63% são ME's e 40,37% das empresas são classificadas como EPP's. Comparando-se essa classificação com a do número de empregados, depreende-se que, embora a maioria seja enquadrada como ME's, a proporção aqui é relativamente menor. Na Tabela 6 aponta-se o mercado de atuação dessas empresas.

Tabela 6 - Mercado de atuação

Mercado	Quantidade	%
Regional	76	69,72%
Estadual	20	18,35%
Região Sul	07	6,42%
Brasil	06	5,50%
Exterior	00	0,00%
Total	109	100%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

No que tange ao mercado de atuação, nota-se na Tabela 6 que a grande maioria das empresas tem como área de abrangência a região onde está inserida, visto que 69,72% apresentaram essa condição. O porte dessas empresas é uma possível explicação para a delimitação observada da abrangência de atuação. Na Tabela 7 demonstra-se o tipo de serviços de contabilidade utilizado pelas empresas.

Tabela 7 - Prestação de serviços de contabilidade

Contabilidade	Quantidade	%
Escritório de contabilidade	100	91,74%
Escritório de contabilidade e assistência na empresa	09	8,26%
Escritório de contabilidade e contador na empresa	00	0,00%
Não usa serviços de escritório de contabilidade	00	0,00%
Total	109	100%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 7 que a grande maioria das empresas pesquisadas utiliza o serviço de contabilidade de forma terceirizada. Em somente 8,26% o serviço é realizado na empresa, mas com assistência do escritório de contabilidade, ou seja, o serviço acontece de forma terceirizada, mas dentro da empresa. Com vistas no alvo desta pesquisa, infere-se que cabe às empresas de serviços contábeis gerarem informações de suporte ao processo decisório dessas empresas.

6.2 PERFIL DOS RESPONDENTES

Neste tópico procede-se à descrição do perfil dos respondentes da pesquisa. Inicialmente foi solicitado aos respondentes do instrumento de pesquisa que indicassem o tempo que trabalham nas respectivas empresas, cujos resultados são apresentados na Tabela 8.

Tabela 8 - Tempo de atuação na empresa

Tempo na empresa	Quantidade	%
De 0 a 5 anos	45	41,28%
De 6 a 10 anos	33	30,28%
De 11 a 15 anos	10	9,17%
De 16 a 20 anos	13	11,93%
Acima de 20 anos	08	7,34%
Total	109	100%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

As respostas a essa questão estão demonstradas na Tabela 8, com destaque para o tempo de até 5 anos, com 41,28%, seguindo-se a faixa de 6 a 10 anos, com 30,28%. A concentração nas faixas menores de tempo de atuação na empresa pode decorrer da pequena longevidade de muitas dessas empresas. Na sequência foi perguntado aos respondentes sobre a função que exercem na empresa, e as respostas estão demonstradas na Tabela 9.

Tabela 9 - Função na empresa

Tempo na empresa	Quantidade	%
Administrador	04	3,67%
Gerente	49	44,95%
Proprietário	48	44,04%
Sócio	08	7,34%
Total	109	100%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

O resultado apresentado na Tabela 9 dá destaque às funções de gerente e proprietários, com 44,95% e 44,04%, respectivamente. É típico de empresas desse porte que o proprietário responda um instrumento de pesquisa, já que não dispõe de outra pessoa que possa ajudá-lo nas atribuições administrativas diárias da empresa. Adicionalmente foi perguntado sobre o tempo que exerce a função na empresa, e as respostas estão apresentadas na Tabela 10.

Tabela 10 - Tempo na função

Tempo na empresa	Quantidade	%
De 0 a 5 anos	47	43,12%
De 6 a 10 anos	31	28,44%
De 11 a 15 anos	10	9,17%
De 16 a 20 anos	13	11,93%
Acima de 20 anos	08	7,34%
Total	109	100%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

O destaque na Tabela 10 é para a faixa até 5 anos de tempo na função, com 43,12%. Observa-se um alinhamento entre o tempo de atuação na empresa e o tempo na função, com apenas duas exceções, em que o respondente não foi admitido na função que exerce atualmente na empresa. Em relação à formação acadêmica dos profissionais envolvidos na gestão das empresas pesquisadas, o que se constatou foi que a grande maioria possui o segundo grau completo e que há poucos graduados e pós-graduados exercendo essas funções, conforme apresentado na Tabela 11.

Tabela 11 - Formação acadêmica dos respondentes

Formação acadêmica	Nº de respondentes	Formação acadêmica	Nº de respondentes
1º grau completo	02	1º Grau Incompleto	03
2º grau completo	64	2º Grau Incompleto	16
Graduação		Pós Graduação	
Administração	11	Administração	03
Ciências	06	Ciências	01
Contábeis		Contábeis	
Farmácia	03		

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Em relação à formação acadêmica dos respondentes da pesquisada, constata-se na Tabela 11 que a grande maioria possui o segundo grau completo. Dos 20 respondentes que possuem graduação, prevaleceu o curso de Administração, com um total de 11 respondentes. Destes, 4 possuem pós-graduação. O perfil apresentado dos respondentes sugere que estes podem contribuir nas respostas às questões do instrumento de pesquisa.

6.3 BARREIRAS E POSSIBILIDADES DE APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL POR MEIO DE ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

As respostas da segunda parte do questionário foram analisadas com a aplicação da entropia informacional. Em todas as tabelas que seguem apresentam-se a entropia da informação, o peso e a média das respostas dos entrevistados e clientes dos escritórios de contabilidade. Na Tabela 12 constam os resultados das questões relativas ao uso da TI.

Analisando os resultados da Tabela 12, percebe-se que em relação à média, considerando a escala de 1 a 7, as questões obtiveram médias oscilando entre 4,22 e 2,74. Na questão relativa aos sistemas integrados, a média foi baixa, denotando que as empresas pesquisadas pouco utilizam sistemas informatizados e de maneira integrada.

Em relação à entropia e ao peso, Zeleny (1982) menciona que quanto maior for o $e(d_i)$, menor será a informação transmitida por ele, ou seja, o grau da entropia será maior quanto mais próximo do zero o $e(d_i)$ for. Em relação ao peso, o autor menciona que o peso $\tilde{\lambda}_i$ é inversamente relacionado ao $e(d_i)$, significando que quanto maior, maior é a diversidade de opiniões entre os respondentes.

Tabela 12 - Uso de TI

1) Questões	Entropia $e(d_i)$	Peso $(\tilde{\lambda}_i)$	Média
a) A empresa utiliza sistemas informatizados de registros contábeis	0,95402	0,169147	4,220183
b) Os sistemas de registros contábeis são usados na empresa de forma básica (faturamento e caixa)	0,95546	0,163826	3,944954
c) Os sistemas de registros contábeis são usados na empresa de forma ampla (faturamento, caixa, estoques, compras)	0,949406	0,18612	3,779817
d) Os sistemas de registros contábeis são usados na empresa de forma completa (faturamento, caixa, estoques, compras, custos, folha de pagamento, demonstrativo de resultados, projeção de fluxo de caixa e de resultados)	0,93896	0,224528	3,119266
e) A empresa possui um sistema que integra totalmente as diversas áreas da empresa	0,93030	0,256379	2,743119

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Analisando o grupo de questões, nota-se que a questão b, “os sistemas de registros contábeis são usados na empresa de forma básica”, foi a que obteve maior entropia, com $e(d_i) = 0,95546$, demonstrando que essa questão apresentou a menor informação entre as questões do grupo. Em outras palavras, nessa questão houve menor dispersão nas respostas. Esse resultado não surpreende, já que esse porte de empresas tende a não priorizar investimentos de recursos em sistemas de informações.

Em relação ao peso, nota-se que a questão e, “utilização de sistemas integrados nas diversas áreas”, apresentou o maior $\tilde{\lambda}_i = 0,256379$, demonstrando que essa questão foi a que apresentou maior diversidade de opiniões entre os respondentes. Esse resultado coaduna com a menor entropia constatada na questão b, pois se os sistemas de registros contábeis são usados na empresa de forma básica, parece ser coerente a empresa não possuir um sistema que integra totalmente as diversas áreas.

Na Tabela 13 mostram-se as respostas relativas à questão sobre a participação da empresa de contabilidade na escolha do pacote de TI para a empresa. Nota-se na Tabela 13 que, como as empresas utilizam pouco ou não utilizam

sistemas informatizados, houve baixas médias e diversidade de respostas quanto ao processo de escolha de sistemas para essas empresas. As entropias estão todas muito próximas, o que vale dizer que a dispersão das respostas a todas as questões é semelhante. O peso da entropia foi maior nas respostas à questão *d*, revelando maior variação de respostas na escala.

Tabela 13 - Escolha do pacote de TI

2) Questões	Entropia $e(d_i)$	Peso ($\tilde{\lambda}_i$)	Média
a) O contador do escritório de contabilidade aconselhou a empresa	0,942216	0,257515	3,183486
b) O conselho veio do vendedor dos pacotes de TI	0,947348	0,234641	3,357798
c) O conselho veio de outro profissional contratado para esse fim	0,945914	0,241035	2,302752
d) A empresa não buscou se aconselhar	0,940130	0,266810	3,009174

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

A variação constatada nas respostas às questões sobre a assessoria na escolha do pacote de TI decorre do fato de que poucos responderam que utilizam sistemas informatizados. Dessa maneira, os que não possuem não efetuaram escolhas. Os resultados coadunam com a pesquisa de Beraldi e Escrivão Filho (2000, p. 49) ao constatar que “[...] quando a pequena empresa consegue adquirir essa tecnologia, geralmente não efetua um levantamento adequado de suas necessidades atuais e um planejamento das necessidades futuras”.

Na Tabela 14 evidenciam-se as respostas às questões sobre o relacionamento da empresa com o contador que lhes presta os serviços contábeis.

Tabela 14 - Relacionamento com o contador

3) Questão	Entropia $e(d_i)$	Peso ($\tilde{\lambda}_i$)	Média
a) A empresa está satisfeita com o serviço fornecido pelo contador	0,991059	0,11712	5,917431
b) A empresa está ciente do esforço do contador para prestar o serviço	0,981059	0,141789	5,577982
c) A empresa se sente recompensada pelo valor pago ao serviço do contador	0,985721	0,187038	5,541284
d) A empresa sabe se os seus registros e documentos são conferidos pelo escritório de contabilidade	0,981391	0,243758	5,119266
e) As informações produzidas pelo escritório de contabilidade atendem mais às exigências de terceiros do que às necessidades da empresa	0,976311	0,310295	4,816514

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 14 que o relacionamento com o contador apresentou médias elevadas na escala de 1 a 7, variando de 5,92 a 4,82. Em relação à entropia, todas as questões obtiveram resultados muito próximos, mas a maior entropia, $e(d_i) = 0,991059$, foi para a questão a, “a empresa está satisfeita com o serviço fornecido pelo contador”. O maior peso, $(\tilde{\lambda}_i) = 0,310295$, foi para a questão e, apresentando assim a maior diversidade de respostas, quando questionados sobre as informações produzidas pelo escritório de contabilidade, se atendem mais às exigências de terceiros do que às necessidades da empresa.

Na Tabela 15 constam as respostas às questões sobre a compreensão econômico-financeira do gestor da empresa.

Tabela 15 - Compreensão econômico-financeira do gestor

4) Questão	Entropia $e(d_i)$	Peso $(\tilde{\lambda}_i)$	Média
a) O proprietário-gerente possui boa compreensão de gráficos e relatórios gerenciais	0,97683	0,310755	4,504587
b) O proprietário-gerente possui boa compreensão da demonstração do resultado	0,979985	0,268443	4,788991
c) O proprietário-gerente possui boa compreensão das finanças da empresa	0,991512	0,113845	5,669725
d) O proprietário-gerente possui boa compreensão dos custos da empresa	0,991937	0,108144	5,651376
e) O proprietário-gerente possui boa compreensão da contabilidade da empresa	0,985177	0,198812	5,073394

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 15 que a maior entropia foi na questão d , $e(d_i) = 0,991937$, e apresentou a menor diversidade de respostas, pois o peso foi menor, $(\tilde{\lambda}_i) = 0,108144$. Essa questão também apresenta uma média elevada, 5,65, depreendendo-se que os gestores possuem elevada compreensão de custos na empresa. Por sua vez, a questão a apresentou a menor entropia, $e(d_i) = 0,97683$, e o maior peso, $(\tilde{\lambda}_i) = 0,310755$, o que denota grande variedade de respostas, podendo se inferir que os gestores entendem pouco a respeito de informações apresentadas na forma de gráficos e relatórios gerenciais.

Na Tabela 16 mostram-se as respostas às questões se as empresas desejam receber prestação de serviços de contabilidade gerencial das empresas de serviços contábeis.

Tabela 16 - Prestação de serviços de contabilidade gerencial

5) Questão	Entropia $e(d_i)$	Peso $(\tilde{\lambda}_i)$	Média
a) A empresa gostaria de receber do contador uma detalhada análise das contas	0,99123	0,098033	5,889908
b) A empresa gostaria de receber do contador gráficos e relatórios gerenciais	0,985558	0,167780	5,467890
c) A empresa gostaria de receber do contador análises do resultado, patrimônio e situação financeira	0,986312	0,153003	5,633028
d) A empresa gostaria de receber do contador análises da lucratividade dos produtos	0,987179	0,143306	5,697248
e) A empresa recebe um serviço de contabilidade de gestão do escritório de contabilidade	0,960557	0,44088	4,311927

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

As empresas apresentam médias elevadas e maior entropia, conforme a Tabela 16, ao responder que gostariam de receber serviços de contabilidade gerencial do que quando perguntadas se recebem esse serviço. As respostas à questão a apresentou a maior entropia, $e(d_i) = 0,99123$, e o menor peso, $(\tilde{\lambda}_i) = 0,098033$, o que permite afirmar que não houve muita variação de respostas nessa pergunta.

Na questão e, “a empresa recebe um serviço de contabilidade de gestão do escritório de contabilidade”, constatou-se menor entropia, $e(d_i) = 0,960557$, e maior peso, $(\tilde{\lambda}_i) = 0,44088$, apontando para maior diversidade de respostas. Nesse aspecto, Siegel, Kuleska e Sorensen (1997) mencionam que o contador deve estar apto a desenvolver diversas atividades voltadas ao processo de gestão, com ênfase maior

em análise de informações do que nas tarefas tradicionais da contabilidade voltadas somente para dados históricos.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou investigar as barreiras e possibilidades de aplicação da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas por meio de empresas de serviços contábeis. Um questionário, com as questões extraídas da pesquisa de Marriott e Marriott (2000), foi enviado aos clientes de 35 empresas de serviços contábeis de um município da região sul do Brasil, e 109 responderam o instrumento de pesquisa.

O reduzido número de respondentes vai ao encontro dos resultados da pesquisa de base do estudo, a pesquisa de Marriott e Marriott (2000) realizada junto às empresas de pequeno porte da região sul do País de Gales. Do mesmo modo como na pesquisa de base, a utilização de sistemas informatizados acontece de forma parcial, ou seja, as empresas pouco utilizam sistemas de gestão integrados.

Assim como na pesquisa de Marriott e Marriott (2000), as respostas sugerem que o profissional contábil poderia envolver-se mais no processo de escolha e gerenciamento desses sistemas, considerando que essas empresas apresentam alto grau de confiabilidade nesses profissionais. No entanto, estes se preocupam muito com a questão fiscal, deixando descoberto o campo que atende informações de cunho decisório nas MPE's, já que estas necessitam dessas informações e não fazem uso das mesmas por não ter aporte no processo.

A necessidade de contabilidade gerencial nessas empresas é nítida pelas respostas ao instrumento de pesquisa, nas quais os respondentes demonstraram que gostariam de receber informações de seus contadores. Esses resultados surpreendem, uma vez que a grande maioria constitui-se de microempresas, com no máximo 10 funcionários, e a atividade de gestão é exercida pelos proprietários.

Com base nas respostas ao questionário, verificou-se baixa utilização de sistemas integrados de gestão nessas empresas. Dessa maneira, analogamente foi apontada baixa participação da empresa de serviços contábeis na escolha desses pacotes de sistemas. Isso também se refletiu na análise, cujo quadro apresentou a menor entropia da informação, o que corresponde a maior dispersão nas respostas a essa questão.

A relação com o contador da empresa que presta serviços contábeis foi a questão que apresentou as maiores entropias da informação e, de modo geral, as maiores médias, o que demonstra a satisfação e a confiança dos clientes nos contadores. Esse ponto vem ao encontro da necessidade do contador oferecer uma contabilidade voltada ao processo de gestão, pois as empresas demonstraram estar receptivas

a isso, considerando a obtenção das respostas, que apontaram para essas considerações.

Conclui-se que, apesar das barreiras na aplicação da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas por meio das empresas de serviços contábeis, a necessidade é percebida nas empresas pesquisadas e há receptividade para a sua implementação. Embora os respondentes da pesquisa tenham apontado baixo uso de sistemas integrados pelas MPE's, vale ressaltar que esse cenário pode estar se alterando em decorrência do ambiente empresarial mais competitivo e das exigências do fisco para a informatização das operações das empresas com seus clientes e órgãos fiscalizadores.

Este estudo buscou contribuir para a área de atuação do contador e sua importância no papel de gerador de informações. Para futuras pesquisas recomenda-se a aplicação do questionário em um número maior de clientes de escritórios de serviços contábeis e também a comparação da opinião dos clientes com a dos contadores de escritórios de serviços contábeis, quanto à importância dessas informações e à implantação de sistemas integrados de gestão.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S. *Contabilidade gerencial*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BANKER, H.; CHANG, R. D.; KAO, Y-C. Impact of information technology on public accounting firm productivity. *Journal of Information Systems*, v. 16, n. 2, p. 209-222, Fall, 2002.
- BERALDI, L. C.; ESCRIVÃO FILHO, E. E. Impacto da tecnologia de informação na gestão de pequenas empresas. *Ciência da Informação*, Brasília, DF, v. 29, n. 1, p. 46-50, jan./abr. 2000.
- CARDOSO, R. L.; RICCIO, E. L.; ALBUQUERQUE, L. G. Competências do contador: um estudo sobre a existência de uma estrutura de interdependência. *Revista de Administração*, São Paulo, v. 44, n. 4, p. 365-379, out./dez. 2009.
- FELIPPE, M. C.; ISHISAKI, N.; KROM, V. Fatores condicionantes da mortalidade das pequenas e médias empresas na cidade de São José dos Campos. In: SEMEAD, 7., 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo, FEA/USP, 2004. CD-ROM.
- FREZATTI, F. *et al.* Análise crítica da contabilidade gerencial no Brasil sob a ótica dos professores de pós-graduação stricto sensu da área. *BBR. Brazilian Business Review*, v. 6, p. 282-298, 2009.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. Teoria da contabilidade. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2009.
- KOS, S. R. et al. Compreensão e utilização da informação contábil pelos micros e pequenos empreendedores em seu processo de gestão. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2011. CD-ROM.
- MARRIOTT, N.; MARRIOTT, P. Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 475-492, 2000.
- MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas 2007.
- MERLO, R. A.; PETUZATTI, E. Cidadania e responsabilidade social do contador como agente da conscientização tributária das empresas e da sociedade. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP 2005. CD-ROM.
- PELISSARI, A. S.; GONZALEZ, I. V. D. P.; VANALLE, R. M. Competências gerenciais: um estudo em pequenas empresas de Confecções. *REAd*, v. 17, n. 1, p. 149-180, jan./abr. 2011.
- SANTOS, L. M.; SILVA, G. M.; NEVES, J. A. B. Risco de sobrevivência de micro e pequenas empresas comerciais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 5, n. 11, p. 107-124, 2011.
- SIEGEL, G.; KULESZA, C. S.; SORENSEN, J. E. Are you read for the new accounting? *Journal of Accountancy*, 1997. Disponível em: <<http://www.journalofaccountancy.com/Issues/1997/Aug/newacc>>. Acesso em: 23 ago. 2011.
- SZÜSTER, N.; SZÜSTER, F. R.; SZÜSTER, F. R. Contabilidade: atuais desafios e alternativa para o seu melhor desempenho. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 16, n. 38, maio/ago. 2005.
- VAIVIO, J. Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 5, n. 1, p. 64-86, 2008.
- ZAROWIN, S. The new role faced by management accountants. *Journal of Accountancy*, Apr. 1997. Disponível em: <<http://www.journalofaccountancy.com/Issues/1997/Apr/bizind>>. Acesso em: 23 ago. 2011.
- ZELENY, M. *Multiple criteria decision making*. New York: McGraw-Hill, 1982.