



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**WILTON ALEXANDRE DE MELO**

**PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS GERENCIAIS E ELABORAÇÃO DE  
ESTRATÉGIAS: UM ESTUDO EM EMPRESAS COMERCIAIS NA REGIÃO DO  
CARIRI OCIDENTAL PARAIBANO**

**JOÃO PESSOA**

**2019**

**WILTON ALEXANDRE DE MELO**

**PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS GERENCIAIS E ELABORAÇÃO DE  
ESTRATÉGIAS: UM ESTUDO EM EMPRESAS COMERCIAIS NA REGIÃO DO  
CARIRI OCIDENTAL PARAIBANO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), como requisito para conclusão do curso de Mestrado em Ciências Contábeis.

**Área de Concentração:** Informação contábil

**Linha de pesquisa:** Informação contábil para usuários internos

**Orientadora:** Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup>. Simone Bastos Paiva

**JOÃO PESSOA**

**2019**

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

M528p Melo, Wilton Alexandre de.

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS GERENCIAIS E ELABORAÇÃO DE  
ESTRATÉGIAS: UM ESTUDO EM EMPRESAS COMERCIAIS NA REGIÃO  
DO CARIRI OCIDENTAL PARAIBANO / Wilton Alexandre de  
Melo. - João Pessoa, 2019.  
137 f. : il.

Orientação: Dr<sup>a</sup> SIMONE BASTOS PAIVA.  
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCSA.

1. Procedimentos contábeis gerenciais. 2. Estratégias  
empresariais. 3. Visão Baseada em Recursos. 4.  
Microempresas. I. PAIVA, Dr<sup>a</sup> SIMONE BASTOS. II. Título.

UFPB/BC

**WILTON ALEXANDRE DE MELO**

**PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS GERENCIAIS E ELABORAÇÃO DE  
ESTRATÉGIAS: UM ESTUDO EM EMPRESAS COMERCIAIS NA REGIÃO DO  
CARIRI OCIDENTAL PARAIBANO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), como requisito para conclusão do curso de Mestrado em Ciências Contábeis.

**BANCA EXAMINADORA**

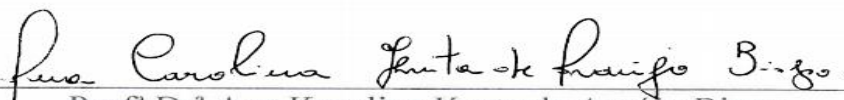


---

Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Simone Bastos Paiva (Orientadora)  
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)  
Presidente da Banca

---

Prof. Dr. Wenner Glaucio Lopes de Lucena  
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)  
Examinador Interno



---

Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Ana Karolina Kruta de Araújo Bispo  
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)  
Examinador Externo

Dedico este trabalho aos meus pais Antônio Alexandre Primo e Maria das Graças Santana Alexandre (*in memorian*) que com todo esforço me deram o essencial para vencer. Dedico também aos meus irmãos, José Alexandre de Melo, Antoneylton Alexandre de Melo e Maria Juliana Alexandre de Melo, e por fim e não menos importantes aos meus amigos pela força durante toda essa caminhada.

## AGRADECIMENTOS

Ao concluir mais esta etapa de minha caminhada, agradeço primeiramente ao autor, princípio e fim de toda a vida, Deus, por ter me dado todo o discernimento, a coragem e a força para enfrentar e vencer os desafios que se apresentaram durante essa jornada.

À minha professora orientadora, Dr<sup>a</sup>. Simone Bastos Paiva, que tão bem soube conduzir a elaboração deste trabalho com paciência e companheirismo de forma que fosse concluído com a excelência que só um grande mestre poderia dar. Desta forma, agradeço de forma especial pela disponibilidade.

Agradeço aos membros da banca examinadora pela paciência com que se dispuseram a examinar este trabalho, bem como pela seriedade que empregaram em seus julgamentos.

Aos meus estimados colegas que dividiram um tempo de suas vidas nesta caminhada realizadora tão importante não só para mim, mas para todos.

Agradeço também aos grandes doutores que com muita sabedoria se empenharam na nossa formação, seja ela profissional ou pessoal.

Aos meus pais pela formação humana que me deram e por serem sempre o ombro amigo em todas as dificuldades, e independentemente do que acontecerá daqui para frente, por serem o lar seguro para o qual possa retornar.

Agradeço aos meus amigos que sempre me apoiaram com sua compreensão por nem sempre poder estar junto em diversos momentos, mas agradeço por eles estarem sempre comigo quando precisei. A todos, **MUITO OBRIGADO!**

“Uma empresa sem estratégia faz qualquer negócio”

(Michael Porter)

## RESUMO

Este estudo teve por objetivo analisar as relações entre a utilização de procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias em pequenas empresas comerciais da região do Cariri Ocidental Paraibano. Com suporte nos pressupostos da Teoria da Visão baseada em Recursos (VBR), adotou-se a perspectiva do ambiente interno, local onde são produzidas e disponibilizadas as informações aos gestores. Trata-se de uma pesquisa descritiva, desenvolvida por meio de um levantamento de campo cujos dados foram coletados com a aplicação de questionário dividido em cinco partes, sendo que a primeira e a segunda parte trataram da caracterização dos respondentes e das empresas, a terceira e quarta, da utilização e importância dos artefatos gerenciais e a quinta parte abordou os procedimentos estratégicos. Foi aplicado a uma amostra de 55 empresas do ramo de supermercados atuantes na região do Cariri Ocidental Paraibano, escolhidas por acessibilidade. As análises foram efetuadas utilizando-se estatística descritiva bem como a correlação de *Spearman*, de modo a verificar a correlação entre: perfil dos participantes, perfil das empresas, utilização dos procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias. Como principais resultados, os procedimentos contábeis gerenciais mais utilizados são os de controle operacional (52,1%) seguidos pelos de custos (33,4%) e os menos utilizados são as demonstrações contábeis (38,9%) e demais artefatos (46,9%). Quanto à importância desses procedimentos, obteve-se que todos - controles operacionais, custos, demonstrações contábeis e demais artefatos - são considerados importantes ou muito importantes pelos pesquisados, indicando uma divergência entre a utilização e a percepção de importância. Os aspectos do processo de elaboração da estratégia obteve 65,4% de concordância com as 32 variáveis analisadas, sendo que a criatividade e a intuição foram considerados pela amostra como elementos basilares na formação da estratégia, obtendo a maior média na avaliação apresentada (47,3%). Já no que tange às correlações, os perfis dos participantes e das empresas se mostraram praticamente indiferentes à utilização das ferramentas contábeis gerenciais e ao processo de elaboração estratégica, neste apresentando algumas correlações com escolaridade e tempo de atuação dos participantes. Por fim, nas relações entre a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração estratégica verificou-se que, principalmente, o controle de caixa, o balanço patrimonial e o ponto de equilíbrio apresentaram maior recorrência e nos demais artefatos houve uma distribuição mais igualitária entre os procedimentos analisados. Assim, os resultados evidenciaram que os pesquisados compreendem a importância dos procedimentos contábeis gerenciais no processo estratégico, mas ainda não os utiliza plenamente, o que pode comprometer a busca por um diferencial competitivo.

**Palavras-chave:** Procedimentos contábeis gerenciais. Estratégias empresariais. Visão Baseada em Recursos. Microempresas.

## ABSTRACT

The objective of this study was to analyze the relationship between the use of managerial procedures and the process of strategy development in the smaller companies that are part of the Cariri Western Paraíba region. With support on the principles of Resource Based on Vision Theory (VBR), we adopted a perspective of the internal environment, where are produced and made available the informations to the managers. This is a descriptive survey, developed by means of a survey of information about the data that were released in five parts, the first and second part treated of the description by respondents and companies, a third and a fourth, the use and importance of management artifacts, and the fifth approached strategic procedures. It was applied to a sample of 55 companies from the supermarket sector in the region of Cariri Western Paraíba, chosen by accessibility. The analyzes were carried out using descriptive statistics as a Spearman correlation, in order to verify the difference between: profile of the participants, profile of the companies, application of managerial procedures and process of elaboration of strategies. As a result, the manageable accounting procedures more used are operational control (52.1%), followed by costs (33.4%) and the less used are accounting statements (38.9%) and other artifacts (46.9%). The importance of these procedures we found that - Control rules ensure that data are controlled, costs, accounting controls, and other artifacts - are considered important or very important to the respondents, indicating a divergence between a use and a perception of importance. The elaboration of process aspects of strategy got 65,4% of agreement with the 32 analyzed variables, being that the creativity and intuition were considered by the sample how basilar elements on the strategy formation, obtaining a higher average on the presented evaluation (47,3%). In what concerns to the correlations, the participants and companies profile showed up practically indifferent to the use of accounting management tools and to the process of strategic elaboration, in this presenting some correlations with the schooling and time of action of the participants. Finally, in relations between the use of accounting procedures and the process of strategic elaboration was mainly that the control of cash, balance sheet and the break-even point, were presented greater recurrence and on the other artifacts there was a more egalitarian distribution between analyzed procedures. Thus, the results have evidenced the researched understood the importance of managerial processes in the strategic process, but they still do not use them fully, which may compromise a search for a competitive differential.

**Keywords:** Management accounting procedures. Business strategies. Resource Based View. Microenterprises.

## **LISTA DE QUADROS**

|                                                                                                   |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Quadro 1 - Características do processo de elaboração estratégica .....                            | 32 |
| Quadro 2 - Ferramentas contábeis gerenciais.....                                                  | 41 |
| Quadro 3 - Classificação das Micro e Pequenas Empresas pelo critério da Receita Bruta Anual ..... | 44 |
| Quadro 4 - Classificação das Micro e Pequenas Empresas pelo critério do número de empregados..... | 44 |
| Quadro 5 - Síntese dos aspectos teóricos.....                                                     | 47 |
| Quadro 6 - Municípios do Cariri Ocidental Paraibano.....                                          | 51 |
| Quadro 7 - Construção do instrumento de coleta de dados .....                                     | 54 |
| Quadro 8 - Distribuição da amostra por município .....                                            | 55 |
| Quadro 9 - Variáveis da pesquisa .....                                                            | 57 |
| Quadro 10 - Relação entre os objetivos específicos, as variáveis e os métodos estatísticos....    | 58 |

## **LISTA DE FIGURAS**

|                                                           |    |
|-----------------------------------------------------------|----|
| Figura 1 - Componentes da estratégia de uma empresa ..... | 31 |
| Figura 2 - Estrutura conceitual da pesquisa.....          | 49 |

## LISTA DE TABELAS

|                                                                                                                                                            |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tabela 1 - Características dos pesquisados.....                                                                                                            | 61  |
| Tabela 2 - Características das empresas .....                                                                                                              | 62  |
| Tabela 3 - Procedimentos contábeis gerenciais utilizados .....                                                                                             | 65  |
| Tabela 4 - Nível de importância dos procedimentos contábeis gerenciais.....                                                                                | 69  |
| Tabela 5 - Estratégias empresariais .....                                                                                                                  | 72  |
| Tabela 6 - Correlação entre o perfil dos pesquisados e a utilização de controles operacionais                                                              | 77  |
| Tabela 7 - Correlação entre o perfil dos pesquisados e a utilização das demonstrações contábeis .....                                                      | 79  |
| Tabela 8 - Correlação entre o perfil dos pesquisados e a utilização de procedimentos de custos .....                                                       | 80  |
| Tabela 9 - Correlação entre o perfil dos pesquisados e a utilização dos demais artefatos gerenciais .....                                                  | 81  |
| Tabela 10 - Correlação entre o perfil das empresas e a utilização dos controles operacionais                                                               | 82  |
| Tabela 11 - Correlação entre o perfil das empresas e a utilização das demonstrações contábeis .....                                                        | 83  |
| Tabela 12 - Correlação entre o perfil das empresas e a utilização dos procedimentos de custos .....                                                        | 84  |
| Tabela 13 - Correlação entre o perfil das empresas e a utilização dos demais artefatos gerenciais .....                                                    | 85  |
| Tabela 14 - Correlação entre o perfil dos pesquisados e o processo de elaboração de estratégias .....                                                      | 87  |
| Tabela 15 - Correlação entre o perfil das empresas e o processo de elaboração de estratégias                                                               | 90  |
| Tabela 16 - Correlação entre a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais (controles operacionais) e o processo de elaboração de estratégias .....  | 92  |
| Tabela 17 - Correlação entre a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais (demonstrações contábeis) e o processo de elaboração de estratégias ..... | 97  |
| Tabela 18 - Correlação entre a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais (custos) e o processo de elaboração de estratégias .....                  | 99  |
| Tabela 19 - Correlação entre a utilização dos procedimentos contábeis (demais artefatos) e o processo de elaboração de estratégias .....                   | 103 |

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

|         |                                                                              |
|---------|------------------------------------------------------------------------------|
| BNDES   | Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social                         |
| CNAE    | Classificação Nacional de Atividades Econômicas                              |
| ENANPAD | Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração |
| EPP     | Empresa de Pequeno Porte                                                     |
| IFPB    | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba               |
| IBGE    | Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística                              |
| LC      | Lei Complementar                                                             |
| ME      | Microempresa                                                                 |
| MEI     | Micro Empreendedor Individual                                                |
| MPE     | Micro e Pequena Empresa                                                      |
| PIB     | Produto Interno Bruto                                                        |
| PPGCC   | Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis                              |
| RBV     | <i>Resource Based View</i>                                                   |
| RFB     | Receita Federal do Brasil                                                    |
| SEBRAE  | Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas                     |
| TCLE    | Termo de Conhecimento Livre e Esclarecido                                    |
| UEPB    | Universidade Estadual da Paraíba                                             |
| UFCG    | Universidade Federal de Campina Grande                                       |
| UFPB    | Universidade Federal da Paraíba                                              |
| VBR     | Visão Baseada em Recursos                                                    |

## SUMÁRIO

|                                                                                                             |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>1 INTRODUÇÃO .....</b>                                                                                   | <b>12</b>  |
| <b>1.1 Contextualização e Problema de pesquisa.....</b>                                                     | <b>12</b>  |
| <b>1.2 Objetivos geral e específicos .....</b>                                                              | <b>18</b>  |
| <b>1.3 Justificativa .....</b>                                                                              | <b>18</b>  |
| <b>2 REVISÃO DA LITERATURA .....</b>                                                                        | <b>21</b>  |
| <b>2.1 Visão Baseada em Recursos (VBR).....</b>                                                             | <b>21</b>  |
| <b>2.2 Estratégias e Recursos estratégicos.....</b>                                                         | <b>25</b>  |
| <b>2.3 Informações e Procedimentos contábeis gerenciais.....</b>                                            | <b>34</b>  |
| <b>2.4 Micro e Pequenas Empresas.....</b>                                                                   | <b>43</b>  |
| <b>2.5 Fluxograma conceitual.....</b>                                                                       | <b>46</b>  |
| <b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>                                                                  | <b>50</b>  |
| <b>3.1 Classificação da pesquisa .....</b>                                                                  | <b>50</b>  |
| <b>3.2 População e Amostra.....</b>                                                                         | <b>51</b>  |
| <b>3.3 Do instrumento e da coleta dos dados.....</b>                                                        | <b>53</b>  |
| <b>3.4 Procedimentos de análise dos dados .....</b>                                                         | <b>56</b>  |
| <b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>                                                        | <b>60</b>  |
| <b>4.1 Análises descritivas.....</b>                                                                        | <b>60</b>  |
| <b>4.1.1 Caracterização dos participantes e das empresas .....</b>                                          | <b>60</b>  |
| <b>4.1.2 Procedimentos contábeis gerenciais utilizados .....</b>                                            | <b>64</b>  |
| <b>4.1.3 Nível de importância dos procedimentos contábeis gerenciais .....</b>                              | <b>68</b>  |
| <b>4.1.4 Estratégias empresariais .....</b>                                                                 | <b>72</b>  |
| <b>4.2 Correlações estatísticas (Correlação de <i>Spearman</i>).....</b>                                    | <b>77</b>  |
| <b>4.2.1 Perfil dos pesquisados e das empresas e Utilização dos procedimentos contábeis gerenciais.....</b> | <b>77</b>  |
| <b>4.2.2 Perfil dos participantes e das empresas e Processo de elaboração de estratégias.....</b>           | <b>86</b>  |
| <b>4.2.3 Utilização de procedimentos contábeis gerenciais e Processo de elaboração de estratégias .....</b> | <b>92</b>  |
| <b>4.3 Análise qualitativa .....</b>                                                                        | <b>107</b> |
| <b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>                                                                          | <b>110</b> |
| <b>APÊNDICE A .....</b>                                                                                     | <b>124</b> |
| <b>APÊNDICE B.....</b>                                                                                      | <b>131</b> |
| <b>ANEXO A - Localização e Municípios do Cariri Ocidental da Paraíba .....</b>                              | <b>133</b> |
| <b>ANEXO B – Parecer do Comitê de Ética .....</b>                                                           | <b>134</b> |

## **1 INTRODUÇÃO**

Neste capítulo introdutório apresentam-se a problematização, os objetivos e a justificativa da pesquisa.

### **1.1 Contextualização e Problema de pesquisa**

O cenário atual, onde a competitividade tornou-se um dos fatores a ser considerado no tocante à tomada de decisão, tem se revelado desafiador para empreendimentos e empreendedores, sendo necessária a utilização de instrumentos que forneçam uma base confiável de informações baseadas nos princípios da fidedignidade e oportunidade de modo que auxiliem tanto no processo de inserção quanto de adaptação ao contexto competitivo (CALLADO; MELO, 2018; MELO; PAIVA, 2018).

Albaneze et al. (2013) enfatizam que atualmente o ambiente empresarial é afetado por mudanças estruturais e tecnológicas provenientes da globalização dos mercados, o que faz com que a concorrência entre empresas se torne cada vez mais feroz.

Essa realidade de aumento na competitividade também alcança o ambiente dos pequenos negócios, o que requer uma maior e melhor utilização do recurso informacional, de modo a se obter a otimização no gerenciamento dos negócios e na tomada de decisão, por meio da geração e utilização de informações, de modo a obter-se maior segurança nesse ambiente.

Nesse panorama a informação contábil torna-se basilar para o processo decisório, sendo este um dos principais objetivos da Contabilidade, uma vez que essas informações são necessárias a todos os tipos de empreendimentos (SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016).

Devido à complexidade do ambiente, as organizações necessitam cada vez mais de informações que as auxiliem no entendimento do seu negócio, e a informação contábil se constitui peça-chave nesse processo proporcionando as empresas meios para enfrentarem os desafios de maneira coerente e racional (VIEIRA; CARNEIRO; FILIPIN, 2015). As mudanças que estão acontecendo nos processos operacionais e gerenciais, como ajustes à dinâmica econômica, atribuem maior valor aos controles e às informações por eles geradas.

O acirramento da competitividade bem como a importância das informações contábeis gerenciais no gerenciamento das organizações são destacadas também por Alves et al. (2013), em que diante do cenário econômico e de competitividade, a organização que ignorar os sinais ambientais e permanecer em uma zona de conforto pode se deparar com situações que

comecem a causar seu declínio, haja vista que o ambiente instável exige maior nível de atenção por parte do gestor no gerenciamento do negócio.

Vieira, Carneiro e Filipin (2015) esclarecem que a informação contábil gerencial se tornou para os empreendimentos um recurso extremamente valioso para o acompanhamento das constantes evoluções no mercado, sejam elas de natureza tecnológicas, econômicas, sociais, políticas e até mesmo no comportamento do mercado consumidor. Tais informações são úteis não apenas para análise das variáveis externas, mas também para utilização no gerenciamento interno dos empreendimentos.

Analisando as mudanças ambientais e seu impacto no gerenciamento interno dos empreendimentos, Moraes, Coelho e Holanda (2014) assinalam que não é tarefa fácil, uma vez que o ambiente externo e seu dinamismo, proveniente do comportamento dos clientes, fornecedores, governo, concorrentes, mesmo que de maneira indireta, impactam na empresa, resultando em situações que exigem respostas rápidas e acertadas.

Assim, as empresas contemporâneas vêm enfrentando desafios que exigem de seus dirigentes orientação estratégica. Essa direção colabora tanto para se compreender as particularidades inerentes às organizações quanto às forças do ambiente interno, para com isso, se alcançar o desempenho que seja superior aos concorrentes. (PEREIRA; MORAES; SALAZAR, 2017).

Porter (1979) define a estratégia empresarial como um processo de ações desafiadoras e defensivas, a fim de ganhar uma posição sustentável, ou seja, uma posição em que sempre será competitiva.

Ainda, de acordo com Porter (1986), pode-se dizer que há uma estratégia quando se cria uma posição única e diferenciada para a empresa, em comparação com os seus principais concorrentes do mercado.

Baltar e Coulon (2014) acrescentam que as decisões estratégicas de cunho empresarial envolvem metas e meios, ou até mesmo formas de gerenciamento que outros agentes do mercado não detectaram, proporcionando com isso o diferencial necessário.

Para que as empresas possam apresentar um desempenho superior ou pelo menos similar aos concorrentes, torna-se necessário o estabelecimento de estratégias, cuja ideia surge a partir da vantagem competitiva adotada e mantida pelo processo de criação de valor da empresa (ROCHA, 2013).

Costa (2009) apresenta a estratégia como uma visão estruturada da posição competitiva da empresa, seus objetivos e formas de alcançá-los. Não é um plano, porque isso não seria suficiente, dado que a realidade muda continuamente. Resulta do entendimento das

realidades do mercado e dos pontos fortes e fracos, recursos e competências da empresa. É a base sobre a qual os planos são elaborados, prioridades são estabelecidas e modificadas, a comunicação externa e interna é estruturada, riscos são gerenciados e a trajetória da empresa é alterada, em resposta a novos fatos.

A vantagem competitiva conseguida a partir da elaboração de estratégias surge fundamentalmente do valor que uma empresa consegue criar para os compradores dos seus produtos/serviços e que ultrapassa o seu custo de fabricação. Uma firma possui vantagem competitiva quando ela programa uma estratégia de criação de valor que não pode ser simultaneamente implementada por qualquer outro competidor corrente ou potencial (ITO et al., 2012).

A obtenção de vantagens competitivas proporciona, em um intervalo de tempo, condições para que a empresa alcance maiores margens de ganhos em um produto ou serviço ofertado (AMORIM; SILVA, 2012).

O controle estratégico consiste em um sistema formal que se concentra em modificações na base da estratégia, ou seja, na parte do planejamento diante da sinalização de mudanças no ambiente competitivo, de modo que a gerência possa reagir fazendo ajustes no conteúdo da estratégia. Segundo Veen-Dirks e Wijn (2002) um controle estratégico bem orientado visa à revisão da estratégia de modo a promover ajustes onde a mesma não for eficiente.

Nesse sentido, tem-se que uma adequada administração estratégica em uma empresa deve sempre que possível ajustar seus comportamentos operacional e estratégico à dinâmica sempre mutável e às exigências do mercado (ABDEL AL; MCLELLAN, 2013). A Contabilidade é um dos instrumentos que podem auxiliar tanto na elaboração como na revisão das estratégias, com o fornecimento de informações que subsidiem esses processos.

As informações contábeis geradas a partir das ferramentas da Contabilidade Gerencial contribuem para o auxílio à gestão e uma melhor tomada de decisão, atendendo, assim, às necessidades do gestor e/ou proprietário das empresas. Um maior acesso às respectivas ferramentas por parte dos gestores de pequenas empresas é de suma importância nesse processo (STACKE; FEIL, 2017).

Ainda de acordo com Stacke e Feil (2017), os sistemas de controles são úteis nos diferentes níveis da atividade empresarial, pois proporcionam um maior acompanhamento das operações da empresa como um todo, por meio de operações como vendas, controle de estoques, receitas, despesas, custos, dentre outros.

Como resultado, a Contabilidade Gerencial e suas informações proporcionarão meios para uma tomada de decisão otimizada e com maior grau de acerto para com isso se proporcionar o alcance dos objetivos empresariais (MOURA; PEREIRA; RECH, 2016).

Em uma perspectiva voltada aos pequenos empreendimentos, Santos, Dorow e Beuren (2016) esclarecem que a subutilização dessas ferramentas se dá pela percepção dos pequenos empresários de que a Contabilidade representa excesso de burocracia e sua finalidade repousa somente na arrecadação de tributos, o que prejudica o entendimento e a disposição de utilizar as ferramentas gerenciais no processo de gestão empresarial.

O que torna a Contabilidade Gerencial e suas ferramentas importantes (por exemplo: orçamentos, formação de preço de vendas, análises de rentabilidade) é o fato de que a mesma tem como elementos informações que possuem potencial para se tornarem diferenciais importantes no cenário atual.

Como uma das constatações de seu estudo, Vieira, Carneiro e Filipin (2015) evidenciaram que a Contabilidade não deve apenas gerir algumas obrigações da empresa, a exemplo das obrigações fiscais e tributárias, mas também deve atuar como um instrumento administrativo, que venha a controlar efetivamente o patrimônio, com o objetivo de fazer a diferença no ambiente competitivo em que estão inseridas.

Ainda de acordo com as autoras, a Contabilidade e suas informações são importantes instrumentos de controle e de acompanhamento da empresa, permitindo aos gestores a detecção de falhas e adoção de medidas corretivas, bem como possibilitam estudos e elaboração de projeções de condições futuras, a fim de que se possa antecipar e melhor aproveitar as oportunidades do mercado, tornando-se mais competitiva e garantindo sua permanência no mercado de atuação (VIEIRA; CARNEIRO; FILIPIN, 2015).

O uso mais intenso da informação contábil no gerenciamento dos empreendimentos pode ser o fator diferenciador entre ser ou não um negócio bem sucedido, conforme vêm sendo analisado em pesquisas internacionais, a exemplo de Ruengdet e Wongsurawat (2010) que, em estudo realizado em pequenas empresas comunitárias tailandesas, identificaram cinco elementos inerentes a empresas consideradas de sucesso: uma gestão mais descentralizada, uma divisão sistemática do trabalho, registros contábeis regulares, planos de marketing inteligentes e obtenção de algum tipo de certificação de qualidade.

No Brasil, aponta-se o estudo de Faria, Azevedo e Oliveira (2012) que evidenciou a subutilização de mecanismos contábeis no direcionamento das decisões em virtude ou do desconhecimento por parte dos gestores em quesitos de natureza contábil ou por falta do

convencimento por parte deles quanto à importância das informações contábeis gerenciais no processo decisório.

Informações completas, tempestivas e confiáveis acerca das próprias atividades são um recurso importante no ambiente competitivo e instável em que os negócios estão inseridos. Assim sendo, a Contabilidade e as informações por ela geradas não devem ser subestimadas, mas sim entendidas como elementos importantes para a tomada de decisão gerencial e estratégica.

Com base em ferramentas gerenciais, a Contabilidade fornece aos gestores uma base útil de análise em relação ao seu desempenho no mercado e à eficácia da gestão para o desenvolvimento do negócio, e permite a tomada de decisão de maneira assertiva (OLIVEIRA; MESQUITA; LIMA, 2017).

Com tudo isso, a utilização das informações contábeis gerenciais não deve ser subestimada no processo decisório ficando restrita a elementos fiscais. A mesma deve ser entendida como base importante no que diz respeito à definição de estratégias, proporcionando uma evolução no processo decisório baseado exclusivamente na intuição ou em experiências passadas dos gestores, para uma postura mais racional e baseada em elementos e artefatos internos, afastando ou minimizando com isso os riscos aos quais o negócio está sujeito.

Compreender o processo de decisão que envolve o desenvolvimento de estratégias, não somente no contexto das médias e grandes empresas, mas também nos pequenos empreendimentos é importante em virtude de sua participação na economia do país, onde as mesmas representam 99% do total de empresas abertas, são responsáveis por 52% dos empregos formais, 40% da massa salarial e têm participação de 27% na formação do Produto Interno Bruto (PIB) (SEBRAE, 2015; SEBRAE, 2018).

Mesmo diante dessa representatividade, ainda é grande o número de empreendimentos de pequeno porte que têm suas atividades encerradas precocemente, principalmente, nos primeiros anos de existência (NASCIMENTO et al., 2013; SANTINI et al., 2015; COUTO et al., 2017).

Os fatores que corroboram para essa realidade no contexto dos pequenos empreendimentos são diversos, dentre os quais, subcapitalização, empréstimos de curto prazo para retornos de longo prazo, baixo compromisso do fundador, intervenção governamental, falta de foco, ausência de sistemas administrativos, falta de criatividade, falta de informação técnica, falta de experiência do gestor, baixa escolaridade, falta de assessoria técnica

especializada, dificuldades tributárias, falta de competitividade, problemas com o ambiente externo (NASCIMENTO et al., 2013; ALVARENGA, 2016).

Os fatores tributários são apresentados por Santini et al. (2015) como causadores da mortalidade das empresas, sendo que este também está ligado diretamente a uma gestão financeira ineficiente por parte do gestor, impossibilitando com isso uma melhor gestão do empreendimento como um todo e consequentemente sua continuidade.

Assim, o recurso informacional pode ser de grande valia para o enfrentamento desse cenário desfavorável aos pequenos empreendimentos. Entende-se que as informações contábeis gerenciais produzidas, quando adequadamente utilizadas, proporcionam melhores condições para decisões e definições estratégicas mais seguras.

Nesse contexto, em que se busca o entendimento acerca da utilização mais eficiente dos recursos da própria organização, no caso deste estudo o recurso informação, torna-se importante discorrer brevemente sobre a teoria que embasa esta pesquisa, a Visão Baseada em Recursos (VBR) ou *Resource Based View* (RBV), cuja atenção se volta para os aspectos internos da organização como fonte de diferencial competitivo.

Com base nos pressupostos dessa teoria, o que se busca compreender são as formas como as empresas obtêm vantagem competitiva a partir de elementos e recursos aos quais têm acesso, ou seja, apenas com a utilização dos recursos internos. Isso não significa menosprezar o ambiente externo, mas ter um olhar estratégico para recursos muitas vezes negligenciados pelos decisores (BARNEY; HESTERLY, 2007).

Uddin e Hassan (2011) enfatizam que a Visão Baseada em Recursos sugere, em seus aspectos comportamentais, que a empresa busca por vantagem competitiva e não somente porque ela utiliza informações advindas do ambiente externo, mas, sobretudo os diferenciais e vantagens gerados a partir das próprias operações.

Com essa perspectiva de valorização dos recursos internos pela VBR e considerando o potencial informacional da Contabilidade Gerencial, é que se busca discutir a utilização da informação contábil gerencial para o desenvolvimento de estratégias, visando ao alcance da vantagem competitiva. Como recorte empírico para tratar a questão recorre-se a empresas comerciais de pequeno porte localizadas na região do Cariri Ocidental Paraibano.

Assim, considerando o contexto apresentado, a pesquisa busca responder à seguinte questão: **Quais as relações entre a utilização de procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias em pequenas empresas comerciais da região do Cariri Ocidental Paraibano?**

## 1.2 Objetivos geral e específicos

O objetivo geral desta pesquisa consiste em analisar as relações entre a utilização de procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias em pequenas empresas comerciais da região do Cariri Ocidental Paraibano.

Para alcançar o objetivo geral, definem-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Traçar o perfil dos participantes e as empresas;
- b) Identificar os procedimentos contábeis gerenciais utilizados nas empresas pesquisadas;
- c) Caracterizar o nível de importância dos procedimentos contábeis gerenciais, na opinião dos pesquisados;
- d) Caracterizar o processo de elaboração de estratégias nas empresas pesquisadas;
- e) Investigar as relações entre o perfil dos participantes e das empresas e a utilização de procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias.

## 1.3 Justificativa

Este estudo justifica-se com base em alguns aspectos elencados a seguir, por meio do qual se buscou demonstrar através dele a relevância para o ambiente em análise, bem como para futuras reflexões.

No que se refere a teoria base, alguns aspectos podem ser destacados. Ela é uma teoria recente, apenas tornada completa nos estudos de Barney (1991) o que proporcionou uma análise de seus aspectos característicos dentro de um contingente empresarial que possui pouco interesse da área acadêmica para estudos. Com isso foi identificado uma lacuna referente a informação contábil gerencial aliada à formulação de estratégias em pequenos empreendimentos.

Com base nas buscas realizadas nas bases Capes periódicos, *Sciello* e *Spell*, constatou-se que existe uma quantidade reduzida de estudos que discorrem sobre as informações contábeis gerenciais utilizadas em uma perspectiva estratégica, tendo como foco as premissas da VBR, especificamente com foco na identificação e utilização de elementos internos como meio de se obter vantagem competitiva. As publicações referem-se, essencialmente, às áreas de marketing, de tecnologia da informação e de administração, resultados estes corroborados pelos estudos de Ribeiro et al. (2012) e Aragão et al. (2010).

Percebe-se, assim, uma lacuna em termos de pesquisas científicas que abordem a utilização de procedimentos da Contabilidade Gerencial e das informações por ela geradas,

como meio de se gerar vantagem competitiva, em uma perspectiva teórica que valorize os elementos internos – neste caso, informacionais - de acesso direto pelos decisores. Tal perspectiva, baseada na VBR, se mostra promissora no âmbito das pequenas empresas.

Na busca por trabalhos em língua inglesa, e utilizando as mesmas bases de conhecimento, Capes periódicos, *Sciello e Spell*, apesar de um maior quantitativo de pesquisas que tratam de temáticas no âmbito da VBR, os respectivos trabalhos se concentram nos aspectos do marketing e da tecnologia da informação, e estudos acerca da Contabilidade Gerencial e suas informações não são recorrentes, conforme corroborado por Pavão, Coelho e Neto (2009).

No contexto das pequenas empresas, as informações de natureza gerencial, especificamente as advindas da Contabilidade Gerencial, podem ser um recurso interno fundamental para elas definirem estratégias consistentes para enfrentarem a competitividade, de sorte que esses pequenos negócios apresentem condições para concorrer no mercado em que atuam.

Faria, Azevedo e Oliveira (2012) evidenciaram que existe subutilização de ferramentas e informações contábeis gerenciais por parte dos pequenos empreendimentos para apoio à tomada de decisão, sendo utilizadas majoritariamente para fins unicamente fiscais.

Assim, este estudo pode contribuir com evidências empíricas referentes ao processo de utilização de informações contábeis gerenciais por pequenos empreendimentos na formulação das estratégias.

Tendo como campo de pesquisa uma região cujas empresas e sua gestão não são frequentemente estudados, possivelmente pela dificuldade de acesso ou desconhecimento da realidade econômica e social da região – Cariri Ocidental Paraibano -, espera-se que este estudo possibilite uma maior compreensão desse cenário e o conhecimento acerca de aspectos da Contabilidade Gerencial e das estratégias empresariais nas empresas pesquisadas.

A Microrregião do Cariri Ocidental no estado da Paraíba, pertencente à Mesorregião da Borborema, é formada pela união de 17 municípios paraibanos (ANEXO A) e de acordo com estimativas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) possui 128.326 habitantes e teve um PIB apurado no período de R\$ 237.147.763,00 (IBGE, 2015; 2017).

Nogueira et al. (2014) destacam, entre outros fatores, a melhora nos índices de emprego e renda na região a partir do surgimento e da melhoria da educação técnica e superior, com a implantação de unidade da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), no município de Monteiro-PB, do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB), nesse mesmo município, e da Universidade Federal de Campina Grande

(UFCG), na cidade de Sumé-PB, e recentemente a implantação de uma escola profissionalizante do estado na cidade de Serra Branca-PB.

Ainda de acordo com Nogueira et al. (2014), o nível educacional se encontra em uma faixa em que a maioria das pessoas possui pelo menos o ensino fundamental completo. Já, no que se refere à mão de obra existente, a respectiva região é marcada pela atuação informal com 78,4% das ocupações. Os empregos formais representam 15,7% da mão de obra e 5,9% são considerados desocupados.

As atividades econômicas desenvolvidas na região são majoritariamente provenientes das atividades rurais, agricultura e caprinocultura, sendo estas as mais expressivas e relacionadas as atividades informais na região. Outras atividades empresariais são desenvolvidas, em menor número e essencialmente em áreas urbanas, tais como: comércio de alimentos, serviços mecânicos e comércio de bebidas.

Outra particularidade da região é sua proximidade com o polo de confecções e de comércio atacadista e varejista, localizado nas cidades de Santa Cruz do Capibaribe-PE, Toritama-PE e Caruaru-PE, o que faz com que muitos serviços desenvolvidos nessas localidades sejam terceirizados para as cidades circunvizinhas, bem como possibilita um fluxo de mercadorias para os municípios fronteiriços para comercialização na região, e, assim, o surgimento de pequenos empreendimentos de confecções e comércio de vestuários nas cidades da região.

Vê-se, assim, potencial para o aprimoramento na gestão interna das pequenas empresas na região, com a valorização dos procedimentos contábeis gerenciais como propulsores de estratégias de negócios mais efetivas, possam contribuir para um maior desenvolvimento da região por meio da geração de emprego e renda.

## **2 REVISÃO DA LITERATURA**

Na busca de suportes teóricos para a pesquisa, este capítulo apresenta, conceitos e características acerca da Teoria da Visão Baseada em Recursos, em seguida se busca o entendimento no que se refere aos aspectos de estratégias e recursos estratégicos, perpassa pelo aporte das informações e procedimentos contábeis gerenciais, culminando com conceitos e panorama acerca das Micro e Pequenas Empresas (MPE) e Empresas de Pequeno Porte (EPP).

### **2.1 Visão Baseada em Recursos (VBR)**

A Visão Baseada em Recursos (VBR), suporte teórico desta pesquisa, teve seu início a partir dos estudos de Penrose (1959), sendo posteriormente ampliada e melhorada pelo trabalho de Wernerfelt (1984) e finalmente transformada em teoria completa por Barney (1991) (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010).

A respectiva teoria tem como premissa que os elementos internos podem ser fonte de diferencial competitivo entre empresas, mesmo que elas atuem em um mesmo ramo de atividade. Também enfatiza que não é qualquer recurso que propicia esse diferencial, uma vez que ele deve possuir características únicas quando comparado aos dos concorrentes. (BARNEY, 1991).

A discussão ganhou força a partir da percepção e do questionamento dos motivos que proporcionavam maiores crescimentos a determinadas empresas em detrimento de outras, considerando que elas possuíam características semelhantes (PENROSE, 1959). De acordo com essa autora, o fato de serem do mesmo segmento, bem como utilizarem as mesmas ferramentas, não são a garantia absoluta de que as organizações possuirão os mesmos resultados, dado que a forma como utilizam tais ferramentas e informações, essencialmente de cunho interno, é que definirá o sucesso e a vantagem desejada.

Os recursos tratados por esta abordagem, presentes nas organizações, são utilizados na formulação de estratégias. Assim, a VBR, uma das correntes que estudam a formulação e implementação de estratégias nas organizações, se propõe a compreender o papel dos recursos internos como meio de se obter uma estratégia que proporcione vantagem competitiva, conseguida não somente com base nos seus produtos-mercados, mas também pela maneira como identificam e utilizam seus próprios recursos (MEDEIROS JUNIOR et al., 2015; HALAWI et al., 2005).

E nesse contexto, para a VBR, a vantagem competitiva criada advém da diferenciação no uso dos recursos, em que os mesmos são possuidores de quatro características bases: valor, raridade, difícil imitação e sem substitutos próximos (BARNEY, 1991; PUGAS; CALEGARIO; ANTONIALLI, 2013).

Barney (2011) reapresenta e apresenta de maneira analítica as principais características que fazem com que os recursos se tornem únicos e com potencial para a geração de diferenciação: (a) agreguem valor ao produto que seja superior ao dos concorrentes; (b) sejam raros entre os potenciais e atuais concorrentes; (c) sejam de difícil imitação e não possam ser substituídos por outros, estrategicamente equivalentes; (d) sejam mantidos por uma organização interna capaz de explorar o potencial oferecido por esses recursos, incluindo-se a estrutura formal, os sistemas de controle de gestão e as políticas de compensação.

Os recursos por vezes identificados como fontes de vantagens competitivas sustentáveis para as empresas não podem ser quaisquer recursos. Existem características que os tornam únicos e por sua vez difíceis de serem reproduzidos ou imitados pelos concorrentes (GOMES; MARCONDES, 2016).

Corroborado por Gomes e Marcondes (2016), os atributos dos recursos devem permitir que de fato exista um diferencial para a empresa que os utiliza.

Nesse caso pode-se inferir que não basta somente os gestores possuírem recursos diferenciados. Os mesmos precisam ser administrados e utilizados de maneira eficiente quando comparados com seus concorrentes. (PEREIRA; MORAIS; SALAZAR, 2017).

Segundo Barney (1991), a diversidade e a imobilidade de recursos são os dois principais pressupostos da VBR. É o que se pode compreender por heterogeneidade de recursos, já que existe uma diversidade significativa de recursos e ferramentas que podem ser aproveitados pelas empresas no gerenciamento de estratégias efetivas.

Corroborando Uddin e Hassan (2011) asseveram que a imobilidade de recursos explica a complexidade de se obter um recurso pelos concorrentes, pois o custo de aquisição, desenvolvimento ou uso desse recurso é muito alto, fazendo com que ele se torne menos atrativo para quem espera copiar e utilizar o mesmo de maneira semelhante dentro de seu empreendimento.

De acordo com Pugas, Calegario e Antonialli (2013), a heterogeneidade se baseia não somente na diversificação dos recursos existentes, mas também nas diversas possibilidades que o decisor possui de utilizá-los no processo de elaboração estratégica e consequentemente na aquisição de vantagem competitiva.

Essa diversificação compreende, em um sentido mais amplo, o conjunto de recursos pertencentes a uma entidade que é capaz de torná-la única em relação a outras que atuam no mesmo ramo de atividade (PENROSE, 2006).

Apesar de a atuação ser em uma mesma atividade, pressupõe-se que um mesmo recurso pode ser utilizado de diferentes formas e, assim, gerar diferentes resultados. Nesse caso a intenção de quem o utiliza será determinante, uma vez que os gestores possuem diferentes percepções acerca das oportunidades e potencialidades do recurso. Diante disso há uma proximidade entre a VBR e a área do empreendedorismo, uma vez que a mesma se volta para a criação de oportunidades por meio da exploração de recursos potenciais e da identificação das imperfeições do mercado. (ALVAREZ; BARNEY; ANDERSON, 2013).

Vê-se, assim, que o objetivo principal da VBR é explicar a criação, a manutenção e a renovação da vantagem competitiva com base nos recursos do lado da firma (recursos internos). Sua contribuição básica é uma análise minuciosa das condições sob as quais os recursos geram retornos para a firma, ou seja, heterogeneidade, imobilidade e dificuldade de imitação dos ativos estratégicos.

De acordo com Barney (1991, 2011), os recursos pertencentes a uma organização abrangem os ativos tangíveis, intangíveis, as capacidades, os processos organizacionais, os atributos do negócio, a informação, o conhecimento, que por sua vez possibilitem a implementação de estratégias eficientes e eficazes, bem como diferenciadas.

A VBR trouxe uma proposta de se olhar para dentro das organizações e verificar suas vantagens competitivas a partir dos aspectos internos, que são fundamentalmente endógenos, mas também podem ser observados por meio da interação da empresa com o ambiente, em elementos tais como reputação, relacionamento, dentre outros. Compreender em quais recursos devem basear seu crescimento e sua estratégia, quais recursos devem ser desenvolvidos, adquiridos e em que sequência isso deve ocorrer, são resultados importantes para as empresas. (CARVALHO; PRÉVOT; MACHADO, 2014).

Penrose (2006) enfatiza que sendo conhecidos e obedecidos os limites existentes em termos de adaptação por parte das empresas às constantes mutações do mercado, bem como o ajustamento de sua estrutura administrativa, nada poderá impedir que elas possam expandir suas atividades de maneira indefinida, haja vista que este é um dos seus objetivos: a continuidade.

Uma das vantagens em se olhar para dentro das organizações se refere à busca pela continuidade empresarial a partir da superação de obstáculos que surgem no decorrer do tempo, por exemplo, o ambiente competitivo, potencializado pela internacionalização dos

mercados, a inovação tecnológica, que enseja uma constante corrida por inovação, fazendo com que as empresas sofram essa influência e busquem meios para superar os obstáculos. E é nesse cenário, em que há um crescente olhar interno nas organizações, que a VBR contribui para o alcance da superação, através da descoberta e utilização de recursos que proporcionem um diferencial frente aos concorrentes. (MIRANDA et al., 2015).

Considerando o ambiente competitivo, não se pode visualizar a obtenção de qualquer vantagem competitiva sem a colaboração ou a utilização de elementos que possibilitem um diferencial real frente aos concorrentes. Para obter vantagem competitiva, as empresas do mercado desenvolvido se esforçam para controlar seus recursos e capacidades, procurando parcerias que tenham possibilidade de agregar, através de conhecimento especializado, algo a mais do que já vem sendo praticado referente tanto ao mercado interno, quanto ao mercado externo. (UDDIN; HASSAN, 2011).

De acordo com Miranda et al. (2015) mesmo havendo a capacidade de geração de diferencial que proporcione um crescimento e uma vantagem frente aos principais concorrentes, essa perspectiva não é líquida e certa. Mesmo que haja inovação, não implica necessariamente em um retorno para quem investe, uma vez que também existem incertezas nesse tipo de investimento e elas precisam ser consideradas ao se projetar resultados.

Corroborando esse pensamento, Schreiber et al. (2013) enfatizam que a competência em organizar os recursos de forma inovadora e tomar decisões com vistas à otimização dos recursos internos propicia às organizações assumir posições mais competitivas no mercado, mas também há riscos, e esses precisam ser acompanhados na mesma medida que as projeções de ganhos.

Diante do interesse crescente pela VBR, alguns estudos têm procurado sistematizar a evolução sobre essa temática, tais como, a pesquisa de Ribeiro et al. (2012) que teve por objetivo investigar o perfil das pesquisas e a evolução do tema VBR nos artigos publicados nas revistas classificadas no sistema *Qualis* B5 a A1 da Capes, no período de 2000 a 2010. Verificou-se ser uma área que vem evoluindo em números de artigos publicados, especificamente no que se refere ao perfil socioeconômico das empresas e à utilização de mecanismos para obtenção de vantagem competitiva, constatando também uma evolução da referida temática na literatura acadêmica no contexto brasileiro.

Como a VBR trata da utilização de determinados recursos como fonte de vantagem competitiva no âmbito das organizações, o trabalho de Carvalho, Prévot e Machado (2013) faz uma síntese dos principais recursos utilizados em propriedades rurais, por meio da metodologia de revisão sistemática, cujos principais resultados indicaram que o uso dessa

teoria em estudos de empreendimentos agropecuários ainda é incipiente. Recursos humanos e organizacionais foram os mais citados como estratégicos e fundamentais para o desempenho.

A partir do recorte teórico apresentado, observou-se que a VBR ainda é pouco aplicada nos estudos na área contábil, em particular no tocante à utilização dos recursos informacionais contábeis no processo de definição das estratégias. Surge, assim, como um campo a ser explorado diante da possibilidade de contribuição da VBR na identificação dos recursos importantes no processo de elaboração de estratégias visando ganhos de diferencial competitivo.

Nesse cenário, as informações contábeis gerenciais produzidas a partir da aplicação dos procedimentos da Contabilidade Gerencial podem ser vistas como um recurso informacional que pode se tornar um fator decisivo para obtenção de vantagem competitiva em relação à concorrência.

O diferencial não está na informação em si tão somente, mas na sua utilização inteligente para gerar benefícios no decorrer do tempo para as organizações ao definirem estratégias efetivas e criativas para enfrentarem o ambiente de negócios.

## **2.2 Estratégias e Recursos estratégicos**

A globalização e o alto grau de competição no cenário econômico fazem com que as empresas procurem acompanhar as mudanças nas necessidades da sociedade e, em consequência, promovam a permanente evolução em seus produtos e processos, buscando uma rápida adequação às novas exigências do mercado por meio de suas estratégias.

Ao longo do tempo, o conceito de estratégia adquiriu diversas versões. Neste estudo não se pretende uma análise profunda do tema, mas somente a apresentação de alguns de seus aspectos na perspectiva de busca de vantagens competitivas empresariais.

De acordo com Mainardes, Ferreira e Raposo (2014) em termos conceituais, a palavra estratégia, originária do campo militar, incorporou no mundo corporativo e administrativo vários significados.

Nesse sentido, Bragança, Mainardes e Laurett (2015) associam essa diversificação aos diversos estudos publicados desde Barnard (1938) a Mainardes et al. (2014) acerca do tema, onde, preservadas as particularidades de cada um, aparecem vez ou outra elementos novos que representam um incremento ao conceito em si.

Para Barnard (1938 apud MAINARDES et al., 2014) a estratégia é o que importa para a eficácia da organização, seja do ponto de vista externo, em que salienta a pertinência dos

objetivos face o meio envolvente, ou do ponto de vista interno, no qual salienta o equilíbrio na comunicação dos membros da organização e a vontade de contribuir para a ação e a realização de objetivos comuns.

Já, para Mainardes et al. (2014) a estratégia baseia-se na coleta e análise de dados internos e externos à empresa, além da prévia identificação das suas vantagens competitivas; a estratégia é o conjunto de decisões da alta gestão da empresa (rumo a seguir, objetivos de médio e longo prazo, estrutura necessária, mobilização de toda a organização, missão e visão da empresa) que leva ao desenvolvimento de práticas internas, planos de ação, políticas e diretrizes, que objetivam melhorar a relação da organização com seu ambiente externo, orientando-a para o mercado. Isto resulta em conquista e manutenção de clientes, levando a organização ao sucesso.

Entre o primeiro e o ultimo conceito apresentado anteriormente, surgiram outros estudos e conceitos que foram modificados ou melhorados.

Para Drucker (1954), estratégia é a análise da situação atual e das mudanças necessárias, sendo incorporado a esse conceito o fato de que a estratégia se refere a uma análise dos recursos disponíveis e dos que precisam ser adquiridos para posterior utilização.

Ansoff (1965) trata a estratégia como sendo algo imposto de fora para dentro no que se refere à capacidade produtiva, objetivos de crescimento a se seguir, vantagens competitivas, dentre outros. Mintzberg (1967) apresenta a estratégia como à soma das decisões tomadas por uma organização em todos os aspectos, tanto comerciais como estruturais, sendo que a estratégia evolui de acordo com o processo de aprendizado do gestor da firma.

Segundo Ansoff e McDonell (1990), a estratégia é um conjunto de regras de tomada de decisão para orientação do comportamento de uma organização, sendo que para isso a respectiva organização precisa seguir quatro regras básicas: ter a perspectiva de um padrão futuro (objetivos e metas); ter relação com o ambiente externo (produto e mercado); ter uma perspectiva de processos internos (conceito organizacional) e ter concepção das políticas operacionais implementadas cotidianamente.

Porter (1996) acentua que estratégia significa desempenhar atividades diferentes das exercidas pelos rivais ou desempenhar as mesmas atividades de maneira diferente. Na visão desse autor, a estratégia é a escolha pela firma de variáveis de decisão-chave, como preço, promoção, quantidade e qualidade. Nesse caso, para ter um bom desempenho, a empresa deve se posicionar corretamente em seu ramo de atividade (PORTER, 1981).

Uma importante ferramenta estratégica, denominada *Balanced Scorecard*, desenvolvida por Kaplan e Norton (1996), contempla as perspectivas financeiras e não financeiras, assim distribuídas: perspectiva financeira; perspectiva de clientes; perspectiva de processos internos e perspectiva de aprendizado.

No que diz respeito a essa ferramenta, Kaplan e Norton (2005) enfatizam que o gestor não deve somente se basear em elementos financeiros para a tomada de decisão, sendo os elementos não financeiros possuidores de grande importância nesse contexto.

Para Blonski et al. (2017), os objetivos financeiros relacionados com a organização se enquadram em três fases básicas: crescimento (ganho de fatia de mercado), sustentação (consolidação de mercado) e colheita (exploração do mercado após a conquista e a consolidação). Para eles essa perspectiva assume o papel de norteadora que deve ser seguido pelas demais perspectivas.

A perspectiva de clientes foca nos segmentos tanto de clientes quanto de mercados, onde os objetivos voltados a esse público devem ser comunicados a toda a organização. Nessa perspectiva a análise da conjuntura considera cinco grupos de indicadores: participação de mercado, retenção de clientes, captação de clientes, satisfação de clientes e lucratividade de clientes. Diversos outros fatores são considerados nessa perspectiva, tendo como exemplos a indicação de como a organização consegue que o cliente se torne satisfeito e fiel, como ele se correlaciona com os produtos e serviços ofertados, das próprias características dos clientes e da reputação da organização (BLONSKI et al., 2017).

As perspectivas de processos internos e aprendizado possuem características importantes nesse contexto. A primeira busca a identificação dos processos considerados mais críticos para o alcance dos objetivos tanto de clientes quanto dos acionistas. A segunda, por sua vez se correlaciona com a estrutura necessária para o alcance dos objetivos traçados nas outras três perspectivas, onde a mesma possui medidas que envolvem a retenção, a satisfação e a produtividade dos funcionários (BLONSKI et al., 2017).

Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (1998) destacam que a estratégia é força mediadora entre a organização e o seu meio envolvente, centrando-se nas decisões e ações que surgem naturalmente. Segundo esses autores, a formação da estratégia não se limita aos processos intencionais, mas pode ocorrer como um padrão de ações formalizadas ou não, ou seja, de um modo emergente nas organizações.

Já, de acordo com Barney (2001), a estratégia é a teoria da firma de como competir com sucesso. Considera o desempenho como um fator influenciado pela estratégia, já que se pode considerar que competir com sucesso significa ter um desempenho satisfatório. Assim, o

alcance de vantagem competitiva passa necessariamente pelo processo de elaboração de estratégias.

Segundo Castro, Mello e Pinto (2012), a vantagem competitiva resulta da efetivação da estratégia traçada pela empresa na utilização dos seus próprios recursos, sendo que aquela não é exercida simultaneamente pelos concorrentes atuais e potenciais, de maneira igual ou até mesmo semelhante.

Johson, Scholes e Whittington (2011) apresentam as principais características para o entendimento da estratégia: (a) é orientada para a gestão de longo prazo da organização; (b) está focada no alcance das atividades da organização; (c) busca a obtenção de vantagem da organização frente a seus concorrentes; (d) proporciona adaptação estratégica ao ambiente de negócio; (e) se utiliza dos recursos e competências da organização; (f) de modo a consolidar sua posição a estratégia produz valor para a organização, bem como lida com a expectativa de indivíduos a ela correlacionados.

Para Versiani et al. (2018) a estratégia está vinculada não somente à prática profissional como também ao profissional em si. Para estes autores a experiência adquirida pelo profissional é fator relevante para o surgimento e desenvolvimento da estratégia, bem como consequentemente para o alcance dos objetivos empresariais.

No que diz respeito a algumas características que a estratégia possui, Gardelin, Rossetto e Verdinelli (2013) apresentam que a mesma pode ser de quatro tipos: defensores, analistas, prospectores e reativos. Ainda de acordo com os autores essas características estão presentes em empresas que buscam estabilidade no mercado de atuação, asseverando que os tipos defensores e prospectores estão em lados opostos ou extremos e os demais como intermediários desses.

Ainda de acordo com os autores, e contextualizando a estratégia em um ambiente de pequenas empresas, os mesmos enfatizam que os pequenos empresários possuem uma tendência à utilização de estratégias do tipo prospectora, ficando os demais presos às constantes incertezas do ambiente de negócio (GARDELIN; ROSSETTO; VERDINELLI, 2013).

Assim, de acordo com as características apresentadas se faz uma ponte entre a estratégia e a RBV, onde a estratégia visa explorar a capacidade de uma organização no que diz respeito a seus recursos e competências a fim de fornecer vantagens competitivas e/ou novas oportunidades de rendimentos.

Diante do exposto, vê-se que a estratégia não necessariamente se inicia de fora para dentro das organizações. O que não significa dizer que os fatores externos devam ser

menosprezados no processo de elaboração e implementação da estratégia. Porém, os elementos internos da organização têm uma relevante participação nesse processo, com vista a responder as mutações do mercado e do ambiente externo.

A estratégia está relacionada à busca da organização em se posicionar perante situações ou concorrentes de maneira eficiente, a partir da identificação de fatores que auxiliem a obter uma vantagem duradoura. Nesse sentido, a figura do empreendedor-gestor é importante para a definição e implementação da estratégia, bem como para a identificação dos recursos a serem empregados.

As habilidades do empreendedor, necessárias para a participação no desenvolvimento de estratégias, considerando o contexto das empresas em formação, envolve o exercício de imaginação seguido por uma forte estruturação de conhecimentos acerca de aspectos futuros do empreendimento não postos em prática no momento inicial, já que se considera que a empresa ainda busca uma inserção mercadológica. Nesse caso o empreendedor torna-se o principal influenciador na formulação e implementação de estratégias, e sua maneira de ver o mundo e suas características influenciam fortemente o novo empreendimento (MEDEIROS JÚNIOR et al., 2015).

Quando se trata de estratégia os recursos, especialmente os internos, têm apresentado grande destaque, principalmente na perspectiva da VBR, uma vez que a respectiva teoria busca compreender os fatores que explicam a obtenção de vantagens competitivas apenas com base nos recursos que as empresas possuem ou aos quais tem acesso (BARNEY; HESTELY, 2007).

De acordo com Sanches e Machado (2013), os recursos são elementos fundamentais na formulação e implementação de estratégias dentro das empresas, onde mesmo possuindo aspectos semelhantes, os mesmos são distribuídos de maneira heterogênea ou até mesmo utilizados diferentemente, proporcionando assim uma maior rentabilidade a partir de uma identidade organizacional e pela utilização de uma estrutura que seja capaz de explorá-los de maneira adequada.

Nesse sentido, Medeiros Júnior et al. (2015) enfatizam que mesmo existindo a heterogeneidade, o recurso só se torna valioso quando permite que a empresa que o utiliza melhore sua posição competitiva a partir da exploração de uma oportunidade ou a neutralização de uma ameaça externa. Já, no que diz respeito à sua raridade, os recursos que adquirem essa característica são aqueles em que existe o controle por um número reduzido de empresas; ressalta-se que, sendo de valor mas muitas empresas o controlem, o que o recurso proporciona é uma paridade competitiva e não uma vantagem. Assim, recursos de difícil

imitação impõem às empresas que não os possui uma desvantagem de custo para adquiri-los ou desenvolvê-los.

Miranda et al. (2015) descrevem que pela perspectiva da VBR a competitividade empresarial está vinculada não somente à posse de determinados recursos, mas também às habilidades de utilização dos mesmos em comparação com os concorrentes, fazendo com que a concepção de estratégia seja concebida de dentro para fora através do que se denomina capacidade inovativa.

Apresentando um panorama dos recursos internos que possibilitam uma vantagem competitiva sustentável, Alcântara et al. (2016) evidenciam que os recursos *know-how* nos funcionários, nível de reputação, conhecimento do negócio, investimento em gestão integrada da qualidade e do conhecimento, treinamentos e capacidades de melhoria contínua e de inovação possibilitam uma contribuição direta para uma implementação de estratégias voltadas à diversificação e para o alcance de uma vantagem competitiva.

Por sua vez Fonseca e Cunha (2015), corroboram com os elementos demonstrados anteriormente ao evidenciarem que o aprendizado, a reputação da entidade e o treinamento possibilitam um diferencial que gera de maneira significativa uma vantagem competitiva a partir da elaboração de estratégias.

Outro fator também considerado com uma fonte de vantagem competitiva dentro dos empreendimentos é a capacidade de a empresa criar, manter e melhorar as redes de relacionamento, uma vez que, nem se pode ficar preso aos aspectos eminentemente externos nem tampouco focar somente nos internos, ambos são importantes e uma junção dos mesmos proporciona um alcance mais efetivo dos objetivos (LOURO; ALMEIDA; PELISSARI, 2017).

Em seu estudo, Machado (2018) elencou as principais estratégias presentes em empresas que atuam no comércio eletrônico: marketing de busca, marketing de conteúdo, publicidade online, parcerias online, e-mail marketing, marketing viral, comunicação off-line, marketing nas mídias sociais e monitoramento e medição. Como principais resultados, se obteve uma alta taxa de utilização dos respectivos procedimentos só que aliada a altos custos de implementação.

Assim, se percebe que não basta somente conhecer o tipo de estratégia que deverá ser implantada, mas também ter noções mínimas de que independente da escolha, a mesma acarretará em custos.

A elaboração e implementação de estratégias já não é a garantia de que os resultados serão sempre os mesmos. Presume-se que com a competitividade intensa, as empresas

precisem identificar seus espaços rapidamente, através do reconhecimento de suas próprias capacidades estratégicas. A empresa deve se posicionar rapidamente para não perder as oportunidades no mercado aberto, todavia, a era da informação exige a fusão de recursos e habilidades que poucas empresas individuais possuem de maneira integral (ROCHA, 2013).

É por meio do planejamento que se consegue desenvolver um método para realizar todas as metas organizacionais, e que gere antecipação do que deve ser feito e de como se deve realizar a ação (ALVES et al., 2013). Assim, a organização acaba por adquirir uma capacidade administrativa de prever e preparar-se para prováveis mudanças que possam afetar os objetivos organizacionais. É pertinente salientar que o planejamento estratégico passa pela identificação e compreensão dos aspectos internos, onde nesse quesito se obtém informações importantes, principalmente, referentes às capacidades internas em termos de pontos fortes e, também, às fragilidades organizacionais (pontos fracos).

Segundo Lopes (2018) o planejamento estratégico se configura como uma ferramenta gerencial de grande importância tanto no contexto empresarial como no contexto institucional, o que faz com que ele ocupe um espaço importante no gerenciamento das atividades organizacionais.

Gamble e Thompson Júnior (2012) apresentam alguns aspectos da estratégia de uma empresa, conforme apresentado na Figura 1:

Figura 1 - Componentes da estratégia de uma empresa



**Fonte:** Gamble e Thompson Júnior (2012, p. 3).

Objetivamente a estratégia perpassa diversas áreas, ou seja, ela busca o aumento ou a participação de mercado por meio de uma política de preços que esteja consoante com o que é praticado; considera também o ambiente hostil e de rápidas mudanças onde a empresa precisa estar pronta para reagir; além de buscar a permanência no mercado onde atua, a empresa também busca meios de alcançar novas fatias de mercado através do desenvolvimento de novos produtos o que se correlaciona com a capacidade que a mesma tem de desenvolver ações para identificar e captar as oportunidades existentes nesses novos mercados; por seguinte, e uma vez estabelecidas, as ações são desenvolvidas de modo que a permanência da empresa tanto no setor onde atua quanto nos novos mercados seja sustentável, através de ações de fortalecimento principalmente no que se refere à competitividade; a estratégia uma vez consolidada não dá margem para a capacidade ociosa, onde enseja por sua vez sempre o desenvolvimento de novas técnicas e produtos; e por fim, a capacidade de aprendizagem em vista de corrigir os eventuais erros cometidos de modo que todo o processo melhorado possa ser implementado novamente (GAMBLE; THOMPSON JÚNIOR, 2012).

Assim sendo, infere-se que mesmo diante dos pressupostos e das características ou até mesmo de modelos estratégicos pré-definidos, a implementação das estratégias no âmbito empresarial precisa considerar diversos contextos e situações, alguns deles advindos do ambiente externo.

No momento em que se busca uma vantagem competitiva, por meio do desenvolvimento e implementação de estratégias empresariais, as informações contábeis passam a ser um elemento fundamental nesse processo por proporcionar às empresas uma melhor compreensão dos seus recursos patrimoniais e, assim, melhor condição de geração de diferencial competitivo.

No Quadro 1 apresenta-se uma síntese dos elementos relativos às estratégias, oriundos de diversos estudos, que foram sintetizados por Santos, Alves e Almeida (2007) e que ainda hoje estão presentes como base de análise em estudos diversos.

Quadro 1 - Características do processo de elaboração estratégica

|                                                                                                                                                              |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. A estratégia é decidida em um processo formal de análises, discussões e, por fim, de escolha.                                                             |
| 2. A estratégia é decidida dentro do processo periódico de planejamento estratégico da empresa.                                                              |
| 3. Na elaboração da estratégia, são obtidas contribuições de vários setores da empresa que seriam afetados pela estratégia antes de decidir pela sua adoção. |
| 4. A estratégia é exaustivamente discutida antes de ser adotada.                                                                                             |
| 5. É difícil dizer como surge a ideia que afinal gera a estratégia.                                                                                          |
| 6. A ideia da estratégia já existe, antes de sua adoção formal, na mente de um ou mais componentes da diretoria/gerência.                                    |
| 7. Criatividade e intuição são essenciais na formulação da estratégia.                                                                                       |
| 8. Na hora da decisão, o poder de grupo e indivíduos pesa mais que as informações objetivas.                                                                 |

|                                                                                                                                                                                        |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9. Mais de uma alternativa de ação é avaliada antes de se decidir pela adoção da estratégia.                                                                                           |
| 10. As alternativas estratégicas são traduzidas em termos financeiros para tomar a decisão estratégica mais objetiva.                                                                  |
| 11. Análises criteriosas/cuidadas/detalhadas do ambiente externo orientam a decisão de adotar a estratégia.                                                                            |
| 12. A decisão de adotar a estratégia é orientada por uma análise de como os vários fatores e forças do ambiente externo tendem a se comportar no futuro.                               |
| 13. A decisão de adotar a estratégia é orientada por uma avaliação dos prováveis movimentos que os concorrentes fariam em relação à estratégia.                                        |
| 14. A evolução do ambiente externo, após a adoção da estratégia, ocorre dentro das expectativas.                                                                                       |
| 15. O conhecimento já acumulado na empresa sobre o mercado é mais importante para a decisão de adotar a estratégia que pesquisas e análises formal.                                    |
| 16. À época da adoção da estratégia, quando as opções estratégias são limitadas, pode-se dizer que a alternativa adotada praticamente se impõe.                                        |
| 17. A estratégia adotada visa o aproveitamento de oportunidade percebida no ambiente de atuação da empresa.                                                                            |
| 18. A estratégia adotada visa neutralizar ameaça percebida no ambiente de atuação da empresa.                                                                                          |
| 19. Mesmo depois de escolhida a estratégia e iniciada sua implantação, continua-se monitorando o ambiente externo, para que seja possível verificar se a estratégia continua adequada. |
| 20. A avaliação das habilidades e competências internas (pontos fortes e pontos fracos) da empresa orienta a escolha da estratégia.                                                    |
| 21. A estratégia, uma vez concebida, é desdobrada em metas, planos de ação, orçamentos.                                                                                                |
| 22. Estabelece-se uma agenda de avaliações para acompanhar a implantação da estratégia.                                                                                                |
| 23. A estratégia, uma vez decidida, é devidamente comunicada a todos os que deveriam compreendê-la e segui-la.                                                                         |
| 24. Há uma distância entre a estratégia formulada/pensada inicialmente e a que é efetivamente implantada.                                                                              |
| 25. As pessoas que apoiaram a decisão estratégica também mostram firmeza na hora de implementá-la.                                                                                     |
| 26. Cumpre-se a agenda de acompanhamento e avaliação da implementação da estratégia.                                                                                                   |
| 27. A nova estratégia representa mudanças em relação às estratégias até então vigentes na empresa.                                                                                     |
| 28. Pelo menos inicialmente, a ideia da estratégia é recebida com desconfiança por alguns daqueles que participam da decisão de adotá-la.                                              |
| 29. A estratégia exige mudanças nas competências e habilidades que a empresa possui até então.                                                                                         |
| 30. A estratégia implica mudanças nos padrões tecnológicos até então adotados pela empresa.                                                                                            |
| 31. A estratégia tem como referência ações ou estratégias de competidores.                                                                                                             |
| 32. A estratégia representa uma mudança inovadora em relação ao que o mercado vem praticando até então.                                                                                |

Fonte: Santos, Alves e Almeida (2007)

Cabe destacar que as características das estratégias, apresentadas por Santos, Alves e Almeida (2007), contemplam tanto elementos objetivos, como elementos subjetivos. Os elementos objetivos estão materializados na formulação formal do processo de estratégias e os subjetivos encontram-se exemplificados na formulação de estratégias como um processo intuitivo e baseado nas experiências passadas. Esses autores não fazem uma separação das características com base nesses pressupostos, por exemplo, mas a partir da literatura apresentada percebe-se que parte dessas características podem ser mais facilmente quantificada do que outras, possuem um raciocínio mais lógico do que outros e proporcionam resultados mais facilmente identificáveis do que outros.

A partir do momento que se conhece as formas que as empresas realizam a elaboração e a implementação de estratégias, também se conhece as principais ferramentas que

proporcionam o diferencial competitivo buscado por elas, podendo-se, assim, compará-las com empresas que atuam no mesmo ramo.

As decisões estratégicas são relevantes no contexto das empresas e entender como elas funcionam na prática é um desafio, principalmente, para os pequenos negócios. Ressalta-se, uma vez mais, que a utilização da informação pode ser uma fonte de diferencial competitivo, mesmo que várias organizações utilizem a mesma ferramenta que a gerou. Portanto, são diversas as formas e os mecanismos que possibilitam a vantagem estratégica aos empreendimentos.

Esclarece-se que não se pretende aqui definir de maneira categórica que as características apresentadas são as únicas que definem o processo de elaboração de estratégias nos empreendimentos, mas somente apresentar aquelas que de maneira direta ou indireta estão presentes na literatura apresentada.

### **2.3 Informações e Procedimentos contábeis gerenciais**

Na perspectiva da VBR, a informação pode ser vista como um elemento com potencial para promover vantagem competitiva, uma vez que a informação qualificada e singular, presente no ambiente interno, pode auxiliar no processo de continuidade e competitividade empresarial. Em um cenário de competição acirrada em que as empresas necessitam expandir sua atuação e conquistar novos espaços, é que as ferramentas e as informações gerenciais podem ser um importante suporte de modo que as escolhas estratégicas sejam adequadamente dimensionadas.

Segundo Beuren (2000, p. 46), “a informação funciona como um recurso essencial na definição da estratégia empresarial”. Também alerta para a complexidade na geração da informação competitiva o que demanda um gerenciamento sistemático e dinâmico da informação.

As informações acerca do ambiente externo atendem apenas parte das necessidades informacionais no processo de elaboração da estratégia, em que as informações atuais e passadas do ambiente interno também são úteis nesse processo (BEUREN, 2000).

A Contabilidade registra todos os fatos administrativos ocorridos na empresa, construindo, assim, um grande banco de dados, que fornece informações sobre as mutações patrimoniais, e também gera perspectivas de ações corretivas futuras, bem como de adaptação às mudanças ambientais. Constitui, assim, uma importante fonte de informação para a

administração, uma vez que informa toda a movimentação patrimonial e financeira da empresa.

Vieira, Carneiro e Filipin (2015) buscaram verificar a percepção dos gestores das empresas do ramo do agronegócio da região noroeste do Rio Grande do Sul, em relação à contribuição das informações geradas pela Contabilidade na gestão destes empreendimentos. Os resultados demonstraram que a maioria dos gestores utiliza amplamente essas informações no gerenciamento dos seus negócios. Ainda, conforme os autores, a informação tornou-se um recurso extremamente valioso para as empresas no acompanhamento das constantes evoluções do mercado, sejam elas tecnológicas, econômicas, sociais, políticas e até mesmo do comportamento do mercado consumidor.

Desse modo, torna-se necessária uma mudança de postura por parte dos gestores no que se refere à utilização das informações contábeis, em particular as gerenciais, uma vez que a utilização adequada delas pode gerar diferencial competitivo a partir de decisões estratégicas alicerçadas e em sintonia com o ambiente de atuação dos empreendimentos.

O processo de tomada de decisão estratégica passa pela utilização de informações contábeis (financeiras e gerenciais). De acordo com Vieira, Carneiro e Filipin (2015), para cumprir seus objetivos, a Contabilidade precisa fazer uso dos dados e desenvolver instrumentos geradores de informação, dentre os quais se destaca o sistema de informações, que deve estar alinhado ao modelo de gestão organizacional, servindo de subsídio aos gestores em todas as fases do processo de gestão da empresa - o planejamento, a execução e o controle.

No âmbito dos pequenos empreendimentos, a Contabilidade Gerencial em contraponto às dificuldades que existem na sua implementação, é vista como um conjunto de práticas que auxiliam no crescimento e desenvolvimento do negócio, o que possibilita a sua sobrevivência frente a um mercado competitivo e dinâmico. Assim, as organizações em crescimento que estão em busca de se colocar no mercado possuem maior inclinação para olhar a adoção de práticas e controles gerenciais dentro de uma perspectiva estratégica. (VAZ; ESPEJO, 2015).

Por outro lado, a tomada de decisão nos pequenos empreendimentos, em muitos casos, segue um processo mais intuitivo, ou seja, baseado na experiência do próprio empresário em detrimento da utilização de mecanismos gerenciais. Alguns estudos corroboram essa realidade, tais como, Queiroz (2005), Lacerda (2006), Albanez e Bonízio (2007), Miranda et al. (2007) e Santos, Dorow e Beuren (2016), os quais evidenciaram que o pensamento intuitivo é mais utilizado do que ferramentas de cunho gerencial.

A tomada de decisão não deve ser baseada apenas na intuição ou experiência do gestor. São necessários instrumentos que forneçam informações confiáveis, fidedignas e oportunas para auxiliar no processo decisório. Santos, Dorow e Beuren (2016) ressaltam que mesmo que a Contabilidade seja um instrumento relevante de geração de informação, ela não pode ser resumida somente a esse aspecto, sendo também uma ciência que permite explicar fenômenos patrimoniais, efetuar análises, controlar, prever e projetar resultados futuros, entre outras funções, e que todas as empresas necessitam de informações contábeis gerenciais para uso na administração.

Nas MPE o predomínio da intuição se dá muitas vezes pela desconfiança e pela interpretação equivocada que o gestor atribui às informações recebidas da contabilidade, atribuindo-lhe a responsabilidade pelo excesso de burocracia e arrecadação de tributos (SANTOS; DAROW; BEUREN, 2016).

Ainda, de acordo com os autores, tal constatação também decorre do fato de os gestores dos escritórios de contabilidade procurarem especializar-se mais nos aspectos fiscais, tornando-se especialistas em questões fiscais e trabalhistas e oferecendo auxílio nessa área. Assim, informações relativas à gestão não são priorizadas e a sua utilidade no processo decisório das MPE é mal compreendida pelos gestores. (SANTOS; DAROW; BEUREN, 2016).

Ainda, no que se refere à importância das informações contábeis gerenciais Beuren, Barp e Filipin (2013) asseveram que se as empresas não as buscam e não as utilizam de maneira racional e bem trabalhada, não obterão as informações necessárias ao gerenciamento do negócio no tempo oportuno, podendo ocasionar problemas na gestão do negócio que culminará no seu fracasso.

Principalmente em um contexto instável onde funcionam os pequenos negócios é possível inferir que o não uso de informações contábeis gerenciais dificultam a sua prosperidade e o processo de continuidade. Diante disso a Contabilidade Gerencial e suas informações se tornam indispensáveis caso o gestor queira tomar medidas preventivas de modo a manter a organização ativa (BEUREN; BARP; FILIPIN, 2013).

Independente do tipo de organização bem como do seu porte, torna-se necessário estabelecer um sistema de informação que propicie um auxílio e uma melhoria na gestão, considerando as particularidades e o tipo de informação necessária, priorizando aquelas que melhor embasariam uma tomada de decisão e que otimizariam o desempenho da empresa, exigindo com isso uma hierarquização das informações utilizadas (EMÍDIO et al., 2013).

Nessa perspectiva, ferramentas e informações proporcionam uma tomada de decisão mais precisa e com auto grau de acerto, estando assim em consonância com os objetivos empresariais (MOURA; PEREIRA; RECH, 2016). Observa-se, também, que os tipos de informações utilizadas e que serão base nesse processo decisório devem estar em sintonia com aspectos, tais como: avaliação de desempenho, identificação de ineficiências e busca de oportunidades e solução de problemas (MOURA; PEREIRA; RECH, 2016).

Algumas pesquisas analisaram a questão do fornecimento-utilização de informações contábeis gerenciais nos empreendimentos do ponto de vista do contador e outras da perspectiva do empreendedor.

Em pesquisas internacionais, destaca-se a contribuição de Ruengdet e Wongsurawat (2010) que investigaram as características predominantes que diferenciam as micro e pequenas empresas bem-sucedidas e as consideradas sem êxito, na Tailândia. Os resultados mostraram que as empresas bem-sucedidas são mais propensas a ter uma divisão clara e sistemática do trabalho. Constataram ainda que manter o controle de informações por meio de registros contábeis regulares é crucial para o sucesso do negócio, principalmente, no que envolve transações de custos e despesas. Foram também considerados como determinantes a elaboração de planos de marketing e a obtenção de certificado de qualidade.

Lohr (2012) realizou um estudo de caso em cinco pequenas e médias empresas industriais alemãs e constatou que as atividades da Contabilidade gerencial são limitadas nestas empresas por dois motivos principais: (a) os benefícios não compensam os custos associados; e (b) a posição de mercado da empresa tem sido historicamente forte, sem Contabilidade gerencial.

Nas pesquisas nacionais, destaca-se o estudo de Anjos et al. (2012) que investigaram como os micro e pequenos empresários percebem a utilidade da informação contábil na obtenção de crédito junto aos bancos. Os resultados evidenciaram que o uso da informação contábil ou a consulta ao contador externo à empresa é percebida como útil, com destaque para aquelas empresas que têm gestores com mais experiência no negócio ou com maior grau de escolaridade.

Diante desse cenário, percebe-se a importância da informação contábil gerencial de modo que ela possa cumprir seu papel de suporte informacional para a decisão, inclusive estratégica, no contexto das MPE. Esse objetivo poderá ser mais facilmente alcançado se empresários e contadores passarem a trabalhar em parceria, de sorte que o contador possa contribuir com a elaboração e implementação de estratégias empresariais sustentáveis.

Na Era atual em que as tecnologias ganham espaço e as informações fluem continuamente, as empresas precisam estar preparadas para acompanhar esses desenvolvimentos e os profissionais de contabilidade também necessitam seguir essas mudanças de modo a proporcionarem serviços mais eficazes às empresas (BEUREN; BARP; FILIPIN, 2013).

Amorim e Silva (2012) enfatizam que o tratamento da informação contábil gerencial, integrado com outras informações internas e externas, de forma a permitir a definição, execução e avaliação da estratégia empresarial, possibilita o alcance do sucesso empresarial e a vantagem competitiva.

É por intermédio dos seus procedimentos que a Contabilidade Gerencial pode auxiliar nos processos de geração e transmissão da informação contábil gerencial, que devem ser valorizados nas MPE, posto que, a partir de métodos de mensuração e avaliação de desempenho apresenta potencial para a geração de vantagens competitiva.

Essa contribuição se torna possível a partir do momento em que haja maior interação entre quem elabora as informações e quem as recebe de modo as interpretar e utilizar no processo decisório.

Vaz e Espejo (2015) enfatizam que é possível diminuir os ruídos de comunicação das informações contábeis gerenciais a partir da disponibilidade do contador em dirimir dúvidas, da apresentação de uma linguagem clara e simples, da redução de uso de termos técnicos, de um aperfeiçoamento dos gestores através de cursos técnicos, de uma contabilidade mais próxima da realidade administrativa, da valorização da contabilidade pelos próprios contadores, bem como pelos gestores das empresas de modo que se desvincule suas atividades apenas para finalidades fiscais.

Os desafios são grandes no que se refere à utilização dos procedimentos contábeis gerenciais. Corroborando, Beuren, Barp e Filipin (2013) enfatizaram que há uma baixa utilização de sistemas informatizados e integrados, mesmo havendo uma alta satisfação dos clientes com os profissionais contábeis, há também necessidade de uma contabilidade voltada para a gestão da empresa e de que haja uma receptividade maior por parte dos empresários no que se refere à Contabilidade mais atuante no processo de gestão.

Os artefatos de Contabilidade Gerencial possibilitam uma tomada de decisão mais otimizada, tais como: sistemas de informação, modelos de gestão, sistemas de custeio, filosofias instituídas pelas organizações e conceitos de mensuração e avaliação de desempenho. Esta definição também abrange o fato de que tais artefatos possam ser

explorados pelos gestores no desenvolvimento de suas atividades (SILVA; DANI; SANTOS, 2018).

Godoy e Raupp (2017), quando tratam dos aspectos que identificam essas ferramentas, esclarecem que as mesmas possuem diferentes nomenclaturas dentro da literatura, não existindo um consenso de qual seria a denominação mais adequada. Dentre as quais encontram-se: tecnologias, ferramentas, estratégias, práticas, técnicas, instrumentos, artefatos, sistemas, dentre outras. Porém todas essas nomenclaturas são formas de identificar os mesmos recursos informacionais dentro dos empreendimentos.

De Paulo e Cintra (2018) ainda corroboram ao abordarem o fato de que eles podem ser caracterizados como técnicas de planejamento e controle de gestão que envolvem processos e mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não monetárias sobre aspectos do desempenho da organização.

Portanto, uma identificação acerca de uma maior ou menor utilização em uma perspectiva empresarial proporciona um maior entendimento das causas que fazem algumas empresas obterem maior vantagem frente a seus concorrentes. Como já destacado, nem sempre é o artefato em si, mas a sua utilização que proporciona o diferencial desejado.

Dentro de uma perspectiva das ferramentas gerenciais de custos, Araújo et al. (2016) apresentam que nem todas as empresas, especialmente as consideradas de pequeno porte, utilizam em sua totalidade, ou até mesmo de maneira sazonal, essas ferramentas para uma efetiva gestão de custos do empreendimento, e mesmo aquelas empresas que as adotam, o fazem de maneira informal. No que se refere às estratégias com base nas ferramentas de custos, os autores verificaram que os que não utilizam as respectivas ferramentas tendem a utilizar estratégias de baixo custo, enquanto dentre aqueles que as utilizam tendem a utilizar estratégias de maior custo.

As formas de utilização, mesmo quando as ferramentas são conhecidas, conforme apresentado acima, ainda são feitas de maneira intuitiva e com pouco ou nenhum auxílio da Contabilidade no processo. Essa realidade tende a se agravar, quando se trata das ferramentas mais modernas, o que distancia o discurso teórico da prática empresarial.

Santos et al. (2016) objetivaram analisar os artefatos gerenciais utilizados na tomada de decisão pelos gestores dos *Food Trucks*, na cidade de Natal-RN, com base no modelo proposto pelo *International Federation of Accountants* (IFAC). Seus resultados apontaram para uma utilização parcial dos mesmos, tendo como ênfase o custeio por absorção, o orçamento empresarial, o custeio meta, o *benchmarking*, o *kaizen*, o planejamento estratégico e o *just in time*.

Com relação aos procedimentos acima não há uma utilização igual dos mesmos. Dependendo do tipo de estratégia utilizada há uma utilização maior ou menor de cada um, porém mesmo que de maneira incompleta, os respectivos artefatos são conhecidos, ou até mesmo utilizados pelos empreendimentos da respectiva pesquisa (SANTOS et al., 2016).

Ainda, no que se refere ao uso dos respectivos artefatos, Moraes, Coelho e Holanda (2014) enfatizam que a qualidade da utilização dos mesmos é mais observada e preferível do que a quantidade.

Já, quando se trata do processo de tomada de decisão com base nas informações gerenciais geradas pelas empresas, Santos, Dorow e Beuren (2016) apresentam um panorama em que as decisões são tomadas com base mais na experiência do proprietário do que em alguma ferramenta gerencial. Existe um conhecimento da movimentação mensal de seus recursos e seus resultados, porém esses resultados não são discutidos com o contador.

Continuando, esclarecem que a maioria das empresas não utiliza a Contabilidade na tomada de decisão, seja pelo fato da informação contábil não refletir a real situação da empresa e/ou o gestor desconhecer sua utilidade. Os instrumentos gerenciais mais utilizados na tomada de decisão são controles operacionais e planejamento tributário, e os menos utilizados são as demonstrações contábeis, os métodos de custeio e outros instrumentos gerenciais. A maioria destas empresas não conhece ou não faz uso de instrumentos que orientam as estratégias e ações organizacionais, como o planejamento estratégico e o orçamento. (SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016).

Os instrumentos identificados como sendo de cunho operacional são os controles de caixa, de saldos bancários, de recebimentos, de pagamentos, de despesas, vendas, dentre outros. Esses são os procedimentos que o empresário ou gestor do empreendimento possuem maior familiaridade e maior contato, em detrimento dos demais, principalmente os de natureza contábil.

Consoante o resultado apresentado anteriormente, Moura, Pereira e Rech (2016) apresentaram o mesmo cenário ao analisar a utilização das respectivas ferramentas dentro de um contexto de empresas rurais. Na percepção dos produtores de gado, as informações contábeis só são consideradas relevantes quando se trata de questões referentes ao fisco/imposto de renda.

Corroborando Stacke e Feil (2017) são veementes quando evidenciam que as ferramentas gerenciais voltadas ao controle operacional possuem maior importância em relação às voltadas à tomada de decisões. Além disso, o desconhecimento acerca dessas

ferramentas gerenciais é a principal causa pela não utilização e pela menor importância atribuída.

Quando se trata dos procedimentos (ferramentas) voltados à tomada de decisão entende-se como aqueles provenientes da Contabilidade, tais como: balancetes de verificação, balanço patrimonial, demonstração de resultado, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração do valor adicionado, demonstração dos lucros e prejuízos acumulados e suas respectivas notas explicativas. Essas ferramentas são pouco conhecidas e menos ainda utilizadas nos pequenos empreendimentos no processo decisório e gerenciamento.

Após discorrer acerca das informações e dos principais procedimentos contábeis gerenciais, ressaltando a sua importância no âmbito dos pequenos empreendimentos, apresentar-se-á um panorama acerca da estratégia e seus principais recursos, tendo como base os pequenos empreendimentos e as ferramentas de Contabilidade Gerencial.

Hall et al. (2012) apresentam uma justificativa que deve motivar a Contabilidade no processo de inserção e permanência das Micro e Pequenas Empresas (MPE), no mercado. Os autores argumentam que as MPE estão em crescimento em todo o mundo, elas fazem parte do mercado globalizado, formam um pilar na economia nacional, fornecem a maioria dos empregos e geram renda, ou seja, são fundamental à economia.

Santos, Dorow e Beuren (2016) fazem uma síntese dos artefatos de Contabilidade Gerencial já apresentados, bem como enumeram outros que estão distribuídos na literatura base analisada e que estão apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 - Ferramentas contábeis gerenciais

| <b>Grupos</b>           | <b>Artefatos contábeis gerenciais</b>                  |
|-------------------------|--------------------------------------------------------|
| Controles operacionais  | Controle de caixa                                      |
|                         | Controle de saldos bancários                           |
|                         | Controle de contas a receber                           |
|                         | Controle de contas a pagar                             |
|                         | Controle de estoques                                   |
|                         | Controle de custos                                     |
|                         | Controle de despesas                                   |
|                         | Controle de vendas                                     |
| Demonstrações contábeis | Balancete de verificação                               |
|                         | Balanço patrimonial                                    |
|                         | Demonstração do Resultado (DR)                         |
|                         | Demonstração dos fluxos de Caixa (DFC)                 |
|                         | Demonstração do valor adicionado (DVA)                 |
|                         | Demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) |

|                         |                                                        |
|-------------------------|--------------------------------------------------------|
|                         | Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (DLPA) |
|                         | Notas explicativas                                     |
| Procedimentos de custos | Custos diretos                                         |
|                         | Custos indiretos                                       |
|                         | Custo meta                                             |
|                         | Custo da mercadoria vendida (CMV)                      |
|                         | Formação de preço de venda (custos dos produtos)       |
|                         | Formação de preço de venda (outro método)              |
|                         | Ponto de equilíbrio                                    |
|                         | Margem de contribuição                                 |
| Demais artefatos        | Orçamento                                              |
|                         | Planejamento tributário                                |
|                         | Planejamento estratégico                               |
|                         | Análise de liquidez                                    |
|                         | Análise de endividamento                               |
|                         | Análise da atividade                                   |
|                         | Análise de rentabilidade                               |
|                         | Análise horizontal (BP e DR)                           |
|                         | Análise vertical (BP e DR)                             |
|                         | <i>Balanced Scorecard</i>                              |

**Fonte:** Adaptado de Santos, Dorow e Beuren (2016).

Salienta-se que os autores fizeram uma separação dos artefatos gerenciais em quatro grupos distintos. No primeiro grupo estão elencados os artefatos considerados de cunho operacional, que são aqueles mais presentes no dia a dia das empresas, possuindo maior compreensibilidade e maior facilidade de acesso por parte do decisor.

No segundo grupo estão identificados os artefatos de cunho contábil, as demonstrações contábeis. No terceiro grupo são identificados os artefatos de procedimentos de custos, e no quarto e último grupo estão presentes os artefatos que não estão contemplados nos grupos anteriores, mas que são peças importantes, pois sua preparação deriva em algum momento de informações advindas dos três outros grupos.

Tais artefatos foram considerados pelos autores como sendo aqueles que mais se destacaram dentro da literatura apresentada. Como isso não se busca esgotar o quantitativo dos mesmos, mas tão somente apresentar aqueles mais evidenciados bem como os mais utilizados e conhecidos.

Diante do exposto, no tópico a seguir, proceder-se-á à evidenciação das estratégias e seus recursos, bem como a presença dos mesmos dentro dos empreendimentos.

## 2.4 Micro e Pequenas Empresas

A classificação em Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP), no Brasil, depende do objetivo de cada órgão ou entidade. Não existe um conceito pré-definido de MPE no Brasil (NASCIMENTO et al, 2013). Existe a classificação do governo, dos bancos e outros.

Silva e Marion (2013) esclarecem que a caracterização das MPE são delimitadas por número de funcionários, em alguns casos, bem como pelo faturamento bruto, havendo ainda uma utilização conjugada dos dois critérios anteriores. As diferenças de classificação são decorrentes dos objetivos distintos que as instituições possuem com relação a este tipo empresarial, tais como: concessão de crédito, regulamentação, estudos etc.

Dentre os critérios mais utilizados têm-se os do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que consideram o número de funcionários. Existe o critério adotado pela Receita Federal do Brasil (RFB), que considera o faturamento e o do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), que considera também o faturamento apesar de maneira distinta da RFB em termos de limite (NASCIMENTO et al., 2013; STACKE; FEIL, 2017).

Ferronato (2015) comenta a dificuldade da classificação, uma vez que especificar padrões de tamanho para definir pequenas empresas é algo necessariamente arbitrário uma vez que as pessoas adotam padrões diferentes para propósitos diferentes.

Além disso, uma empresa pode ser descrita como pequena quando comparada com empresas maiores, mas grande quando comparada com outras menores. E as empresas entre esses tamanhos seriam classificadas como grandes ou pequenas com base em pontos de vista individuais. Uma forma suficiente para caracterizar estes tipos empresariais advém do faturamento auferido e unicamente esse, para definir tanto a identificação quanto o tamanho. (FERRONATO, 2015).

No Brasil, como já apresentado, as definições de MPE vêm, principalmente, das normas e suas interpretações, sendo adotadas pelos diferentes interessados, e têm como marco inicial a Lei nº 7.256/1984 (Estatuto da Microempresa), posteriormente revogada pela Lei nº 9.841/1999 (Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte).

Atualmente, os principais marcos normativos que regulam este tipo de empresa são a Lei Complementar (LC) nº 123/2006 (Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte); a LC Federal nº 127/2007 (Inclusão de novas categorias de atividades no Simples Nacional); a LC Federal nº 128/2008 (Criação da figura do Micro Empreendedor

Individual e do Agente de desenvolvimento); a LC Federal nº 147/2014 (Universalização do Simples Nacional, blindagem do Micro Empreendedor Individual e regramento da Substituição Tributária); e recentemente a LC nº 155/2016, que alterou parcialmente a LC nº 123/2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido pelos optantes do Simples Nacional.

Diversas outras normas versam sobre temas correlatos, mas as citadas caracterizam de maneira mais objetiva o tipo empresarial.

De acordo a LC nº 123/2006, as características de uma MPE podem ser descritas de duas formas: pela receita bruta anual ou pelo número mínimo e máximo de empregados. Esta LC nº 123/2006 teve seus valores atualizados por meio da LC nº 155/2016, cujos valores estão apresentados no Quadro 3, que apresenta a classificação, considerando o critério da receita bruta anual.

Quadro 3 - Classificação das Micro e Pequenas Empresas pelo critério da Receita Bruta Anual

| <b>Classificação</b> | <b>Receita Bruta Anual</b>                     |
|----------------------|------------------------------------------------|
| ME                   | Igual ou inferior a R\$ 360.000,00 por ano     |
| EPP                  | De R\$ 360.000,01 até R\$ 4.800.000,00 por ano |

**Fonte:** Elaborado a partir da LC nº 123/2006 e LC nº 155/2016.

**Legenda:** ME (Microempresa); EPP (Empresa de Pequeno Porte).

A classificação proposta pelo SEBRAE com base no número de funcionários está apresentada no Quadro 4.

Quadro 4 - Classificação das Micro e Pequenas Empresas pelo critério do número de empregados

| <b>Classificação</b> | <b>Indústria</b>      | <b>Comércio e Serviços</b> |
|----------------------|-----------------------|----------------------------|
| ME                   | Até 19 empregados     | Até 9 empregados           |
| EPP                  | De 20 a 99 empregados | De 10 a 49 empregados      |

**Fonte:** Elaborado a partir de SEBRAE (2015).

**Legenda:** ME (Microempresa); EPP (Empresa de Pequeno Porte).

Esclarece-se que o Micro Empreendedor Individual (MEI), instituído pela LC nº 128/2008, também se qualifica como integrante desse grupo, porém com regras próprias aplicadas às suas atividades.

Qualquer que seja o critério de classificação (faturamento, número de funcionários etc.), o ambiente de negócios apresenta inúmeros desafios às MPE, pois, devido ao seu nível de

receitas serem inferior ao das empresas de médio e grande porte, as mesmas apresentam mais dificuldades de adaptação e reação às mudanças ambientais e estão expostas mais diretamente a riscos econômicos e financeiros.

Neste sentido, a Contabilidade Gerencial, por meio dos seus procedimentos e das informações geradas, possibilita um entendimento do ambiente e das capacidades internas das organizações, torna-se um instrumento essencial para as MPE reagirem às dificuldades econômicas e financeiras e também desmistifica o entendimento errôneo dos fins exclusivamente burocráticos e fiscais que a mesma possui (STACKE; FEIL, 2017).

A realidade gerencial nas MPE tem sido objeto de estudo em algumas pesquisas, não obstante as dificuldades inerentes a esses negócios.

Leone e Leone (2012) explicam que uma das dificuldades em estudar as micro, pequenas e médias empresas baseia-se na heterogeneidade que existe entre elas. Isto pode ser um dos motivos pelo atraso de estudos voltados aos pequenos negócios e pela dificuldade em se propor teorias e conclusões adequadas.

Corroborando, Santos et al. (2014) apresentaram um panorama dos estudos acerca das MPE referentes ao período de 1999-2009, publicados no Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD). Observaram que nesse período houve poucos artigos publicados sobre MPE e não verificaram uma tendência no crescimento dessas publicações, posto que as publicações variaram para mais ou para menos no período analisado.

Outros estudos têm evidenciado as dificuldades das MPE no trato da informação contábil, como Hall et al. (2013) que tiveram por objetivo identificar e avaliar o uso das ferramentas contábeis na gestão das MPE do comércio de vestuário na cidade de Dourados-MS. Os resultados revelaram que os empresários utilizam as informações contábeis, mas, ainda, de forma tímida e muito mais pelos seus conhecimentos do negócio do que pelas informações geradas pela Contabilidade.

Stacke e Feil (2017) asseveram que a gestão das MPE pode ser realizada por meio de controles de contas a pagar, contas a receber, saldos bancários e de caixa, acompanhamento de estoques, entre outros, os quais são considerados simples e práticos. Esses controles possuem como características a pouca burocracia e facilidade de entendimento, portanto são os mais utilizados, ficando os de natureza eminentemente contábil relegados a exigências legais ou não utilizados.

Uma maior preocupação com as formas como as empresas tomam decisões é importante para se entender o papel das ferramentas gerenciais nesse processo e os resultados

que seriam obtidos caso as empresas utilizassem-nas mais efetivamente nos processos de gestão. O cotidiano das empresas é repleto de desafios, assim, são necessárias informações úteis e relevantes que atendam às necessidades de planejamento, de controle e de tomada de decisão, e possibilitem que o gestor administre bem o negócio. (ANDRADE et al., 2013).

Tratando de algumas características que devem possuir a gestão das empresas, Slavov (2013) esclarece que é o processo decisório, suportado pela capacidade de indivíduos de todos os níveis organizacionais e orientado por um processo de síntese do ambiente organizacional, com diretrizes qualitativas e quantitativas, que busca soluções não estruturadas para problemas complexos e viáveis.

As decisões estratégicas são decisões de longo prazo, complexas, inerentemente arriscadas e influenciam o futuro da organização. Nooraie (2012) complementa que a tomada de decisão é uma das funções mais importantes e complexas exigidas dos gestores. E mais ainda para o gestor de pequenos negócios devido à limitação nos recursos financeiros, humanos informacionais e outros, o que leva a uma tomada de decisão com base em aspectos mais subjetivos e retrospectivos do que prospectivos.

Um processo de gestão com foco em informações qualificadas, especificamente as advindas da Contabilidade, é necessário para a longevidade das MPE. Estas a cada dia vêm assumindo um papel de grande relevância no cenário nacional, tanto na geração de emprego e renda, quanto na identificação de nichos de mercado não identificados pelas grandes corporações (ALVARENGA, 2016).

Diante do exposto, percebe-se que as informações e os procedimentos contábeis gerenciais parecem ainda ser subutilizadas no âmbito das MPE, inclusive no processo de elaboração de estratégias, mesmo diante da necessidade de se manterem competitivas no ambiente de negócio atual.

Por fim, destaca-se que este tipo empresarial – MPE – tem presença majoritária na região pesquisada (Cariri Ocidental da Paraíba) e corresponde à classificação legal da totalidade das empresas pesquisadas neste estudo.

## **2.5 Fluxograma conceitual**

Partiu-se de uma identificação e caracterização dos pequenos empreendimentos, foco desta pesquisa, para compreender quais aspectos contribuem para um melhor gerenciamento das informações e para que as informações proporcionem uma vantagem competitiva para esses empreendimentos.

Em seguida buscou-se o aporte teórico da VBR, que tem o foco nos aspectos internos das organizações de modo a verificar quais recursos controlados possuem potencial de geração de benefícios e diferenciais para as empresas que os utilizam. Note-se que não se trata de qualquer elemento, mas aqueles considerados raros, que agreguem valor à empresa, difíceis de imitar e mantidos por uma organização capaz de explorá-los. Esse entendimento se refere tanto aos recursos quanto às formas de utilização deles.

Os aspectos referentes às informações e aos procedimentos contábeis gerenciais possibilitaram a compreensão de que a Contabilidade Gerencial e suas informações podem ser fonte de diferencial competitivo.

Por fim, têm-se os aspectos contábeis gerenciais em uma perspectiva estratégica, para assim se compreender quais elementos financeiros ou não possibilitam o crescimento e a continuidade das empresas.

Os principais conteúdos teóricos apresentados e as principais referências estão sintetizados no Quadro 5.

Quadro 5 - Síntese dos aspectos teóricos

| Conteúdo teórico                                 | Elementos                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Principais referências                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Micro e pequenas empresas                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conceitos</li> <li>• Características</li> <li>• Importância</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• LC 123/06</li> <li>• LC 155/16</li> <li>• SEBRAE (2015)</li> </ul>                                                             |
| Visão Baseada em recursos                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Recursos internos como fonte de diferencial competitivo</li> <li>• Recursos que agreguem valor, sejam raros, difícil imitação, mantidos por uma organização interna</li> </ul>                                                                                                                | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Barney (1991)</li> <li>• Pugas, Calegario e Antonialli (2013)</li> </ul>                                                       |
| Informações e procedimentos contábeis gerenciais | <ul style="list-style-type: none"> <li>• O processo de tomada de decisão estratégica engloba as informações contábeis.</li> <li>• A tomada de decisão em pequenos empreendimentos segue mais o processo intuitivo.</li> <li>• Empresas que não buscam a utilização dessas informações, não obterão os resultados almejados.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Beuren, Barp e Filipin (2013)</li> <li>• Vieira, Carneiro e Filipin (2015)</li> <li>• Santos, Dorow e Beuren (2016)</li> </ul> |
| Estratégias e recursos estratégicos              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Estratégia como um processo de coleta de dados internos.</li> <li>• Crescimento, sustentação e colheita.</li> <li>• Envolvem perspectivas financeiras e não financeiras.</li> </ul>                                                                                                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kaplan e Norton (2005)</li> <li>• Mainardes et al. (2014)</li> <li>• Blonski et al. (2017)</li> </ul>                          |

**Fonte:** Elaboração própria (2019)

De modo a complementar o entendimento da estrutura conceitual adotada, a Figura 2 apresenta uma síntese dos conteúdos abordados e que dão base teórica à pesquisa realizada.

De maneira objetiva, os conceitos da VBR enfatizam o entendimento de que os recursos internos são valiosos para as empresas com base em quatro características: agregação de valor, raridade, difícil imitação e mantidos por uma organização capaz de controlá-los. Essas características são importantes para o processo de elaboração de estratégias que visem proporcionar uma vantagem competitiva para as empresas frente aos seus principais concorrentes.

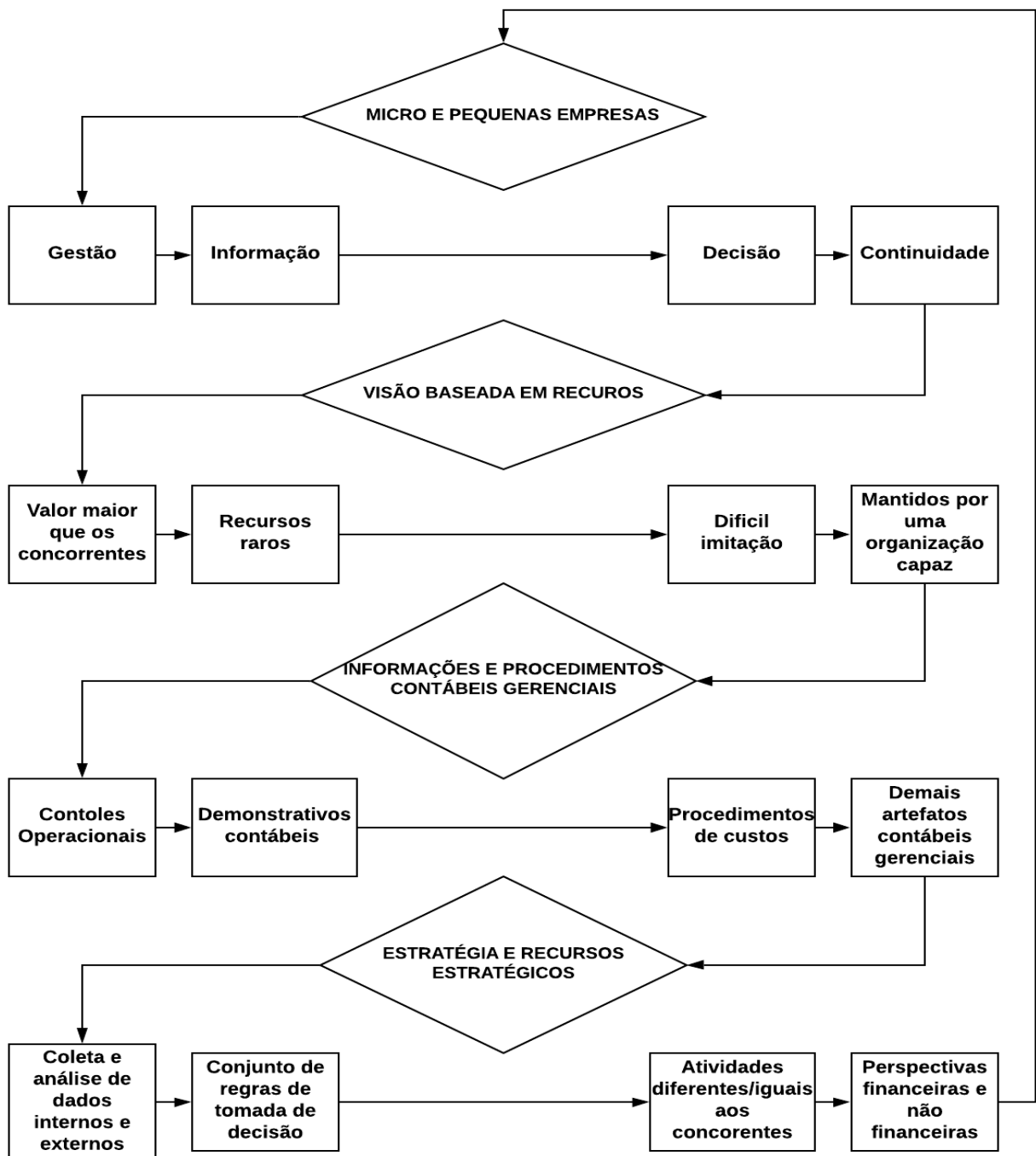
Essas estratégias devem considerar que não só os elementos externos possuem capacidade de proporcionar vantagem e diferenciação de mercado, mas também os recursos internos das próprias organizações, uma vez que a estratégia, para ser bem sucedida, e de acordo com as explanações apresentadas anteriormente, necessita cada vez mais de recursos únicos capazes de gerar informações também únicas, e estas, por sua vez, possibilitam o alcance das respectivas vantagens.

Os procedimentos contábeis gerenciais têm potencial de geração de informações qualificadas e singulares para cada empreendimento. Por meio de controles, relatórios, avaliações, análises e outros recursos, fornecem um panorama da situação financeira, econômica e patrimonial das entidades.

São procedimentos comuns às organizações que se diferenciam na sua compreensão e utilização pelos gestores, em particular, no ambiente das MPE, que, frequentemente, apresentam uma estrutura gerencial e mercadológica mais vulnerável ao ambiente externo.

Tendo em vista essas questões, torna-se importante um olhar mais crítico para esse contingente empresarial, posto que possuem particularidades que os distinguem dos grandes empreendimentos, tornando-os mais sensíveis aos avanços cada vez mais acelerados em termos normativos e tecnológicos, bem como ao acirramento da competitividade.

Figura 2 - Estrutura conceitual da pesquisa



Fonte: Elaboração própria (2019)

Com esse suporte teórico, buscar-se-á uma intervenção empírica em um contexto específico – MPE da região do Cariri Ocidental da PB – de modo a investigar as possíveis relações que se estabelecem entre os gestores, suas empresas, os procedimentos contábeis gerenciais e a elaboração de estratégia.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo apresentam-se os procedimentos metodológicos empregados na busca da solução da questão proposta no estudo.

#### 3.1 Classificação da pesquisa

Diante da lacuna de estudos no que se refere à utilização das informações contábeis gerenciais por parte dos pequenos empreendimentos, correlacionada à formulação de estratégias, este estudo busca contribuir com a compreensão da realidade, a partir de uma intervenção empírica em uma determinada região (Cariri Ocidental Paraibano), por meio da aplicação de procedimentos metodológicos considerados pertinentes ao estudo.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva. Descritiva porque se busca descrever, analisar e interpretar os dados obtidos a partir da opinião dos participantes do estudo, acerca dos procedimentos contábeis gerenciais e do processo de elaboração de estratégias nas MPE, sem, contudo manipular esses dados (MARCONI; LAKATOS, 2005).

Nas pesquisas descritivas, uma de suas principais características é a análise mais aprofundada de uma determinada temática com base na opinião de quem tem contato ou experiência com o objeto de estudo. Ela busca avaliar os dados obtidos e procura descrever as possíveis relações entre os resultados que até então eram puramente numéricos. (BEUREN, 2006). Nesta pesquisa buscou-se saber sobre a presença (ou não) de procedimentos contábeis gerenciais no gerenciamento dos negócios, bem como os mecanismos utilizados nas empresas na formulação de estratégias, a partir da percepção dos gestores principais das MPE.

Pelo levantamento teórico realizado, vê-se que a Contabilidade Gerencial – por meio de seus procedimentos e informações – pode proporcionar uma maior segurança à estratégia, assim, considera-se importante investigar se as características dos principais gestores e das empresas influenciam o grau de utilização dos procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias.

A pesquisa também foi delineada como levantamento de campo, que é um método utilizado quando a pesquisa envolve o questionamento direto das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer, onde o contato direto é feito com pessoas que tenham conhecimento sobre os dados e informações úteis aos pesquisadores (MARCONI; LAKATOS, 2005). Este procedimento torna-se adequado à pesquisa, visto que busca determinar opiniões e pensamentos acerca de um determinado tema (GIL, 2007).

Com relação à abordagem do problema, esta pesquisa tem natureza quantitativa, cuja coleta de dados ocorreu via aplicação de questionário. Richardson (2009) caracteriza a abordagem quantitativa pelo emprego da quantificação tanto para a coleta de dados, como para o tratamento das informações, utilizando técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais complexas.

De modo complementar buscou-se realizar uma análise qualitativa das informações obtidas nas questões abertas do questionário. Segundo Rodrigues (2006) a pesquisa qualitativa é utilizada para investigar problemas (opiniões, comportamentos, atitudes) que os procedimentos estatísticos não conseguem representar. Com a abordagem qualitativa o pesquisador busca respostas a partir da interpretação de dados, fatos e teorias, por meio da atribuição de sentidos e significados ao material coletado, que reflete a compreensão dos indivíduos acerca do fenômeno pesquisado.

### 3.2 População e Amostra

O ambiente de pesquisa foi a Microrregião do Cariri Ocidental Paraibano, formada por 17 municípios, conforme apresentados no Quadro 6, os quais foram a base territorial para a constituição da população e da amostra de pesquisa.

Quadro 6 - Municípios do Cariri Ocidental Paraibano

| Município  | Nº de habitantes | Município              | Nº de habitantes |
|------------|------------------|------------------------|------------------|
| Amparo     | 2.246            | Prata                  | 4.179            |
| Assunção   | 3.921            | São João do Tigre      | 4.423            |
| Camalaú    | 6.020            | São José dos Cordeiros | 3.711            |
| Congo      | 4.789            | S. S. do Umbuzeiro     | 3.496            |
| Coxixola   | 1.925            | Serra Branca           | 13.707           |
| Livramento | 7.386            | Sumé                   | 16.957           |
| Monteiro   | 33.294           | Taperoá                | 15.216           |
| Ouro Velho | 3.042            | Zabelê                 | 2.245            |
| Parari     | 1.769            |                        |                  |

**Fonte:** IBGE (2017)

Para a identificação da população de pesquisa, inicialmente recorreu-se à Receita Estadual da Paraíba, por meio da Coletoria da jurisdição da cidade de Monteiro-PB, para a obtenção de uma relação com o nome das empresas atuantes nos municípios da região. Todavia, esta iniciativa não foi bem sucedida pela limitação dos dados a serem disponibilizados (quantitativo de empresas por município, nome da empresa e inscrição

estadual), o que dificultaria a sua localização e acesso, e também pelo fato da listagem não diferenciar empresas ativas de inativas, nem o tipo de empresa.

Após essa primeira tentativa para identificar a população e constituir a amostra, buscou-se o acesso à listagem das empresas via Junta Comercial do Estado da Paraíba, na sede localizada na cidade de Campina Grande, por ser esta a responsável por recepcionar e deferir os processos de abertura, alteração e baixa das empresas localizadas na região em foco. Contudo, foi informado que as solicitações deveriam ser direcionadas à central do órgão, localizada na cidade de João Pessoa-PB.

E, assim, pleiteou-se junto à central do respectivo órgão uma listagem completa com os dados das empresas atuantes na região em estudo. Nesse expediente surgiu uma nova dificuldade posto que a seleção das empresas utiliza como critério a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) referente à atividade principal das empresas, conforme registrada no órgão. Considerando-se o elevado número de CNAE existente o que inviabilizaria a obtenção da listagem e o acesso às inúmeras possíveis empresas, algumas delas, possivelmente, com cadastro desatualizado ou até mesmo inexistentes, partiu-se para uma avaliação de qual o ramo de atividade as empresas tem maior representatividade na região.

Diante desse impasse, e após conversas com profissionais contábeis e outras pessoas da região, bem como tomando por base a experiência do próprio pesquisador morador da região, delimitou-se a pesquisa às empresas comerciais do ramo de supermercados, cujo CNAE preponderante ou principal é: 4711-3/02 – Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados. Essa escolha também se tornou importante para fins de comparação dos resultados entre empresas de um mesmo segmento.

Assim, finalmente, obteve-se uma listagem com os dados das empresas, junto à Junta Comercial do Estado da Paraíba, sede João Pessoa, onde constou 19 empresas distribuídas nos 17 municípios da região. Ressalta-se que a listagem contempla as empresas que registraram o respectivo CNAE como atividade principal, o que significa a possibilidade de haver outras empresas do mesmo ramo, atuantes na região, com o CNAE 4711-3/02 como atividade secundária.

Portanto, tomou-se por base a listagem fornecida pelo órgão estadual e complementou-a com outras empresas da região que também desenvolviam a respectiva atividade (supermercados e mercadinhos), mas que não estava definida como atividade principal junto aquele órgão, identificadas a partir do contato local.

De posse dos dados referentes às empresas atuantes na região, escolheu-se a amostragem não probabilística, por acessibilidade, ou seja, constituída pela seleção de elementos a que o pesquisador tem acesso e que considere representativos da população-alvo (VERGARA, 2007).

Os sujeitos participantes da pesquisa, legítimos representantes das respectivas empresas, preferencialmente, os empresários e os ocupantes de funções estratégicas e gerenciais, totalizaram 55 indivíduos, cada um vinculado a uma empresa diferente, sendo parte das empresas identificadas a partir de uma lista obtida perante a Junta Comercial (19) e as demais (36) escolhidas por acessibilidade, cuja identificação ocorreu a partir de visitas aos municípios.

### **3.3 Do instrumento e da coleta dos dados**

A coleta de dados foi realizada mediante a aplicação de um questionário (APÊNDICE A), adaptado de outros estudos, tomados como base teórica nesta pesquisa, que foram: Santos, Dorow e Beuren (2016), no que se refere aos procedimentos contábeis gerenciais e Santos, Alves e Almeida (2007), no que diz respeito às estratégias empresariais. Esclarece-se que os instrumentos de pesquisa dos respectivos estudos foram adaptados ao contexto desta pesquisa, onde foram utilizadas algumas partes de cada um, em sintonia com os objetivos pretendidos.

A adaptação no instrumento de pesquisa encontrado no estudo de Santos, Dorow e Beuren (2016) ocorreu nas partes três e quatro, às quais foram acrescentadas outras ferramentas gerenciais encontradas na literatura consultada. Já, no instrumento desenvolvido por Santos, Alves e Almeida (2007) os ajustes foram apenas de cunho descritivo, com o objetivo de facilitar o entendimento dos respondentes acerca das características apresentadas.

Antes de iniciar a coleta dos dados e visando testar a clareza do instrumento a ser utilizado, realizou-se uma análise do instrumento por especialistas, onde se contou com a colaboração de três participantes, os quais apresentaram sugestões de melhoria, sendo dois profissionais contábeis residentes e atuantes na cidade de Congo-PB e uma professora universitária atuante no Campus VI da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB) na cidade de Monteiro-PB, que também possui experiência prática em escritório contábil.

No que se refere aos profissionais foi sugerida a simplificação de algumas questões de modo que o instrumento não ficasse muito extenso. Já, a professora consultada sugeriu a apresentação de algumas breves definições acerca dos procedimentos menos conhecidos para

com isso facilitar as respostas por parte dos respondentes. Todas essas sugestões foram acatadas.

O instrumento de coleta está dividido em quatro partes: (I) caracterização dos participantes; (II) caracterização das empresas; (III-A) utilização de procedimentos contábeis gerenciais (operacionais, demonstrativos contábeis, custos e demais artefatos); (III-B) importância de procedimentos contábeis gerenciais na elaboração de estratégia e (IV) processo de elaboração de estratégias, conforme apresentados no Quadro 7.

Quadro 7 - Construção do instrumento de coleta de dados

| Dimensões                                                                       | Fonte                          | Parte do questionário |
|---------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------|
| Caracterização do pesquisado                                                    | Elaboração Própria             | Parte I               |
| Caracterização da empresa                                                       | Elaboração Própria             | Parte II              |
| Procedimentos contábeis gerenciais                                              | Santos, Dorow e Beuren (2016)  | Parte III-A           |
| Importância dos procedimentos contábeis gerenciais na elaboração de estratégias | Santos, Dorow e Beuren (2016)  | Parte III-B           |
| Elaboração de estratégias empresariais                                          | Santos, Alves e Almeida (2007) | Parte IV              |

**Fonte:** Elaboração própria (2019)

Ambos os instrumentos, utilizados com as devidas adaptações ao presente estudo, foram validados em suas pesquisas originais. O instrumento desenvolvido por Santos, Dorow e Beuren foi validado mediante pré-teste aplicado a seis pequenas empresas para com isso se proceder a ajustes e melhorias, bem como possibilitar uma maior facilidade de compreensão por parte dos respondentes posteriores. O instrumento apresentado por Santos, Alves e Almeida (2007) foi validado pouco antes da aplicação final também junto a empreendedores que posteriormente integraram a amostra final da pesquisa.

Nas partes I e II do questionário têm-se um total de 06 questões fechadas e 04 mistas - caso necessário apresentar alguma resposta diferente das apresentadas. Tratam das características pessoais: gênero, faixa etária, escolaridade, função na empresa e tempo de atuação na empresa; e das características da empresa: tempo de constituição, classificação jurídica, regime de tributação, número de empregados e receita bruta anual.

A parte III está subdividida em dois blocos, nos quais se apresentada uma lista de 34 procedimentos contábeis gerenciais. O primeiro bloco (A) refere-se ao grau de utilização dos procedimentos com as seguintes opções para resposta: não utiliza, raramente utiliza, às vezes utiliza, frequentemente utiliza, sempre utiliza e não sabe. Complementando, tinha-se uma questão aberta para tentar identificar se havia algum outro procedimento contábil gerencial

utilizado nas empresas pesquisadas. O segundo bloco (B) diz respeito ao grau de importância dos procedimentos a ser respondido com base em uma escala de importância, tipo *Likert* de cinco pontos, que são: 1-nada importante, 2-pouco importante, 3-indiferente, 4-importante e 5-muito importante.

Por fim a parte IV, onde também se utilizou uma escala tipo *Likert*, de cinco pontos, visou medir a percepção dos pesquisados com relação a aspectos da elaboração de estratégias por meio de 32 indicadores. Finalizando o questionário, tinham-se três questões abertas oriundas do instrumento desenvolvido por Santos, Alves e Almeida (2007).

A coleta de dados ocorreu nos meses de novembro e dezembro de 2018, onde foram distribuídos 178 questionários nos municípios e respondidos 55 questionários, que representa a amostra efetiva da pesquisa, conforme distribuição por município constante no Quadro 8.

Destaca-se que no município de Parari havia apenas um empreendimento apto para participar da pesquisa, porém o empresário preferiu não fazê-lo. Já, o município de Monteiro, o maior da região, contribuiu com apenas uma participação, apesar das várias tentativas realizadas.

Quadro 8 - Distribuição da amostra por município

| Município  | Nº de respondentes | Município              | Nº de respondentes |
|------------|--------------------|------------------------|--------------------|
| Amparo     | 2                  | Prata                  | 3                  |
| Assunção   | 1                  | São João do Tigre      | 3                  |
| Camalaú    | 4                  | São José dos Cordeiros | 1                  |
| Congo      | 7                  | S. S. do Umbuzeiro     | 3                  |
| Coxixola   | 5                  | Serra Branca           | 4                  |
| Livramento | 6                  | Sumé                   | 4                  |
| Monteiro   | 1                  | Taperoá                | 5                  |
| Ouro Velho | 5                  | Zabelê                 | 1                  |
| Parari     | -                  | <b>Total</b>           | <b>55</b>          |

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019)

De acordo com Gil (2008), a formação da amostragem por acessibilidade é a menos rigorosa dos tipos de amostragem. Nesse tipo de amostragem o pesquisador seleciona os elementos mais acessíveis para o mesmo, considerando que estes possam, de alguma forma, representar o universo.

Para a coleta de dados recorreu-se à colaboração de alunos do curso de Ciências Contábeis do Campus VI da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), que residiam nos municípios onde seria realizada a pesquisa, de modo a obter-se maior alcance e brevidade no retorno dos respondentes. Os alunos foram reunidos e preparados para aplicação presencial do instrumento e alertados para possíveis dúvidas dos participantes e como dirimi-las, na medida

do possível. Todo o processo foi supervisionado pelo pesquisador deste estudo, que também esteve presente nos municípios que apresentaram maiores dificuldades nos acessos, de modo a obter-se o máximo retorno dos questionários.

A aplicação do questionário ocorreu de duas maneiras, após os devidos esclarecimentos e assinatura do Termo de Conhecimento Livre e Esclarecido (TCLE) (APÊNDICE B), pelos participantes. A primeira, mais rápida, consistiu na aplicação direta (pelo pesquisador ou colaboradores), obtendo-se o instrumento respondido e devolvido no momento imediato após a aplicação. A segunda maneira se deu pela entrega do questionário ao respondente para posterior devolução ao pesquisador ou colaboradores, sendo, assim, mais difícil o retorno, haja vista que decorrido o prazo combinado (uma ou duas semanas), muitos não tinham respondido. Outra dificuldade foi o grande número de empresários que não quiseram participar da pesquisa, por diversas razões, tais como a falta de tempo e a pouca disposição por entenderem que a pesquisa não os traria qualquer benefício.

Esclarece-se também que na região pesquisada há um grande quantitativo de Micro Empreendedores Individuais (MEI), que, conforme estabelecido, não figuram como participantes desta pesquisa por não possuírem contabilidade formalizada.

Uma vez coletados os dados, procedeu-se à organização, ao tratamento e às análises, cujos métodos utilizados estão descritos na próxima seção.

### **3.4 Procedimentos de análise dos dados**

Utilizou-se uma planilha eletrônica para a preparação do banco de dados de modo que se pudesse, inicialmente, calcular medidas estatísticas descritivas, para em seguida se verificar a correlação entre as características dos gestores e das empresas e a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais e a elaboração de estratégias, bem como entre os procedimentos contábeis gerenciais e a elaboração de estratégias.

Assim, utilizou-se estatística descritiva - frequências e médias - para as análises em cada uma das partes do instrumento de coleta de dados. Com isso se obteve um panorama das características dos pesquisados, das empresas, bem como da utilização dos procedimentos contábeis gerenciais nos empreendimentos e do processo de elaboração de estratégias. Também se buscou saber o grau de importância desses procedimentos na elaboração das estratégias, na percepção dos pesquisados.

Na sequência, procedeu-se à análise estatística com base na correlação de *Spearman*, de modo a verificar o grau de relação entre características dos gestores e das empresas e a

maior ou menor utilização dos procedimentos contábeis gerenciais, bem como a elaboração de estratégias e a relação entre a maior ou menor utilização dos procedimentos.

A correlação de *Spearman* consiste em “uma medida da intensidade da correlação entre duas variáveis com níveis de mensuração ordinal, de modo que os objetos ou indivíduos em estudo possam dispor-se por postos, em duas séries ordenadas.” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p.131). Os coeficientes de correlação variam de -1 a 1, sendo que valores positivos indicam que quando uma variável aumenta, a outra também aumenta e valores negativos indicam comportamento inverso das variáveis. A inexistência de associação se verifica quando os valores se aproximam do zero.

O coeficiente de correlação de *Spearman* se trata de uma técnica não paramétrica de análise bivariada em que duas variáveis são comparadas e é medida a correlação entre elas com base em seus *p-value* a níveis de significância que variam entre 1%, 5% e 10%, sendo o primeiro o que possui maior nível de correlação e o último o menor nível. Valores acima desse nível são descartados e analisados como não possuindo nenhuma correlação (HAIR, 2009). Neste estudo, foram considerados estatisticamente significativos os coeficientes de correlação de *Spearman* com os seguintes níveis de significância:  $p < 0,01$  (evidência muito forte);  $0,01 \leq p < 0,05$  (evidência moderada),  $0,05 \leq p < 0,10$  (evidência sugestiva) e  $p > 0,10$  (pouca ou nenhuma evidência real) (ARSHAM, 1988).

As variáveis utilizadas para a análise quantitativa estão apresentados no Quadro 9.

Quadro 9 - Variáveis da pesquisa

| Categorias                         | Subcategorias                | Variáveis                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------------------------------|------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Aspectos demográficos              | Caracterização do pesquisado | Gênero (GEN), faixa etária (FXE), escolaridade (ESC), área de formação (AFORM), função na empresa (FE), tempo de atuação na empresa (TA).                                                                                                                                                                           |
|                                    | Caracterização da empresa    | Tempo de constituição (TCONST), classificação jurídica (CJ), regime de tributação (RTRIB), número de empregados (NEMP), faturamento anual (FAT).                                                                                                                                                                    |
| Procedimentos contábeis gerenciais | Controles operacionais       | Controle de caixa (CCX), controle de saldos bancários (CSB), controle de contas a receber (CCR), controle de contas a pagar (CCP), controle de estoques (CEST), controle de custos (CCUST), controle de despesas (CDES), controle de vendas (CVEN).                                                                 |
|                                    | Demonstrações contábeis      | Balancete (BLC), Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), Demonstração do Valor Adicionado (DVA), Demonstrações das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulado (DLPA), Notas explicativas (NEXP). |
|                                    | Custos                       | Custos diretos (CD), custos indiretos (CI), custo meta (CM), custo de mercadorias vendidas (CMV), ponto de equilíbrio (PE), formação de preço de venda com base nos custos                                                                                                                                          |

|                          |                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|--------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                          |                                       | (FPVCP), formação de preço de venda com base em um percentual (FPVP), margem de contribuição (MCONT).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|                          | Demais artefatos                      | Orçamento (ORC), planejamento tributário (PLTR), planejamento estratégico (PLET), análise de liquidez (ALIQ), análise de endividamento (AEND), análise da atividade (AAT), análise de rentabilidade (AREN), análise horizontal do Balanço Patrimonial e da DRE (AH), análise vertical do Balanço Patrimonial e da DRE (AV) e <i>balanced scorecard</i> (BSC).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Estratégias empresariais | Processo de elaboração de estratégias | Processo formal (PFORM), processo periódico de planejamento (PPER), contribuições intersetoriais (CINTER), discussão da estratégia (PDISC), surgimento das ideias (GID), pré-existência da ideia de estratégia (PIEST), criatividade e intuição (CRINT), poder grupal/individual e informação (TGRUP), diferentes alternativas de ação (DALT), tradução financeira das alternativas (VAFIN), análise do ambiente externo (AEXT), fatores e forças do ambiente externo (FFEXT), concorrentes (CONC), evolução do ambiente externo (EVAEXT), experiência x análise formal (EXPER), imposição da estratégia dominante (ESTDO), aproveitamento de oportunidades (APOP), neutralização de ameaças (NEUTAM), monitoramento do ambiente externo (MAEXT), habilidades e competências internas (AHABI), metas/planos de ação/ orçamentos (MPAO), estabelecimento de agenda de implantação (AGAV), comunicação das estratégias (CEST), estratégia formulada x implantada (DISPEX), apoio na decisão e na implementação (AFIMP), cumprimento da agenda de acompanhamento e avaliação (ACOMP), estratégia como mudanças (ESTMUD), desconfiança inicial da estratégia (DESC), mudanças nas competências (MUDCOM), mudanças tecnológicas (MUDTEC), estratégia e competidores (ESTCOMP), inovação em relação ao mercado (INMERC). |

**Fonte:** Elaboração própria (2019) a partir de Santos, Dorow e Beuren (2016) e Santos, Alves e Almeida (2007)

As variáveis investigadas neste estudo estão presentes nos dois trabalhos citados e também em diversas pesquisas apresentadas no referencial teórico. De qualquer modo, não se objetiva esgotar em termos quantitativos as variáveis, mas tão somente evidenciar e estudar as mais frequentes na literatura, considerando que são as mais recorrentes também no ambiente empresarial.

As variáveis estabelecidas visam ao alcance dos objetivos específicos propostos no estudo. O Quadro 10 apresenta os métodos estatísticos utilizados para a medição e análise das variáveis quantitativas relacionadas a cada objetivo específico.

Quadro 10 - Relação entre os objetivos específicos, as variáveis e os métodos estatísticos.

| Objetivos específicos                       | Categorias/Subcategorias                                        | Métodos estatísticos                |
|---------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| Caracterizar os participantes e as empresas | Caracterização dos participantes<br>Caracterização das empresas | Estatística descritiva (frequência) |

|                                                                                                                                     |                                                                                                                                                   |                                             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|
| Identificar os procedimentos contábeis gerenciais utilizadas nas empresas pesquisadas                                               | Procedimentos contábeis gerenciais                                                                                                                | Estatística descritiva (frequência e média) |
| Caracterizar o nível de importância dos procedimentos contábeis gerenciais, na opinião dos pesquisados                              | Procedimentos contábeis gerenciais                                                                                                                | Estatística descritiva (frequência e média) |
| Caracterizar o processo de elaboração de estratégias nas empresas pesquisadas                                                       | Processo de elaboração de estratégias                                                                                                             | Estatística descritiva (frequência e média) |
| Analisar as relações entre as características dos participantes e das empresas e a utilização de procedimentos contábeis gerenciais | Procedimentos contábeis gerenciais e características dos participantes<br>Procedimentos contábeis gerenciais e características das empresas       | Correlação de <i>Spearman</i>               |
| Analisar as relações entre as características dos participantes e das empresas e o processo de elaboração de estratégias            | Processo de elaboração de estratégias e características dos participantes<br>Processo de elaboração de estratégias e características das empresas | Correlação de <i>Spearman</i>               |
| Analisar as relações entre a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias            | Procedimentos contábeis gerenciais e<br>Processo de elaboração de estratégias                                                                     | Correlação de <i>Spearman</i>               |

**Fonte:** Elaboração própria (2019)

Os dados qualitativos advindos das respostas às questões abertas foram analisados de modo interpretativo, com base na comparação das respostas, buscando-se convergências e divergências nas opiniões dos pesquisados, e a categorização nas variáveis definidas no estudo.

Para Schwandt (2000), a visão interpretativa é dotada de significados. Assim, para entender uma determinada ação social o pesquisador deverá apanhar os significados que constituem aquela ação e a interpretação dependerá do contexto e das intenções do ator.

Para este fim, as análises qualitativas irão considerar a resposta dada pelo entrevistado aliado ao contexto em que o mesmo está inserido, de modo a se inferir se o mesmo impacta na análise do respondente quando analisa seu próprio desempenho e nos aspectos comparativos entre ele e seus concorrentes.

Desse modo a análise de cunho qualitativo não visa o aprofundamento das relações entre os atores da pesquisa, mas compreender os fatores que levam a uma determinada análise por parte do respondente acerca de sua própria atuação no contexto empresarial em que está inserido. As análises estão evidenciadas no próximo capítulo.

## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Este capítulo está organizado de modo a tratar cada objetivo específico da pesquisa. As análises foram divididas em três grupos. Na seção 4.1 serão analisadas as estatísticas descritivas de cada parte do instrumento de pesquisa: caracterização dos participantes e das empresas (4.1.1), procedimentos contábeis gerenciais utilizados (4.1.2), nível de importância dos procedimentos contábeis gerenciais (4.1.3) e processo de elaboração de estratégias (4.1.4).

Cada tópico relaciona-se com os objetivos específicos anteriormente propostos. Na caracterização dos participantes e das empresas se propõe um desenho da região no que se refere tanto às características dos empreendimentos pesquisados, quanto dos responsáveis diretos (ou seu representante) por sua gestão.

Em seguida apresenta-se o resultado que se refere ao nível de utilização dos procedimentos contábeis gerenciais apresentados para com isso se proceder a uma avaliação dos principais diferenciais como também dos principais fatores que podem culminar em uma má gestão e um encerramento precoce das atividades. Como complementar a essa análise, na seção seguinte procede-se à medição do nível de importância que cada procedimento obteve na perspectiva dos participantes.

Por último identifica-se o nível de conhecimento dos participantes acerca de aspectos do processo de elaboração de estratégia, e em seguida procedem-se às análises das correlações pretendidas, que são apresentadas na seção 4.2.

Nos tópicos seguintes procederam-se às análises com base nas correlações efetuadas entre frente as características dos participantes e das empresas frente à utilização dos procedimentos contábeis gerenciais (4.2.1), características dos participantes e das empresas ao processo de elaboração de estratégias (4.2.2) e utilização dos procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias (4.2.3).

Por último, no tópico 4.3 realizam-se as inferências qualitativas com base nas respostas às questões abertas do instrumento de pesquisa.

### **4.1 Análises descritivas**

#### **4.1.1 Caracterização dos participantes e das empresas**

Os resultados no que se referem às características demográficas e profissionais dos 55 participantes da pesquisa estão apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 - Características dos pesquisados

| <b>Gênero</b>                      | Frequência<br>(n) | Frequência<br>(%) | Frequência<br>acumulada (%) |
|------------------------------------|-------------------|-------------------|-----------------------------|
| Masculino                          | <b>32</b>         | <b>58,2</b>       | 58,2                        |
| Feminino                           | 23                | 41,8              | 100                         |
| <b>Faixa etária</b>                | Frequência<br>(n) | Frequência<br>(%) | Frequência<br>acumulada (%) |
| Até 25 anos                        | 3                 | 5,5               | 5,5                         |
| De 26 a 35 anos                    | 14                | 25,5              | 31,0                        |
| De 36 a 45 anos                    | <b>25</b>         | <b>45,5</b>       | 76,5                        |
| De 46 a 55 anos                    | 8                 | 14,5              | 91,0                        |
| Acima de 55 anos                   | 5                 | 9,0               | 100                         |
| <b>Escolaridade</b>                | Frequência<br>(n) | Frequência<br>(%) | Frequência<br>acumulada (%) |
| Ensino fundamental                 | 19                | 34,5              | 34,5                        |
| Ensino médio/técnico               | <b>24</b>         | <b>43,6</b>       | 78,1                        |
| Curso superior                     | 8                 | 14,6              | 92,7                        |
| Pós-graduação (Especialização)     | 4                 | 7,3               | 100                         |
| Pós-graduação (Mestrado/Doutorado) | 0                 | 0,0               |                             |
| <b>Função na empresa</b>           | Frequência<br>(n) | Frequência<br>(%) | Frequência<br>acumulada (%) |
| Proprietário/Sócio proprietário    | <b>39</b>         | <b>70,9</b>       | 70,9                        |
| Administrador/Gerente geral        | 4                 | 7,3               | 78,2                        |
| Gerente financeiro                 | 2                 | 3,6               | 81,8                        |
| Colaborador                        | 8                 | 14,6              | 96,4                        |
| Outro                              | 2                 | 3,6               | 100                         |
| <b>Tempo de atuação</b>            | Frequência<br>(n) | Frequência<br>(%) | Frequência<br>acumulada (%) |
| Até 5 anos                         | <b>17</b>         | <b>30,9</b>       | 30,9                        |
| De 6 a 10 anos                     | 14                | 25,5              | 56,4                        |
| De 11 a 15 anos                    | 9                 | 16,3              | 72,7                        |
| De 16 a 20 anos                    | 3                 | 5,5               | 78,2                        |
| Mais de 20 anos                    | 12                | 21,8              | 100                         |

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019)

Com relação às características dos participantes, tem-se uma maioria masculina (58,2%), na faixa etária predominante entre 36 e 45 anos (45,5%), com formação entre o Ensino fundamental e o Ensino médio/técnico, que juntos totalizam 78,1% do total.

A baixa escolaridade dos responsáveis pela gestão pode ocasionar dificuldades ou limitações no processo de gestão e decisão e, assim, contribuir para o insucesso e a falência precoce dos empreendimentos.

Dos que responderam ter Curso Superior identificaram as formações em nível de Graduação nas seguintes áreas: Ciências Contábeis (3), Zootecnia (1), Biologia (1), História (1), Serviço Social (1) e Pedagogia (1); e em nível de Pós-Graduação nas seguintes áreas: Ciências Contábeis com Pós-Graduação em Contabilidade Pública (1), Ciências Contábeis

com Pós-Graduação em Contabilidade Tributária e Fiscal (1) e Pedagogia com Pós-Graduação na área de Educação (2).

Vê-se, assim, que, entre os que possuem formação superior, predomina um distanciamento entre a formação e a prática de gerenciamento na empresa em que atua, o que pode dificultar a aplicação de procedimentos de gestão. A ausência de formação superior na área de gestão ou afim pode levar a uma gestão do empreendimento executada apenas com base em processo intuitivo e sem muita formalidade, conforme evidenciado pelo estudo de Santos, Dorow e Beuren (2016), pois formações superiores em gestão é que podem auxiliar mais adequadamente o dirigente nesse processo.

Os participantes da pesquisa exercem em sua maioria (70,9%) a função de proprietário/sócio proprietário do negócio, cujo tempo de atuação é de no máximo 10 anos para 56,4% deles, com destaque também para 21,8% dos participantes que têm mais de 20 anos de atuação, o que evidencia experiência no gerenciamento da empresa que pode contribuir para a sobrevivência do negócio, posto que a taxa de mortalidade de pequenas empresas é elevada e relacionada, em especial, a problemas de gestão (STACKE; FEIL, 2017).

Cabe destacar que o percentual de 14,6% dos respondentes identificados como colaboradores é justificado pelo fato de que nessas empresas (MPE) muitas vezes não existe uma distribuição clara de hierarquia e o colaborador, mesmo não possuindo uma função de gerência formal, na prática é o responsável pelo gerenciamento da organização ou participa de maneira ativa nesse processo, conhecendo, assim, os aspectos pesquisados neste estudo.

Os resultados que se referem às características, principalmente tributárias, das empresas pesquisadas estão apresentados na Tabela 2.

A Tabela 2 mostra que a maioria das empresas pesquisadas (60%) tem entre 6 e 25 anos de existência. Conforme o SEBRAE (2015), 26,16% das MPE não sobrevivem até os dois primeiros anos, e também 44,95% delas deixam de funcionar até os cinco primeiros anos e mais de 63% não sobrevivem aos 10 primeiros anos (AMARAL; OLENIKE; AMARAL, 2013).

Tabela 2 - Características das empresas

| <b>Tempo de constituição</b> | <b>Frequência<br/>(n)</b> | <b>Frequência<br/>(%)</b> | <b>Frequência<br/>acumulada (%)</b> |
|------------------------------|---------------------------|---------------------------|-------------------------------------|
| Até 5 anos                   | 12                        | 21,8                      | 21,8                                |
| De 6 a 15 anos               | <b>22</b>                 | <b>40,0</b>               | 61,8                                |
| De 16 a 25 anos              | 11                        | 20,0                      | 81,8                                |
| De 26 a 35 anos              | 6                         | 10,9                      | 92,7                                |
| Acima de 35 anos             | 4                         | 7,3                       | 100                                 |

|                                    | Frequência<br>(n) | Frequência<br>(%) | Frequência<br>acumulada (%) |
|------------------------------------|-------------------|-------------------|-----------------------------|
| <b>Classificação jurídica</b>      |                   |                   |                             |
| Empresário individual              | <b>45</b>         | <b>81,8</b>       | 81,8                        |
| EIRELI                             | 1                 | 1,8               | 83,6                        |
| Sociedade limitada                 | 7                 | 12,8              | 96,4                        |
| Não sabe                           | 2                 | 3,6               | 100                         |
| <b>Regime de tributação</b>        |                   |                   |                             |
| Simples Nacional                   | <b>47</b>         | <b>85,5</b>       | 85,5                        |
| Lucro Presumido                    | 1                 | 1,8               | 87,3                        |
| Lucro Real                         | 6                 | 10,9              | 98,2                        |
| Lucro Arbitrado                    | 1                 | 1,8               | 100                         |
| Não sabe                           | 0                 | 0,0               |                             |
| <b>Número de empregados</b>        |                   |                   |                             |
| Até 9 empregados                   | <b>47</b>         | <b>85,4</b>       | 85,4                        |
| De 10 a 49 empregados              | 4                 | 7,3               | 92,7                        |
| De 50 a 99 empregados              | 0                 | 0,0               | 92,7                        |
| A partir de 100 empregados         | 0                 | 0,0               | 92,7                        |
| Não sabe                           | 4                 | 7,3               | 100                         |
| <b>Faturamento anual</b>           |                   |                   |                             |
| Até R\$ 360.000                    | <b>32</b>         | <b>58,2</b>       | 58,2                        |
| De R\$ 360.000 a R\$ 4.800.000     | 8                 | 14,5              | 72,7                        |
| De R\$ 4.800.000 a R\$ 300.000.000 | 2                 | 3,6               | 76,3                        |
| Acima de R\$ 300.000.000           | 0                 | 0,0               | 76,3                        |
| Não sabe                           | 13                | 23,7              | 100                         |

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019)

Considerando o alto número de falências nos pequenos empreendimentos nos primeiros anos de existência, os que conseguem ultrapassar essa barreira evidenciam maior capacidade de superação dos obstáculos o que é facilitado quando se tem gestores mais experientes e preparados.

No que se refere à classificação jurídica, as empresas são majoritariamente individuais (81,8%), seguidas pelas sociedades limitadas (12,8%) e são optantes pelo Simples Nacional (85,5%), seguidas pelas que são tributadas com base no lucro real (10,9%). Ressalta-se o fato de as empresas individuais serem administradas pelo próprio dono o que acarreta de certo modo uma concentração de atividades em uma única pessoa no empreendimento, pois há pouco espaço para delegação de funções.

Também, predomina a quantidade máxima de 9 empregados (85,4%), na faixa que as caracteriza como sendo microempresa, seguida pela faixa de 10 a 49 empregados (7,3%), que as caracteriza como empresa de pequeno porte, ou seja, 92,7% das empresas pesquisadas são ME ou EPP, pelo critério do número de empregados e 7,3% não souberam informar. A dificuldade de alguns participantes em informar o número de empregados pode estar relacionada à presença de colaboradores informais ou terceirizados, além dos colaboradores registrados na empresa, o que dificulta uma maior precisão neste quantitativo.

Quanto ao faturamento, 58,2% das empresas informaram ser de no máximo R\$ 360.000,00, na faixa que as caracteriza como microempresa, seguida pela faixa de R\$ 360.000,00 a R\$ 4.800.000,00 (14,5%), que as caracteriza como empresa de pequeno porte, ou seja, 72,7% das empresas pesquisadas são ME ou EPP, pelo critério do faturamento, e 23,7% não souberam informar, de acordo com o exposto na Tabela 2.

Cabe destacar que o fato de 23,7% dos pesquisados responderem que não sabem do nível de faturamento da empresa pode ser atribuído ao distanciamento do setor contábil externo à empresa, onde o empresário na maioria das vezes só tem contato com as guias de pagamentos tributários ou, também, por algum receio com relação a essa informação.

Ressalta-se que as empresas de Lucro Real, cujo faturamento ultrapassa o limite de R\$ 4.800.000,00, sendo, portanto, consideradas empresas de médio porte, cujo faturamento parte desse valor mínimo, porém o valor máximo depende de cada órgão que legisla, como, por exemplo, o BNDES que utiliza o critério da LC nº 123/2006 e suas alterações, tendo como limite máximo para ser considerada uma média empresa o valor de R\$ 300.000.000,00.

Vê-se, assim, que a grande maioria das empresas pesquisadas é do tipo predominante também no País, onde 99% do total de empresas abertas é micro ou pequena empresa (SEBRAE, 2015; SEBRAE, 2018).

Após a apresentação inicial das características dos pesquisados e das respectivas empresas, passa-se para os tópicos específicos que tratam das análises dos procedimentos contábeis gerenciais e do processo de elaboração de estratégias, no contexto das empresas.

#### 4.1.2 Procedimentos contábeis gerenciais utilizados

Nesta seção são apresentados os resultados com relação à utilização dos procedimentos contábeis gerenciais nas empresas, a partir da percepção dos pesquisados, conforme Tabela 3. Os procedimentos estão classificados em quatro grupos: controles operacionais, demonstrações contábeis, custos e demais artefatos, tal como dividido por Santos, Dorow e Beuren (2016).

De modo geral, tomando por base as frequências mais expressivas da Tabela 3, vê-se que os procedimentos de controles operacionais apresentaram frequência de utilização mais acentuada nas empresas, quando comparados com os demais procedimentos. Os controles operacionais apresentaram uma média predominante de 52,1% na opção “sempre utiliza” e 25,2% na opção “frequentemente utilizam”, na percepção dos participantes da pesquisa. Os procedimentos de controles operacionais com maior destaque foram: controle de vendas e controle de contas a pagar.

Tabela 3 - Procedimentos contábeis gerenciais utilizados

| Procedimentos contábeis gerenciais | Frequência (n) / (%) |      |     |     |     |      |      |      |      |      |      |      |    |     |
|------------------------------------|----------------------|------|-----|-----|-----|------|------|------|------|------|------|------|----|-----|
|                                    | 1                    | %    | 2   | %   | 3   | %    | 4    | %    | 5    | %    | 6    | %    | T  | %   |
| <b>Controles operacionais</b>      |                      |      |     |     |     |      |      |      |      |      |      |      |    |     |
| 1. Controle de caixa               | 7                    | 12,7 | 3   | 5,5 | 4   | 7,3  | 11   | 20,0 | 28   | 50,9 | 2    | 3,6  | 55 | 100 |
| 2. Controle de saldos bancários    | 6                    | 10,9 | 2   | 3,6 | 6   | 10,9 | 14   | 25,5 | 25   | 45,5 | 2    | 3,6  | 55 | 100 |
| 3. Controle de contas a receber    | 4                    | 7,3  | 1   | 1,8 | 6   | 10,9 | 15   | 27,3 | 28   | 50,9 | 1    | 1,8  | 55 | 100 |
| 4. Controle de contas a pagar      | 0                    | 0,0  | 1   | 1,8 | 3   | 5,5  | 18   | 32,3 | 33   | 60,0 | 0    | 0,0  | 55 | 100 |
| 5. Controle de estoques            | 4                    | 7,3  | 2   | 3,6 | 4   | 7,3  | 16   | 29,1 | 29   | 52,7 | 0    | 0,0  | 55 | 100 |
| 6. Controle de custos              | 8                    | 14,5 | 2   | 3,6 | 7   | 12,7 | 13   | 23,6 | 23   | 41,8 | 2    | 3,6  | 55 | 100 |
| 7. Controle de despesas            | 3                    | 5,5  | 2   | 3,6 | 6   | 10,9 | 14   | 25,5 | 29   | 52,7 | 1    | 1,8  | 55 | 100 |
| 8. Controle de vendas              | 4                    | 7,3  | 2   | 3,6 | 5   | 9,1  | 10   | 18,2 | 34   | 61,8 | 0    | 0,0  | 55 | 100 |
| <b>Média</b>                       | 4,5                  | 8,2  | 1,9 | 3,4 | 5,1 | 9,3  | 13,9 | 25,2 | 28,6 | 52,1 | 1    | 1,8  | 55 | 100 |
| <b>Demonstrações contábeis</b>     |                      |      |     |     |     |      |      |      |      |      |      |      |    |     |
| 9. Balancete                       | 21                   | 38,2 | 4   | 7,3 | 3   | 5,5  | 8    | 14,5 | 11   | 20,0 | 8    | 14,5 | 55 | 100 |
| 10. Balanço Patrimonial            | 23                   | 41,8 | 4   | 7,3 | 4   | 7,3  | 5    | 9,1  | 11   | 20,0 | 8    | 14,5 | 55 | 100 |
| 11. DRE                            | 20                   | 36,4 | 5   | 9,1 | 4   | 7,3  | 4    | 7,3  | 10   | 18,2 | 12   | 21,8 | 55 | 100 |
| 12. DFC                            | 22                   | 40,0 | 4   | 7,3 | 4   | 7,3  | 3    | 5,5  | 9    | 16,4 | 13   | 23,6 | 55 | 100 |
| 13. DVA                            | 22                   | 40,0 | 3   | 5,5 | 3   | 5,5  | 3    | 5,5  | 7    | 12,7 | 17   | 30,9 | 55 | 100 |
| 14. DMPL                           | 21                   | 38,2 | 3   | 5,5 | 2   | 3,6  | 3    | 5,5  | 8    | 14,5 | 18   | 32,3 | 55 | 100 |
| 15. DLPA                           | 20                   | 36,4 | 5   | 9,1 | 3   | 5,5  | 3    | 5,5  | 10   | 18,2 | 14   | 25,5 | 55 | 100 |
| 16. Notas explicativas             | 22                   | 40,0 | 3   | 5,5 | 6   | 10,9 | 1    | 1,8  | 8    | 14,5 | 15   | 27,3 | 55 | 100 |
| <b>Média</b>                       | 21,4                 | 38,9 | 3,9 | 7,1 | 3,6 | 6,7  | 3,8  | 6,7  | 9,3  | 16,8 | 13,1 | 23,8 | 55 | 100 |
| <b>Custos</b>                      |                      |      |     |     |     |      |      |      |      |      |      |      |    |     |
| 17. Custos diretos                 | 9                    | 16,4 | 5   | 9,1 | 6   | 10,9 | 6    | 10,9 | 18   | 32,7 | 11   | 20,0 | 55 | 100 |
| 18. Custos indiretos               | 25                   | 45,5 | 5   | 9,1 | 1   | 1,8  | 4    | 7,3  | 10   | 18,2 | 10   | 18,2 | 55 | 100 |
| 19. Custo meta                     | 18                   | 32,7 | 3   | 5,5 | 8   | 14,5 | 6    | 10,9 | 13   | 23,6 | 7    | 12,7 | 55 | 100 |
| 20. CMV                            | 12                   | 21,8 | 1   | 1,8 | 0   | 0,0  | 5    | 9,1  | 23   | 41,8 | 14   | 25,5 | 55 | 100 |
| 21. Ponto de equilíbrio            | 24                   | 43,6 | 4   | 7,3 | 2   | 3,6  | 2    | 3,6  | 11   | 20,0 | 12   | 12,7 | 55 | 100 |
| 22. Preço de venda (custos)        | 8                    | 14,5 | 2   | 3,6 | 1   | 1,8  | 9    | 16,4 | 24   | 43,6 | 11   | 20,0 | 55 | 100 |
| 23. Preço de venda (%)             | 6                    | 10,9 | 2   | 3,6 | 2   | 3,6  | 9    | 16,4 | 29   | 52,7 | 7    | 12,7 | 55 | 100 |
| 24. Margem de contribuição         | 19                   | 34,5 | 1   | 1,8 | 3   | 5,5  | 2    | 3,6  | 19   | 34,5 | 11   | 20,0 | 55 | 100 |
| <b>Média</b>                       | 15,1                 | 27,5 | 2,9 | 5,2 | 2,9 | 5,2  | 5,4  | 9,8  | 18,4 | 33,4 | 10,4 | 17,7 | 55 | 100 |
| <b>Demais artefatos</b>            |                      |      |     |     |     |      |      |      |      |      |      |      |    |     |
| 25. Orçamento                      | 26                   | 47,3 | 3   | 5,5 | 3   | 5,5  | 2    | 3,6  | 8    | 14,5 | 13   | 23,6 | 55 | 100 |
| 26. Planejamento tributário        | 18                   | 32,7 | 3   | 5,5 | 1   | 1,8  | 4    | 7,3  | 14   | 25,5 | 15   | 27,3 | 55 | 100 |
| 27. Planejamento estratégico       | 27                   | 49,1 | 4   | 7,3 | 0   | 0,0  | 5    | 9,1  | 5    | 9,1  | 14   | 25,5 | 55 | 100 |
| 28. Análise da liquidez            | 31                   | 56,4 | 0   | 0,0 | 0   | 0,0  | 3    | 5,5  | 9    | 16,4 | 12   | 21,8 | 55 | 100 |
| 29. Análise do endividamento       | 30                   | 54,5 | 1   | 1,8 | 1   | 1,8  | 2    | 3,6  | 8    | 14,5 | 13   | 23,6 | 55 | 100 |
| 30. Análise da atividade           | 15                   | 27,3 | 4   | 7,3 | 1   | 1,8  | 7    | 12,7 | 19   | 34,5 | 9    | 16,4 | 55 | 100 |
| 31. Análise da rentabilidade       | 24                   | 43,6 | 1   | 1,8 | 1   | 1,8  | 7    | 12,7 | 9    | 16,4 | 13   | 23,6 | 55 | 100 |
| 32. Análise horizontal (BP/DRE)    | 27                   | 49,1 | 1   | 1,8 | 2   | 3,6  | 4    | 7,3  | 5    | 9,1  | 16   | 29,1 | 55 | 100 |
| 33. Análise vertical (BP/DRE)      | 29                   | 52,7 | 1   | 1,8 | 1   | 1,8  | 4    | 7,3  | 6    | 10,9 | 14   | 25,5 | 55 | 100 |
| 34. <i>Balanced Scorecard</i>      | 31                   | 56,4 | 3   | 5,5 | 1   | 1,8  | 1    | 1,8  | 4    | 7,3  | 15   | 27,3 | 55 | 100 |
| <b>Média</b>                       | 25,8                 | 46,9 | 2,1 | 3,8 | 1,1 | 2    | 3,9  | 7,1  | 8,7  | 15,8 | 13,4 | 24,4 | 55 | 100 |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

**Legenda:** 1-Não utiliza; 2-Raramente utiliza; 3-Às vezes utiliza; 4-Frequentemente utiliza; 5-Sempre utiliza; 6-Não sabe.

Considerando aspectos do perfil dos gestores e das empresas, conforme apresentados nas Tabelas 1 e 2, intui-se que a baixa escolaridade e concentração de funções pelo próprio empresário, favorece, de maneira geral, uma gestão com base em elementos gerenciais e

contábeis mais próximos da realidade deles, pela facilidade de compreensão, como também por serem esses elementos operacionais bastante presentes no seu cotidiano.

No que se refere à utilização de demonstrações contábeis por parte das empresas pesquisadas, prevaleceu a opção “não utiliza” que apresentou uma média de 38,9%, seguida pela opção “não sabe” com média de 23,8%, conforme responderam os pesquisados.

A dispersão nas demais opções pode sinalizar a utilização eventual das demonstrações contábeis para atender a necessidades pontuais das empresas, por exemplo, para fins fiscais ou participação em certames licitatórios, que exigem as respectivas demonstrações, e não de modo regular e auxiliar na gestão. De modo conflitante o Balancete e o Balanço Patrimonial foram apontados como as demonstrações mais utilizadas pelos entrevistados (20,0%), mas, por outro lado, também apresentaram percentuais altos de não utilização, 38,2% e 41,8%, respectivamente.

No que se refere aos procedimentos de custos, há um grau maior de utilização quando comparados às demonstrações contábeis, posto que 33,4%, em média, dos pesquisados revelou que “sempre utiliza”. Porém, cabe destacar que 27,5% em média responderam que não utilizam e 17,7% desconhecem a utilização dos procedimentos de custos nas suas empresas, o que quando somados (45,2%) representam um grau de não utilização maior que o de utilização dessas ferramentas.

Na percepção dos pesquisados, os procedimentos de custos mais utilizados, em ordem decrescente de percentual, são: formação de preço de venda com base em percentual (52,7%), formação de preço de venda com base nos custos dos produtos (43,6%), CMV (41,8%), margem de contribuição (34,5%) e custos diretos (32,7%); e menos utilizados são, seguindo a mesma ordem decrescente: custos indiretos (45,5%) e ponto de equilíbrio (43,6%). Destaca-se que a margem de contribuição também emerge como um dos itens menos utilizados, em igual percentual à sua utilização (34,5%) denotando certa ambiguidade nas empresas.

Neste caso pode-se inferir que as empresas com maior volume de produtos possivelmente têm um maior grau de utilização dos procedimentos de custos enquanto as que têm menor volume são indiferentes, ou utilizam menos a estes indicadores, especialmente a margem de contribuição.

Com relação à utilização dos demais artefatos, predomina o padrão dos procedimentos demonstrações contábeis, ou seja, prevalece a não utilização média em 46,9% das empresas pesquisadas. Já, a utilização efetiva (“sempre”) de demais artefatos (por exemplo: orçamento, análise horizontal, análise vertical) obteve uma média de apenas 15,8%. Destaca-se que 24,4% em média dos pesquisados desconhece sobre a utilização (ou não) desses artefatos.

Na percepção dos pesquisados, os artefatos menos utilizados nessa parte, em ordem decrescente, são: análise da liquidez (56,4%), *balanced scorecard* (56,4%) e análise do endividamento (54,5%). Destaca-se o planejamento tributário como um item apontado por 25,5% dos pesquisados como um procedimento sempre utilizado nas suas empresas, o que sinaliza uma preocupação por parte dos respondentes acerca do gerenciamento tributário da empresa.

O indicador de análise de atividade apresentou o percentual de 34,5% de utilização, possivelmente pelo fato de os dados que o compõem serem coletados majoritariamente da parte operacional da empresa. Dentre esses indicadores, que servem para medir a rapidez com que várias contas são convertidas em vendas ou caixa, têm-se o giro de estoques, o giro de caixa e o período médio de cobrança.

A legislação determina a execução de uma contabilidade estruturada e formalizada para os pequenos empreendimentos, mas majoritariamente a obrigatoriedade se refere a obrigações de cunho fiscal e tributário e não contábil, conforme preconiza a LC nº 123/2006 e suas alterações, ficando as informações contábeis relegadas a cumprirem essas obrigatoriedades.

Como os controles operacionais integram de forma mais direta o cotidiano das empresas desse porte, eles são mais facilmente implementados do que os demais procedimentos contábeis, o que foi evidenciado nesta pesquisa com um alto índice de utilização dos controles por parte dos empresários, em detrimento da baixa utilização dos demais procedimentos pesquisados.

Corroborando esses resultados, Callado e Melo (2018) verificaram em seu estudo que as ferramentas gerenciais disponíveis e utilizadas pela gestão dos pequenos empreendimentos, mais expressivas foram as seguintes: caixa gerado no mês, fluxo de caixa (sem ser o demonstrativo contábil), lucro do mês (não proveniente da DRE), rotinas trabalhistas, rotinas fiscais e tributárias, saldos de contas bancárias, contas a pagar, contas a receber e formação de preço de venda. Ainda de acordo com esses autores, as ferramentas menos utilizadas foram as seguintes: depreciações de equipamentos, ponto de equilíbrio, Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Balancete de Verificação.

Esses resultados, similares aos encontrados no presente estudo, podem ser justificados devido tanto a fatores de formação, quanto a fatores de interesse nas respectivas ferramentas, o que envolve o desconhecimento da utilidade, a falta de comunicação com o contador, a dificuldade de interpretação, o descrédito na Contabilidade, a não realidade apresentada pelas

demonstrações contábeis e a tomada de decisão baseada na experiência (CALLADO; MELO, 2018).

Stacke e Feil (2017) também evidenciaram essa realidade em seu estudo quando apontaram uma maior utilização de ferramentas de cunho operacional, que obteve uma frequência que variou de 74% a 93% de utilização por parte da amostra de sua pesquisa, que teve como foco as MPE do município de Lajedo-RS. Eles ainda apontaram que a utilização de outras ferramentas gerenciais é baixa, tendo uma frequência variando de 43% a 63%. Neste caso os autores concluíram que as ferramentas gerenciais voltadas ao controle operacional possuem maior importância em relação às voltadas à tomada de decisões. Além disso, o desconhecimento acerca das ferramentas gerenciais é a principal causa pela sua não utilização e pela menor importância atribuída.

Com base nos dados desta pesquisa, percebe-se, inicialmente, uma subutilização dos procedimentos contábeis gerenciais no processo de gestão e tomada de decisão, o que por sua vez, dificulta o progresso do negócio frente a uma competitividade cada vez mais acirrada e que exige diferencial. Mesmo a Contabilidade sendo uma ferramenta comum a todos os empreendimentos, a maneira como eles a utilizam são diferenciadas, e essa diferenciação pode produzir a vantagem desejada e consequentemente garantir a continuidade da empresa, em especial as pequenas.

Na perspectiva da VBR, onde se identificam os procedimentos e as informações gerenciais como meios potenciais de geração de diferenciais entre as empresas, percebe-se, com base nos dados obtidos, que os empresários utilizam-nos da mesma forma, o que faz com que os pressupostos da respectiva teoria, a princípio, não sejam identificados, especialmente a característica da heterogeneidade dos procedimentos, bem como de sua utilização, conforme preconizado por Barney (1991), Uddin e Hassan (2011) e Pugas, Calegario e Antonialli (2013).

Após esse panorama acerca da utilização dos procedimentos contábeis gerenciais, na visão dos pesquisados, na seção seguinte analisa-se o grau de importância que eles atribuem aos procedimentos.

#### 4.1.3 Nível de importância dos procedimentos contábeis gerenciais

A Tabela 4 apresenta os mesmos grupos de procedimentos contábeis gerenciais constantes da Tabela 3, ou seja, os controles operacionais, as demonstrações contábeis, os custos e por fim os demais artefatos.

Tabela 4 - Nível de importância dos procedimentos contábeis gerenciais

| Procedimentos contábeis gerenciais | Frequência (n) / (%) |     |     |      |      |      |      |      |      |      |    |     |
|------------------------------------|----------------------|-----|-----|------|------|------|------|------|------|------|----|-----|
|                                    | 1                    | %   | 2   | %    | 3    | %    | 4    | %    | 5    | %    | T  | %   |
| <b>Controles operacionais</b>      |                      |     |     |      |      |      |      |      |      |      |    |     |
| 1. Controle de caixa               | 0                    | 0,0 | 0   | 0,0  | 2    | 3,6  | 24   | 43,6 | 29   | 52,7 | 55 | 100 |
| 2. Controle de saldos bancários    | 0                    | 0,0 | 1   | 1,8  | 2    | 3,6  | 25   | 45,5 | 27   | 49,1 | 55 | 100 |
| 3. Controle de contas a receber    | 0                    | 0,0 | 0   | 0,0  | 2    | 3,6  | 21   | 38,2 | 32   | 58,2 | 55 | 100 |
| 4. Controle de contas a pagar      | 0                    | 0,0 | 0   | 0,0  | 1    | 1,8  | 23   | 41,8 | 31   | 56,4 | 55 | 100 |
| 5. Controle de estoques            | 0                    | 0,0 | 0   | 0,0  | 1    | 1,8  | 25   | 45,5 | 29   | 52,7 | 55 | 100 |
| 6. Controle de custos              | 0                    | 0,0 | 1   | 1,8  | 1    | 1,8  | 24   | 43,6 | 29   | 52,7 | 55 | 100 |
| 7. Controle de despesas            | 0                    | 0,0 | 0   | 0,0  | 1    | 1,8  | 25   | 45,5 | 29   | 52,7 | 55 | 100 |
| 8. Controle de vendas              | 0                    | 0,0 | 0   | 0,0  | 1    | 1,8  | 25   | 45,5 | 29   | 52,7 | 55 | 100 |
| <b>Média</b>                       | 0                    | 0,0 | 0,3 | 0,5  | 1,4  | 2,5  | 24   | 43,6 | 29,4 | 53,4 | 55 | 100 |
| <b>Demonstrações contábeis</b>     |                      |     |     |      |      |      |      |      |      |      |    |     |
| 9. Balancete                       | 0                    | 0,0 | 3   | 5,5  | 8    | 14,5 | 29   | 52,7 | 15   | 27,3 | 55 | 100 |
| 10. Balanço Patrimonial            | 0                    | 0,0 | 4   | 7,3  | 10   | 18,2 | 28   | 50,9 | 13   | 23,6 | 55 | 100 |
| 11. DRE                            | 1                    | 1,8 | 2   | 3,6  | 13   | 23,6 | 25   | 45,5 | 14   | 25,5 | 55 | 100 |
| 12. DFC                            | 0                    | 0,0 | 4   | 7,3  | 12   | 21,8 | 26   | 47,3 | 13   | 23,6 | 55 | 100 |
| 13. DVA                            | 3                    | 5,5 | 3   | 5,5  | 12   | 21,8 | 22   | 40,0 | 15   | 27,3 | 55 | 100 |
| 14. DMPL                           | 4                    | 7,3 | 2   | 3,6  | 14   | 25,5 | 23   | 41,8 | 12   | 21,8 | 55 | 100 |
| 15. DLPA                           | 4                    | 7,3 | 2   | 3,6  | 11   | 20,0 | 24   | 43,6 | 14   | 25,5 | 55 | 100 |
| 16. Notas explicativas             | 4                    | 7,3 | 2   | 3,6  | 13   | 23,6 | 26   | 47,3 | 10   | 18,2 | 55 | 100 |
| <b>Média</b>                       | 2                    | 3,6 | 2,8 | 5    | 11,6 | 21,1 | 25,4 | 46,1 | 13,3 | 24,1 | 55 | 100 |
| <b>Custos</b>                      |                      |     |     |      |      |      |      |      |      |      |    |     |
| 17. Custos diretos                 | 0                    | 0,0 | 2   | 3,6  | 10   | 18,2 | 31   | 56,4 | 12   | 21,8 | 55 | 100 |
| 18. Custos indiretos               | 0                    | 0,0 | 2   | 3,6  | 10   | 18,2 | 31   | 56,4 | 12   | 21,8 | 55 | 100 |
| 19. Custo meta                     | 2                    | 3,6 | 2   | 3,6  | 10   | 18,2 | 29   | 52,7 | 12   | 21,8 | 55 | 100 |
| 20. CMV                            | 0                    | 0,0 | 1   | 1,8  | 11   | 20,0 | 28   | 50,9 | 15   | 27,3 | 55 | 100 |
| 21. Ponto de equilíbrio            | 1                    | 1,8 | 2   | 3,6  | 12   | 21,8 | 25   | 45,5 | 15   | 27,3 | 55 | 100 |
| 22. Preço de venda (custos)        | 2                    | 3,6 | 1   | 1,8  | 10   | 18,2 | 25   | 45,5 | 17   | 30,9 | 55 | 100 |
| 23. Preço de venda (%)             | 0                    | 0,0 | 1   | 1,8  | 11   | 20,0 | 30   | 54,5 | 13   | 23,6 | 55 | 100 |
| 24. Margem de contribuição         | 0                    | 0,0 | 1   | 1,8  | 10   | 18,2 | 28   | 50,9 | 16   | 29,1 | 55 | 100 |
| <b>Média</b>                       | 0,6                  | 1,1 | 1,5 | 2,7  | 10,5 | 19,1 | 28,4 | 51,6 | 14   | 25,5 | 55 | 100 |
| <b>Demais artefatos</b>            |                      |     |     |      |      |      |      |      |      |      |    |     |
| 25. Orçamento                      | 0                    | 0,0 | 5   | 9,1  | 6    | 10,9 | 31   | 56,4 | 13   | 41,8 | 55 | 100 |
| 26. Planejamento tributário        | 0                    | 0,0 | 4   | 7,3  | 4    | 7,3  | 26   | 47,3 | 21   | 38,2 | 55 | 100 |
| 27. Planejamento estratégico       | 2                    | 3,6 | 4   | 7,3  | 7    | 12,7 | 25   | 45,5 | 17   | 30,9 | 55 | 100 |
| 28. Análise de liquidez            | 2                    | 3,6 | 4   | 7,3  | 8    | 14,5 | 23   | 41,8 | 18   | 32,3 | 55 | 100 |
| 29. Análise de endividamento       | 1                    | 1,8 | 6   | 10,9 | 7    | 12,7 | 26   | 47,3 | 15   | 27,3 | 55 | 100 |
| 30. Análise da atividade           | 1                    | 1,8 | 5   | 9,1  | 8    | 14,5 | 27   | 49,1 | 14   | 25,5 | 55 | 100 |
| 31. Análise de rentabilidade       | 1                    | 1,8 | 4   | 7,3  | 6    | 10,9 | 29   | 52,7 | 15   | 27,3 | 55 | 100 |
| 32. Análise horizontal (BP/DRE)    | 5                    | 9,1 | 4   | 7,3  | 9    | 16,4 | 26   | 47,3 | 11   | 20,0 | 55 | 100 |
| 33. Análise vertical (BP/DRE)      | 4                    | 7,3 | 5   | 9,1  | 10   | 18,2 | 27   | 49,1 | 9    | 16,4 | 55 | 100 |
| 34. <i>Balanced Scorecard</i>      | 4                    | 7,3 | 4   | 7,3  | 13   | 23,6 | 23   | 41,8 | 11   | 20,0 | 55 | 100 |
| <b>Média</b>                       | 2                    | 3,6 | 4,5 | 8,2  | 7,8  | 14,2 | 26,3 | 47,8 | 14,4 | 26,2 | 55 | 100 |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

**Legenda:** 1-Nada importante; 2-Pouco importante; 3-Indiferente; 4-Importante; 5-Muito importante.

Inicialmente, a análise geral da Tabela 4 revela certa divergência entre o nível de utilização, evidenciados na Tabela 3, e de importância atribuído aos procedimentos contábeis gerenciais, especificamente no que se trata das demonstrações contábeis, dos custos e dos demais artefatos, que são pouco utilizados nas empresas pesquisadas, não obstante o

reconhecimento da sua importância. Todos os controles operacionais pesquisados, utilizados na maioria das empresas pesquisadas, são considerados “muito importantes” pelos participantes.

Uma vez mais, a ênfase nos controles operacionais predomina, possivelmente, em virtude deles estarem mais próximos da realidade dos pesquisados, bem como por fatores relativos à escolaridade e concentração de atividades no gestor principal, conforme apontados anteriormente.

Os controles operacionais obtiveram um grau de importância proporcional a sua utilização, ou seja, para uma média de utilização em 77,3% das empresas, quando somados os níveis 4 e 5 da Tabela 3, tem-se o nível de importância médio atribuído aos respectivos procedimentos operacionais de 97%, sendo 43,6% para o nível 4 (importante) e 53,4% para o nível 5 (muito importante), na perspectiva de gerenciamento interno das empresas.

De qualquer modo, há espaço para maior utilização desses controles haja vista o elevado reconhecimento da sua importância, pelos pesquisados.

Com relação à utilização das demonstrações contábeis, houve divergência entre a utilização (Tabela 3) e o reconhecimento da sua importância (Tabela 4). Apenas 23,5% (níveis 4 e 5 somados da Tabela 3) das empresas utilizam-nas sempre ou frequentemente.

Quando instados a atribuírem importância às demonstrações, os participantes apresentaram uma avaliação média positiva de 70,2%, ou seja, importante para 46,1% e muito importante para 24,1% deles.

Evidencia-se, assim, que os respondentes entendem que as respectivas demonstrações contábeis têm importância no gerenciamento das empresas, porém não exploram esse potencial. Destaca-se também a indiferença (nível 3), que nesse caso alcançou uma média de 21,1%, indicando que um número significativo de participantes não atribui nem muita importância nem pouca importância às demonstrações contábeis, possivelmente, devido ao desconhecimento do valor desses relatórios.

No que se refere à importância dos procedimentos de custos, na Tabela 4, os que consideram-nos importantes apresentou um percentual médio de 51,6% e os que opinaram como muito importante em uma perspectiva gerencial alcançaram um percentual médio de 25,5%, ou seja, para 77,1% dos pesquisados os procedimentos de custos apresentam algum grau de importância. A opção de indiferença alcançou uma média de 19,1% na opinião deles. Vê-se, assim, que o grau de importância atribuído aos procedimentos de custos foi maior do que o grau de utilização desses procedimentos com uma média de 43,18% (somando-se os itens 4 e 5 da Tabela 3), existindo, assim, espaço para avanços na sua utilização.

No que se referem aos demais artefatos, os percentuais médios relativos à importância desses procedimentos nas empresas analisadas foram os seguintes: 47,8% importante e 28,0% muito importante, totalizando um grau médio de 75,8% de importância imputado aos demais artefatos para a gestão das empresas pesquisadas. Houve um percentual médio 17,3% de indiferença, na percepção dos pesquisados, conforme Tabela 4.

Neste último procedimento, também houve uma divergência entre os níveis de importância e de utilização, este apresentou uma média de 22,9%, conforme Tabela 3 (somando-se os níveis 4 e 5) revelando mais uma vez o entendimento de que os procedimentos (demais artefatos) são considerados importantes, porém, ainda, pouco utilizados.

Em estudos sobre as MPE e a utilização de ferramentas contábeis gerenciais em uma perspectiva informacional tendo em vista a tomada de decisão predomina a constatação a respeito desse panorama: as ferramentas são importantes, porém pouco utilizadas (SANTOS et al., 2017).

Com isso, de acordo com Santos, Dorow e Beuren (2016), a tomada de decisão gerencial nesses empreendimentos fica restrita à experiência do empresário, fato este corroborado pelas Tabelas 1 e 2, e a comunicação com o Contador é mínima, posto que a maioria das empresas não utiliza a Contabilidade para a tomada de decisão e os instrumentos gerenciais mais importantes, tanto em utilização quanto em importância, são os operacionais.

Moura, Pereira e Rech (2016), em seu estudo sobre o uso de ferramentas e informações gerenciais por produtores de gado de corte localizados no Triângulo Mineiro, apresentaram evidências de que os produtores rurais, de modo geral, utilizam algumas informações gerenciais informais para a manutenção ou o controle de sua produção. Também, detectaram uma limitação na adoção da Contabilidade e suas informações como ferramenta gerencial e de controle. Na percepção dos produtores de gado, as informações contábeis só são consideradas relevantes quando se trata de questões referentes ao fisco/imposto de renda.

Destacando não somente os aspectos operacionais, mas também no que se refere à utilização e importância dos outros elementos mais alinhados à Contabilidade, Beuren e Rengel (2012) enfatizam que a Contabilidade Gerencial deve prover os gestores com o essencial em informações de modo que estes possam conduzir seu negócio de maneira racional e que garanta sua continuidade.

Diante dos dados analisados neste estudo, verificou-se que existe uma dualidade entre a utilização e a importância reveladas pelos participantes. Nos pequenos empreendimentos, os

gestores reconhecem que as ferramentas gerenciais são importantes, porém não as utilizam adequadamente.

Callado e Melo (2018) elencaram em seu estudo possíveis motivos para essa ocorrência, ou seja, o não conhecimento das informações geradas, o pouco conhecimento aliado ao não auxílio por parte do profissional de contabilidade, a falta de segurança na utilização dos elementos que parcialmente conhece, o julgamento de não utilidade mesmo quando conhece as ferramentas, dentre outros.

Também, Moura, Pereira e Rech (2016) destacaram a prevalência da utilização da contabilidade e suas informações para fins fiscais e a não existência de uma contabilidade mais próxima do produtor-gestor.

Visando a correlacionar os procedimentos contábeis gerenciais com o processo de elaboração de estratégias, a seguir será apresentada, a opinião dos participantes com relação a alguns aspectos da estratégia, para se ter um melhor panorama nas MPE na região em análise.

#### 4.1.4 Estratégias empresariais

O nível de concordância-discordância dos participantes com relação às afirmações apresentadas, referentes a aspectos da estratégia empresarial nas respectivas empresas, está apresentado na Tabela 5.

Tabela 5 - Estratégias empresariais

| Aspectos                                     | Nível de concordância (n) / (%) |     |   |     |    |      |    |      |    |      |    |     |
|----------------------------------------------|---------------------------------|-----|---|-----|----|------|----|------|----|------|----|-----|
|                                              | 1                               | %   | 2 | %   | 3  | %    | 4  | %    | 5  | %    | T  | %   |
| 1. Processo formal                           | 2                               | 3,6 | 1 | 1,8 | 13 | 23,6 | 23 | 41,8 | 16 | 29,2 | 55 | 100 |
| 2. Processo periódico de planejamento        | 3                               | 5,5 | 0 | 0,0 | 12 | 21,8 | 25 | 45,5 | 15 | 27,2 | 55 | 100 |
| 3. Contribuições intersetoriais              | 3                               | 5,5 | 2 | 3,6 | 19 | 34,5 | 19 | 34,5 | 12 | 21,9 | 55 | 100 |
| 4. Discussão da estratégia                   | 3                               | 5,5 | 0 | 0,0 | 14 | 25,4 | 16 | 29,1 | 22 | 40,0 | 55 | 100 |
| 5. Surgimento das ideias                     | 4                               | 7,3 | 2 | 3,6 | 18 | 32,7 | 16 | 29,1 | 15 | 27,3 | 55 | 100 |
| 6. Pré-existência das ideias                 | 4                               | 7,3 | 3 | 5,5 | 16 | 29,1 | 22 | 40,0 | 10 | 18,1 | 55 | 100 |
| 7. Criatividade e intuição                   | 1                               | 1,8 | 2 | 3,6 | 9  | 16,4 | 17 | 30,9 | 26 | 47,3 | 55 | 100 |
| 8. Poder grupal/individual e informação      | 2                               | 3,6 | 1 | 1,8 | 19 | 34,5 | 21 | 38,2 | 12 | 21,9 | 55 | 100 |
| 9. Diferentes alternativas de ação           | 0                               | 0,0 | 1 | 1,8 | 15 | 27,3 | 19 | 34,5 | 20 | 36,4 | 55 | 100 |
| 10. Tradução financeira das alternativas     | 0                               | 0,0 | 1 | 1,8 | 17 | 30,9 | 20 | 36,4 | 17 | 30,9 | 55 | 100 |
| 11. Análise do ambiente externo              | 0                               | 0,0 | 3 | 5,5 | 15 | 27,3 | 15 | 27,3 | 22 | 40,0 | 55 | 100 |
| 12. Fatores e forças do ambiente externo     | 1                               | 1,8 | 4 | 7,3 | 14 | 25,5 | 20 | 36,4 | 16 | 29,0 | 55 | 100 |
| 13. Concorrentes                             | 3                               | 5,5 | 1 | 1,8 | 17 | 30,9 | 19 | 34,5 | 15 | 27,3 | 55 | 100 |
| 14. Evolução do ambiente externo             | 3                               | 5,5 | 4 | 7,3 | 16 | 29,1 | 17 | 30,8 | 15 | 27,3 | 55 | 100 |
| 15. Experiência x Análise formal             | 0                               | 0,0 | 2 | 3,6 | 14 | 25,5 | 17 | 30,9 | 22 | 40,0 | 55 | 100 |
| 16. Imposição da estratégia dominante        | 1                               | 1,8 | 1 | 1,8 | 22 | 40,0 | 17 | 30,9 | 14 | 25,5 | 55 | 100 |
| 17. Aproveitamento de oportunidades          | 0                               | 0,0 | 3 | 5,5 | 12 | 21,8 | 19 | 34,5 | 21 | 38,2 | 55 | 100 |
| 18. Neutralização de ameaças                 | 3                               | 5,5 | 3 | 5,5 | 14 | 25,4 | 20 | 36,3 | 15 | 27,3 | 55 | 100 |
| 19. Monitoramento do ambiente externo        | 2                               | 3,6 | 1 | 1,8 | 10 | 18,2 | 21 | 38,2 | 21 | 38,2 | 55 | 100 |
| 20. Habilidades e competências internas      | 1                               | 1,8 | 0 | 0,0 | 17 | 30,9 | 16 | 29,1 | 21 | 38,2 | 55 | 100 |
| 21. Metas, planos de ação e orçamento        | 1                               | 1,8 | 3 | 5,5 | 15 | 27,2 | 20 | 36,4 | 16 | 29,1 | 55 | 100 |
| 22. Estabelecimento de agenda de implantação | 3                               | 5,5 | 0 | 0,0 | 15 | 27,3 | 20 | 36,4 | 17 | 30,0 | 55 | 100 |
| 23. Comunicação das estratégias              | 1                               | 1,8 | 2 | 3,6 | 12 | 21,8 | 17 | 30,9 | 23 | 41,9 | 55 | 100 |
| 24. Estratégia formulada x implantada        | 2                               | 3,6 | 4 | 7,3 | 16 | 29,1 | 17 | 30,9 | 16 | 29,1 | 55 | 100 |

|                                                           |            |     |             |      |          |      |             |      |              |      |          |     |
|-----------------------------------------------------------|------------|-----|-------------|------|----------|------|-------------|------|--------------|------|----------|-----|
| 25. Apoio na decisão e na implementação                   | 3          | 5,5 | 2           | 3,6  | 18       | 32,7 | 18          | 32,7 | 14           | 25,5 | 55       | 100 |
| 26. Cumprimento das agendas de acompanhamento e avaliação | 1          | 1,8 | 5           | 9,1  | 12       | 21,8 | 21          | 38,2 | 16           | 29,1 | 55       | 100 |
| 27. Estratégia como mudanças                              | 3          | 5,5 | 0           | 0,0  | 17       | 30,9 | 20          | 36,4 | 15           | 27,2 | 55       | 100 |
| 28. Desconfiança inicial da estratégia                    | 2          | 3,6 | 6           | 10,9 | 15       | 27,3 | 17          | 30,9 | 15           | 27,3 | 55       | 100 |
| 29. Mudanças nas competências                             | 1          | 1,8 | 2           | 3,6  | 17       | 30,9 | 18          | 32,8 | 17           | 30,9 | 55       | 100 |
| 30. Mudanças tecnológicas                                 | 1          | 1,8 | 1           | 1,8  | 18       | 32,7 | 17          | 30,9 | 18           | 32,7 | 55       | 100 |
| 31. Estratégia e competidores                             | 2          | 3,6 | 4           | 7,3  | 15       | 27,3 | 18          | 32,8 | 16           | 29,0 | 55       | 100 |
| 32. Inovação em relação ao mercado                        | 2          | 3,6 | 3           | 5,5  | 11       | 20,0 | 20          | 36,4 | 19           | 34,5 | 55       | 100 |
| <b>Média</b>                                              | 1,8        | 3,3 | 2,1         | 3,8  | 15,1     | 27,5 | 18,8        | 34,2 | 17,2         | 31,2 | 55       | 100 |
| <b>Média agrupada</b>                                     | <b>3,9</b> |     | <b>7,1%</b> |      | <b>-</b> |      | <b>36,0</b> |      | <b>65,4%</b> |      | <b>-</b> |     |

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019)

**Legenda:** 1-discordo totalmente; 2-discordo parcialmente; 3-nem concordo/nem discordo; 4-concordo parcialmente; 5-concordo totalmente.

As questões englobam aspectos da estratégia, especialmente sobre a sua elaboração, com base no estudo de Santos, Alves e Almeida (2007), onde envolvem as escolhas, as discussões, as análises, os acompanhamentos, as avaliações, as mudanças, bem como aspectos humanos presentes nesse processo, tais como, a participação, a criatividade, a intuição, o poder e as informações, a experiência, as competências, o apoio e a desconfiança.

De maneira geral, a discordância total apresentou uma média percentual baixa de 3,3% no conjunto das questões, indicando que reduzida parcela dos participantes discordou radicalmente dos aspectos relativos à elaboração de estratégias, investigados. Essa discordância foi maior nos itens que se referiam à dificuldade de descrição do surgimento das ideias que levam à estratégia (7,3%) e à pré-existência da ideia da estratégia na mente de um ou mais membros da diretoria/gerência (7,3%).

Na discordância parcial teve-se uma média percentual também baixa de 3,8% no conjunto das questões, sinalizando que reduzida parcela dos participantes discorda parcialmente dos aspectos relativos à elaboração de estratégias, investigados. Essa discordância foi maior nos itens que se referiam à desconfiança inicial dos colaboradores quanto à ideia da estratégia (10,9%) e ao cumprimento da agenda de avaliação da estratégia implementada (9,1%).

A frequência percentual agrupada das opções “discordo totalmente” e “discordo parcialmente” foi de 7,1%, ou seja, esse é o percentual médio de quem discorda totalmente ou parcialmente dos aspectos analisados do processo de elaboração estratégica. Em ordem decrescente dos percentuais agrupados obteve-se que 14,5% dos pesquisados discordaram que recebam com desconfiança a ideia de estratégia, no seu início, seguidos pelos que discordaram da pré-existência da ideia da estratégia na mente de algum membro da diretoria/gerência (12,7%) e da evolução do ambiente externo no padrão esperado, após a implementação da estratégia (12,7%).

Assim, infere-se que esses aspectos, que apresentam uma média de discordância superior à do conjunto (7,1%), sinalizam que os pesquisados não veem com desconfiança a ideia inicial de estratégia, não acreditam na existência prévia da ideia de estratégia na mente dos gestores, e sim, possivelmente, como decorrente de um processo de discussão coletiva e, também a não creem na existência de um padrão evolutivo no ambiente externo, após a implantação da estratégia.

O nível de indecisão (nem concordo/nem discordo) indica uma possível dúvida dos participantes quanto à relevância (ou não) dos aspectos da estratégia investigados. Nesse nível a média percentual foi de 27,5%, no conjunto das questões, superior à dos níveis de discordância. A indecisão foi maior nos itens que se referiam à imposição natural da estratégia dominante diante da limitação de outras opções (40,0%), ao predomínio do poder grupal em relação ao individual sobre as informações objetivas (34,5%) e às contribuições recebidas dos setores para elaboração da estratégia (34,5%). Neste caso, parte dos pesquisados não está segura quanto à presença (ou não) desses aspectos no processo de elaboração estratégia.

Os itens que apresentaram menor nível de indecisão (nível 3) foram as assertivas que tratavam da importância da criatividade e intuição no processo de elaboração da estratégia (16,4%), do monitoramento do ambiente externo após a implementação da estratégia (18,2%) e da mudança inovadora trazida pela estratégia em relação ao mercado (20%).

O nível de concordância parcial obteve uma média percentual de 34,2% no conjunto das questões, apontando parcela significativa dos participantes que concordou parcialmente com os aspectos relativos à elaboração de estratégias investigados. Essa concordância foi maior nos itens que se referiam à periodicidade do planejamento estratégico (45,5%), à existência de um processo formal de definição da estratégia (41,8%) e à pré-existência da ideia da estratégia na mente de quem as elabora (40%).

Com menor nível de concordância parcial tem-se as assertivas que tratavam da análise detalhada do ambiente externo para a definição da estratégia (27,3%), da discussão exaustiva da estratégia antes da sua adoção (29,1%), da dificuldade de explicar o surgimento da ideia que gera a estratégia (29,1%) e da avaliação das habilidades e competências internas que orientam a escolha da estratégia (29,1%).

Por fim, o nível de concordância total obteve uma média percentual de 31,2%, no conjunto das questões, indicando que parcela significativa dos participantes concordou totalmente com os aspectos relativos à elaboração de estratégias, investigados. Essa concordância foi maior nos itens que se referiam à presença da criatividade e intuição na elaboração das estratégias (47,3%), à comunicação da estratégia aos colaboradores após sua

decisão (41,9%), à discussão exaustiva da estratégia (40%), à análise detalhada do ambiente externo (40%) e à importância superior da experiência (conhecimento acumulado) em relação às análises formais, no momento de definir a estratégia (40%).

Há o reconhecimento de elementos mais subjetivos, tais como a criatividade, a intuição, bem como a experiência, como essenciais no processo de elaboração estratégica nos pequenos empreendimentos pesquisados, o que pode ser compreendido pelo nível e áreas de formação. Todavia, aos elementos subjetivos devem-se juntar elementos informacionais estruturados de modo a se conduzir a gestão e as decisões com maior confiabilidade.

Com menor nível de concordância total tem-se as assertivas que tratavam das contribuições setoriais recebidas para a elaboração da estratégia (21,9%), da influência do poder grupal/individual na decisão estratégica (21,9%) e da pré-existência da ideia de estratégia na mente de diretores/gestores, que obteve 18,1% de concordância plena.

A frequência percentual agrupada das opções “concordo parcialmente” e “concordo totalmente” foi de 65,4%, ou seja, esse é o percentual médio de quem concorda parcialmente ou totalmente com os aspectos analisados do processo de elaboração estratégica. Em ordem decrescente dos percentuais agrupados obteve-se que 78,2% dos participantes concordaram (parcial ou totalmente) que a criatividade e a intuição são elementos basilares na formação da estratégia; 76,4% deles concordaram (parcial ou totalmente) que há o monitoramento do ambiente externo mesmo com a implementação da estratégia em andamento; 72,7% deles concordaram (parcial e totalmente) que a formulação da estratégia acontece periodicamente, que a estratégia tem como finalidade o aproveitamento de oportunidades e que ela é devidamente comunicada a todos os envolvidos.

Infere-se que esses aspectos, que apresentam uma média de concordância superior à do conjunto (65,4%), sinalizam que os pesquisados valorizam a criatividade e a intuição na formação da estratégia, que o monitoramento do ambiente externo continua após a implementação da estratégia, que a construção da estratégia acontece periodicamente visando ao aproveitamento de oportunidades e os envolvidos são devidamente comunicados das decisões estratégicas, de modo a poderem se engajar no processo.

Assim, somando-se as médias percentuais dos dois níveis de discordância, tem-se que apenas 7,1% dos pesquisados discordaram dos aspectos investigados relativos ao processo de elaboração de estratégias nos respectivos empreendimentos. Já, o total das médias percentuais dos dois níveis de concordância é de 65,4%, ou seja, a maioria dos pesquisados concordou que os aspectos investigados relativos ao processo de elaboração de estratégias ocorrem nos respectivos empreendimentos. A média percentual de indecisão foi de 27,5%.

Em um sentido geral as avaliações individuais permaneceram próximas da média dos dados globais, ou seja, predominaram os níveis de concordância (parcial/total), exceto nas assertivas que tratavam das contribuições setoriais para a formulação das estratégias e do apoio dos colaboradores na decisão e implementação da estratégia, que obtiveram iguais médias percentuais - 34,5% e 32,7% respectivamente - nos níveis de indecisão e de concordância parcial.

Também nas questões que discorriam acerca da dificuldade de reconhecer a ideia que origina a estratégia e de como esta naturalmente se torna dominante quando há limitação de outras opções, que apresentaram uma média maior no nível de indecisão, ou seja, 32,7% e 40%, respectivamente. Por último, também houve exceção no item que tratava das mudanças tecnológicas trazidas pela estratégia em relação às práticas do mercado, que obteve uma média igual nos níveis de indecisão e concordância total de 32,7%.

Em síntese, os dados coletados revelaram uma tendência de concordância dos pesquisados quanto aos aspectos referentes à elaboração da estratégia investigados, sinalizando que há iniciativas com esse propósito nas respectivas empresas.

Por um lado há preocupação nas empresas pesquisadas com aspectos objetivos na elaboração da estratégia, tais como a periodicidade do planejamento estratégico, o processo formal de análises e escolhas, a comunicação da estratégia aos colaboradores, a discussão exaustiva da estratégia e a análise detalhada do ambiente externo; e por outro, há valorização de aspectos subjetivos tais como a presença da criatividade, da intuição e da experiência no momento de definição da estratégia.

Para uma gestão bem sucedida é imprescindível a existência da informação necessária que auxilie nas decisões diárias e estratégicas do negócio. Porém, o uso adequado da informação qualificada é que pode contribuir para a permanência do negócio no atual ambiente competitivo. Assim, a avaliação dos recursos informacionais é de cabal importância para o empreendimento (SANTOS et al., 2015).

O ambiente competitivo requer formas de gestão que tenham uma maior aproximação com a Contabilidade Gerencial (CALLADO; MELO, 2018; MELO; PAIVA, 2018), de modo a se obter informações úteis, inclusive para o processo de elaboração de estratégias, geradas a partir de procedimentos contábeis gerenciais.

Todavia, para que esse cenário possa se desenvolver de maneira satisfatória é necessário que algumas barreiras sejam vencidas, tais como: disponibilidade do contador em dirimir dúvidas, linguagem clara e simples, redução do uso de jargões técnicos, aperfeiçoamento dos empreendedores com cursos de gestão, Contabilidade mais próxima da

realidade administrativa, valorização da Contabilidade pelos próprios contadores e também pelos gestores da microempresa ao perceberem o seu potencial informativo, desvinculando a imagem da Contabilidade apenas para fins fiscais (VAZ; ESPEJO, 2015).

A seguir são apresentados os resultados das correlações realizadas a partir das variáveis analisadas, ou seja: (a) relação entre o perfil dos pesquisados (Tabela 1) e das empresas (Tabela 2) e a utilização de procedimentos contábeis (Tabela 3); (b) relação entre o perfil dos pesquisados (Tabela 1) e das empresas (Tabela 2) e o processo de elaboração de estratégias (Tabela 5); e (c) a relação entre a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais (Tabela 3) e o processo de elaboração de estratégias (Tabela 5).

## 4.2 Correlações estatísticas (Correlação de Spearman)

### 4.2.1 Perfil dos pesquisados e das empresas e Utilização dos procedimentos contábeis gerenciais

Nessa parte, se buscou medir qual o nível de correlação existe entre o perfil dos participantes e das empresas e a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais (objetivo específico 5).

As Tabelas 6, 7, 8 e 9 apresentam as correlações entre a utilização dos grupos de procedimentos contábeis gerenciais comparando-os com alguns itens do perfil dos pesquisados. Primeiramente, a Tabela 6 trata da relação entre os procedimentos de controles operacionais e a faixa etária (FXE), a escolaridade (ESC), a função na empresa (FE) e o tempo de atuação (TA).

De acordo com a Tabela 6, no que se refere à relação entre o perfil dos pesquisados e a utilização de procedimentos contábeis gerenciais, especificamente os controles operacionais tem-se que de maneira geral os atributos pessoais investigados pouco impactam na utilização ou não desses procedimentos.

Tabela 6 - Correlação entre o perfil dos pesquisados e a utilização de controles operacionais

| Variáveis | Medidas estatísticas | Variáveis |         |         |         |
|-----------|----------------------|-----------|---------|---------|---------|
|           |                      | FXE       | ESC     | FE      | TA      |
| CCX       | r                    | -0.0242   | 0.0314  | 0.1634  | -0.0926 |
|           | p-value              | 0.8610    | 0.8202  | 0.2332  | 0.5015  |
| CSB       | r                    | -0.0825   | -0.0641 | -0.0217 | 0.0000  |
|           | p-value              | 0.5491    | 0.6419  | 0.8752  | 1.0000  |
| CCR       | r                    | -0.1714   | 0.0266  | -0.0171 | -0.0492 |

|       |                |         |         |          |         |
|-------|----------------|---------|---------|----------|---------|
|       | <i>p-value</i> | 0.2108  | 0.8470  | 0.9015   | 0.7214  |
| CCP   | <i>r</i>       | 0.0005  | -0.0927 | -0.0711  | 0.0122  |
|       | <i>p-value</i> | 0.9972  | 0.5009  | 0.6059   | 0.9297  |
| CEST  | <i>r</i>       | 0.1463  | -0.0810 | -0.1341  | 0.0006  |
|       | <i>p-value</i> | 0.2867  | 0.5564  | 0.3289   | 0.9967  |
| CCUST | <i>r</i>       | -0.0776 | -0.1513 | -0.2805  | -0.1515 |
|       | <i>p-value</i> | 0.5732  | 0.2701  | 0.0327** | 0.2697  |
| CDES  | <i>r</i>       | -0.2346 | 0.0509  | 0.0344   | -0.2441 |
|       | <i>p-value</i> | 0.0847* | 0.7119  | 0.8029   | 0.0725* |
| CVEN  | <i>r</i>       | -0.0842 | 0.0345  | 0.0665   | -0.2105 |
|       | <i>p-value</i> | 0.5411  | 0.8024  | 0.6293   | 0.1230  |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

\* Significante ao nível de 10%; \*\* Significante ao nível de 5%

**Legenda:** FXE-faixa etária; ESC-escolaridade; FE-função na empresa; TA- tempo de atuação na empresa; CCX- Controle de caixa; CSB-control de saldos bancários; CCR-control de contas a receber; CCP-control de contas a pagar; CEST-control de estoques; CCUST-control de custos; CDES-control de despesas; CVEN-control de vendas.

A faixa etária (FXE) possui apenas uma correlação negativa com o controle de despesas (CDES), significando que quanto maior for a idade menor será a utilização do controle de despesas, ou, de outra forma, quanto menor a idade, maior será utilização do controle de despesas.

A variável “escolaridade” (ESC), por sua vez, não apresentou correlação com quaisquer dos controles operacionais, o que pressupõe que a amostra pesquisada se apresentou indiferente com relação a estes itens. Havia a expectativa de que um maior nível de escolaridade promovesse uma maior utilização dessas ferramentas, uma vez que ter-se-ia uma maior compreensão da sua importância para a gestão e um processo decisório mais formal. Entretanto, a escolaridade não significou mudança no comportamento do gestor, nesse item.

A variável “função na empresa” (FE) possui apenas uma correlação negativa com a utilização do procedimento de controle de custos (CCUST) operacional, significando que quanto mais elevada for à função menor a utilização do procedimento de controle de custos e vice-versa. A variável “tempo de atuação” (TA) possui apenas uma correlação negativa com a utilização do procedimento de controle de despesa (CDES), significando que quanto maior for tempo de atuação menor a utilização do procedimento de controle de despesa, ou por outro lado, quanto menor for o tempo de atuação na empresa, maior será a utilização desse procedimento.

A correlação mais forte entre as três apresentadas ocorreu, entre a função na empresa e o procedimento de controle de custos, visto que a mesma teve correlação ao nível de 5% de significância, enquanto as demais tiveram correlação ao nível de 10% de significância.

Porém, como evidenciado pelos dados, de maneira geral os procedimentos de controle operacionais foram pouco sensíveis às características dos participantes, com exceção dos dois

procedimentos analisados – controle de custos e controle de despesas - o que denota uma preocupação maior na parte operacional com os controles referentes a gastos, sejam eles referentes à manutenção administrativa cotidiana ou à realização das atividades fins.

A Tabela 7 trata da relação entre os procedimentos contábeis relativos às demonstrações contábeis e a faixa etária, a escolaridade, a função na empresa e o tempo de atuação.

Tabela 7 - Correlação entre o perfil dos pesquisados e a utilização das demonstrações contábeis

| Variáveis | Medidas estatísticas | Variáveis |         |          |         |
|-----------|----------------------|-----------|---------|----------|---------|
|           |                      | FXE       | ESC     | FE       | TA      |
| BLC       | r                    | 0.1194    | 0.0413  | 0.2172   | 0.0919  |
|           | p-value              | 0.3851    | 0.7648  | 0.1112   | 0.5047  |
| BP        | r                    | 0.0091    | 0.0651  | 0.3319   | 0.0286  |
|           | p-value              | 0.9476    | 0.6370  | 0.0133** | 0.8359  |
| DRE       | r                    | -0.0665   | -0.0614 | 0.1272   | -0.0426 |
|           | p-value              | 0.6295    | 0.6559  | 0.3549   | 0.7573  |
| DFC       | r                    | -0.0136   | -0.0216 | 0.1320   | 0.0147  |
|           | p-value              | 0.9215    | 0.8759  | 0.3368   | 0.9149  |
| DVA       | r                    | -0.0353   | -0.0629 | 0.1558   | -0.1203 |
|           | p-value              | 0.7980    | 0.6484  | 0.2561   | 0.3815  |
| DMPL      | r                    | -0.0662   | 0.0680  | 0.1674   | -0.1705 |
|           | p-value              | 0.6312    | 0.6219  | 0.2218   | 0.2132  |
| DLPA      | r                    | 0.0150    | 0.0450  | 0.1875   | -0.1217 |
|           | p-value              | 0.9136    | 0.7442  | 0.1705   | 0.3763  |
| NEXP      | r                    | 0.1692    | -0.0772 | 0.0943   | 0.0276  |
|           | p-value              | 0.2168    | 0.5755  | 0.4933   | 0.8417  |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

\*\* Significante ao nível de 5%

**Legenda:** FXE-faixa etária; ESC-escolaridade; FE-função na empresa; TA- tempo de atuação na empresa; BLC-balancete; BP-Balanco Patrimonial; DRE-Demonstração do Resultado do Exercício; DFC-Demonstração dos Fluxos de Caixa; DVA-Demonstração do Valor Adicionado; DMPL-Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido; DLPA-Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados; NEXP-Notas Explicativas.

Quando analisadas as características dos participantes em relação à utilização ou não das demonstrações contábeis, em apenas um caso apresentou correlação.

A variável função na empresa (FE) se correlacionou positivamente com a variável Balanço Patrimonial (BP), o que significa que quanto maior for a função exercida na empresa, maior será o nível de utilização dessa demonstração contábil, sendo uma correlação moderada, já que ocorreu no nível de 5% de significância. As demais variáveis testadas, não apresentaram correlação positiva ou negativa.

Em termos de gestão, o que se esperava dessas correlações é que uma função com mais responsabilidade ensinaria uma maior utilização dessas ferramentas no processo de tomada de decisão gerencial. Os dados da Tabela 7 foram no sentido de que as características

dos respondentes pouco influenciam em uma maior ou menor utilização das demonstrações contábeis.

A Tabela 8 trata da relação entre os procedimentos contábeis relativos aos custos e a faixa etária, a escolaridade, a função na empresa e o tempo de atuação.

Tabela 8 - Correlação entre o perfil dos pesquisados e a utilização de procedimentos de custos

| Variáveis | Medidas estatísticas | Variáveis |         |         |         |
|-----------|----------------------|-----------|---------|---------|---------|
|           |                      | FXE       | ESC     | FE      | TA      |
| CD        | r                    | -0.0948   | -0.1235 | -0.1773 | 0.0428  |
|           | p-value              | 0.4913    | 0.3690  | 0.1953  | 0.7564  |
| CI        | r                    | -0.0263   | 0.0204  | -0.1172 | -0.0115 |
|           | p-value              | 0.8491    | 0.8825  | 0.3940  | 0.9336  |
| CM        | r                    | -0.0048   | -0.1493 | -0.0403 | 0.0217  |
|           | p-value              | 0.9720    | 0.2767  | 0.7703  | 0.8751  |
| CMV       | r                    | -0.0743   | 0.0233  | 0.1314  | -0.0629 |
|           | p-value              | 0.5898    | 0.8657  | 0.3389  | 0.6482  |
| PE        | r                    | 0.0118    | -0.1101 | -0.0399 | -0.0487 |
|           | p-value              | 0.9318    | 0.4238  | 0.7727  | 0.7238  |
| FPVCP     | r                    | 0.1679    | 0.0677  | 0.0166  | 0.2003  |
|           | p-value              | 0.2204    | 0.6234  | 0.9044  | 0.1426  |
| FPVP      | r                    | 0.0652    | 0.0584  | 0.1533  | -0.0777 |
|           | p-value              | 0.6362    | 0.6718  | 0.2637  | 0.5729  |
| MCONT     | r                    | -0.0696   | 0.2555  | 0.2348  | -0.1060 |
|           | p-value              | 0.6138    | 0.0597* | 0.0844* | 0.4410  |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

\* Significante ao nível de 10%

**Legenda:** FXE-faixa etária; ESC-escolaridade; FE-função na empresa; TA- tempo de atuação na empresa; CD-custos diretos; CI-custos indiretos; CM-custo meta; CMV-custo das mercadorias vendidas; PE-ponto de equilíbrio; FPVCP-formação do preço de venda com base nos custos dos produtos; FPVP-formação do preço de venda com base em um percentual aplicado; MCONT-margem de contribuição.

Os procedimentos contábeis relativos aos custos também foram pouco sensíveis às características dos participantes da pesquisa. Apenas a margem de contribuição (MCONT) foi sensível à escolaridade (ESC) e à função na empresa (FE), ambas com correlação positiva ao nível de significância de 10%.

De maneira objetiva os resultados apontam que a margem de contribuição se apresentou sensível a uma maior escolaridade do respondente, ou seja, quanto maior a escolaridade, maior a possibilidade que esta ferramenta seja utilizada dentro das empresas e na tomada de decisão. Esse procedimento também se mostrou relacionada à função exercida na empresa pelo respondente, sinalizando que quanto mais alta for a função exercida maior a propensão de utilização da margem de contribuição.

A Tabela 9 trata da relação entre os demais artefatos gerenciais e a faixa etária, a escolaridade, a função na empresa e o tempo de atuação.

Tabela 9 - Correlação entre o perfil dos pesquisados e a utilização dos demais artefatos gerenciais

| Variáveis | Medidas estatísticas | Variáveis |         |         |         |
|-----------|----------------------|-----------|---------|---------|---------|
|           |                      | FXE       | ESC     | FE      | TA      |
| ORC       | r                    | -0.1266   | 0.1002  | 0.0304  | -0.0960 |
|           | p-value              | 0.3571    | 0.4665  | 0.8258  | 0.4857  |
| PLTR      | r                    | 0.0330    | 0.0851  | 0.0548  | -0.1508 |
|           | p-value              | 0.8170    | 0.5366  | 0.6911  | 0.2718  |
| PLET      | r                    | 0.0597    | 0.1098  | 0.0186  | -0.0102 |
|           | p-value              | 0.6650    | 0.4248  | 0.8925  | 0.9409  |
| ALIQ      | r                    | 0.0316    | -0.0325 | -0.0024 | -0.1300 |
|           | p-value              | 0.8188    | 0.8140  | 0.9863  | 0.3441  |
| AEND      | r                    | -0.0590   | 0.0165  | 0.0450  | -0.0626 |
|           | p-value              | 0.6686    | 0.9051  | 0.7445  | 0.6500  |
| AAT       | r                    | 0.0899    | 0.0532  | 0.0179  | 0.0725  |
|           | p-value              | 0.5137    | 0.6996  | 0.8971  | 0.5990  |
| AREN      | r                    | 0.0044    | 0.0203  | 0.0328  | -0.0151 |
|           | p-value              | 0.9746    | 0.8829  | 0.8121  | 0.9131  |
| AH        | r                    | 0.0514    | -0.1210 | -0.0219 | -0.0364 |
|           | p-value              | 0.7094    | 0.3787  | 0.8739  | 0.7917  |
| AV        | r                    | 0.0328    | -0.0793 | 0.0161  | -0.0865 |
|           | p-value              | 0.8121    | 0.5651  | 0.9069  | 0.5302  |
| BSC       | r                    | -0.1524   | 0.0687  | 0.1089  | -0.1823 |
|           | p-value              | 0.2667    | 0.6184  | 0.4286  | 0.1827  |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

**Legenda:** FXE-faixa etária; ESC-escolaridade; FE-função na empresa; TA- tempo de atuação na empresa; ORC-orçamento; PLTR-planejamento tributário; PLET-planejamento estratégico; ALIQ-análise de liquidez; AEND-análise de endividamento; AAT-análise da atividade; AREN-análise de rentabilidade; AH-análise horizontal do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício; AV-análise vertical do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício; BSC-balanced scorecard.

Por último, as análises da utilização dos demais artefatos gerenciais, tais como orçamentos, planejamento tributário e planejamento estratégico e outros, em relação ao perfil dos pesquisados, não apresentaram correlação moderadas ou forte, ou seja, os artefatos investigados não foram sensíveis às características pessoais dos participantes em nenhum nível de significância.

Assim, de acordo com os resultados apresentados na Tabela 9, a utilização desses artefatos investigados independe das características dos gestores, ou seja, a faixa etária maior ou menor, uma escolaridade de nível fundamental, médio ou superior, o nível da função na empresa ou o tempo de atuação não têm implicações sobre esses artefatos, já que se apresentaram indiferentes.

De maneira geral, os dados revelaram que as características pessoais não são elementos determinantes na utilização (ou não) dos procedimentos contábeis gerenciais, sejam eles controles operacionais, demonstrações contábeis, custos e demais artefatos. A utilização ou não dos procedimentos não está vinculada ao perfil dos participantes, podendo, todavia, estar relacionada a outros itens não testados neste estudo.

As Tabelas 10, 11, 12 e 13 tratam das correlações da utilização dos grupos de procedimentos contábeis gerenciais comparando-os com alguns itens de caracterização das empresas. Primeiramente, a Tabela 10 trata da relação entre procedimentos de controles operacionais e o tempo de constituição, o número de empregados e o faturamento.

Tabela 10 - Correlação entre o perfil das empresas e a utilização dos controles operacionais

| Variáveis | Medidas estatísticas | Variáveis |         |         |
|-----------|----------------------|-----------|---------|---------|
|           |                      | TCONST    | NEMP    | FAT     |
| CCX       | r                    | -0.0842   | -0.0086 | -0,1832 |
|           | p-value              | 0.5409    | 0.9503  | 0.1806  |
| CSB       | r                    | -0.2476   | 0.2074  | -0.1487 |
|           | p-value              | 0.0683*   | 0.1287  | 0.2786  |
| CCR       | r                    | -0.1296   | 0.2070  | 0.0288  |
|           | p-value              | 0.3456    | 0.1293  | 0.8345  |
| CCP       | r                    | -0.1774   | 0.0966  | 0.0712  |
|           | p-value              | 0.1952    | 0.4831  | 0.6054  |
| CEST      | r                    | -0.1936   | 0.0904  | -0.1069 |
|           | p-value              | 0.1567    | 0.5118  | 0.4372  |
| CCUST     | r                    | -0.0517   | 0.0729  | 0.0648  |
|           | p-value              | 0.7078    | 0.5967  | 0.6384  |
| CDES      | r                    | -0.2361   | -0.0851 | -0.1120 |
|           | p-value              | 0.0827*   | 0.5366  | 0.4153  |
| CVEN      | r                    | -0.1232   | -0.0248 | -0.0926 |
|           | p-value              | 0.3701    | 0.8574  | 0.5011  |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

\* Significante ao nível de 10%.

**Legenda:** TCONST-tempo de constituição; NEMP-número de empregados; FAT-faturamento anual; CCX-Controle de caixa; CSB-controle de saldos bancários; CCR-controle de contas a receber; CCP-controle de contas a pagar; CEST-controle de estoques; CCUST-controle de custos; CDES-controle de despesas; CVEN-controle de vendas.

Na correlação entre o perfil das empresas e a utilização dos procedimentos contábeis referentes aos controles operacionais, tem-se que apenas o tempo de constituição foi sensível ao controle de saldos bancários (CSB) e ao controle de despesas (CDES), onde em ambos os casos houve uma correlação negativa e significativa ao nível de 10%. Vê-se, assim, que quanto maior o tempo de constituição da empresa menor é a utilização dos controles de saldos bancários e de despesas. Ou, de outro modo, quanto menor for o tempo de constituição da empresa maior será a utilização dos controles de saldos bancários e de despesas, no contexto das empresas pesquisadas.

Conforme anteriormente visto, a variável controle de saldos bancários (CSB) não apresentou sensibilidade no perfil dos participantes e a variável controle de despesas (CDES) apresentou sensibilidade no perfil dos participantes quanto à faixa etária e ao tempo de atuação na empresa, conforme Tabela 6.

As demais variáveis relativas às características das empresas - número de empregados e faturamento bruto anual - não apresentaram correlação, seja positiva ou negativa, na perspectiva dos procedimentos contábeis.

A Tabela 11 trata da relação entre os procedimentos contábeis relativos às demonstrações contábeis e o tempo de constituição, o número de empregados e o faturamento.

Tabela 11 - Correlação entre o perfil das empresas e a utilização das demonstrações contábeis

| Variáveis | Medidas estatísticas | Variáveis |         |         |
|-----------|----------------------|-----------|---------|---------|
|           |                      | TCONST    | NEMP    | FAT     |
| BLC       | r                    | 0.1764    | 0.0614  | 0.1194  |
|           | p-value              | 0.1977    | 0.6560  | 0.3851  |
| BP        | r                    | 0.0841    | -0.0323 | -0.0274 |
|           | p-value              | 0.5414    | 0.8150  | 0.8428  |
| DRE       | r                    | 0.0668    | -0.1131 | 0.1583  |
|           | p-value              | 0.6282    | 0.4109  | 0.2483  |
| DFC       | r                    | 0.0893    | -0.1340 | 0.1986  |
|           | p-value              | 0.5168    | 0.3292  | 0.1461  |
| DVA       | r                    | 0.0301    | -0.1385 | 0.0779  |
|           | p-value              | 0.8271    | 0.3132  | 0.5719  |
| DMPL      | r                    | -0.0193   | -0.1499 | 0.0569  |
|           | p-value              | 0.8890    | 0.2748  | 0.6801  |
| DLPA      | r                    | -0.0845   | -0.1329 | -0.0535 |
|           | p-value              | 0.5399    | 0.3333  | 0.6982  |
| NEXP      | r                    | 0.0256    | -0.0450 | 0.0261  |
|           | p-value              | 0.8526    | 0.7443  | 0.8498  |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

**Legenda:** TCONST-tempo de constituição; NEMP-número de empregados; FAT-faturamento anual; BLC-balancete; BP-Balanco Patrimonial; DRE-Demonstração do Resultado do Exercício; DFC-Demonstração dos Fluxos de Caixa; DVA-Demonstração do Valor Adicionado; DMPL-Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido; DLPA-Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados; NEXP-Notas Explicativas.

Conforme Tabela 11, características da empresa não se correlacionam com a utilização de nenhuma variável referente às demonstrações contábeis, sejam de ordem positiva ou negativa, indicando que o perfil dos empreendimentos pouco importa para uma maior ou menor utilização dessas demonstrações, em qualquer nível de significância utilizado. Em análise anterior referente ao perfil dos pesquisados encontrou-se uma correlação entre a variável Balanço Patrimonial (BP) e a função na empresa (FE), conforme Tabela 7.

A Tabela 12 trata da relação dos procedimentos contábeis relativos aos custos com o tempo de constituição, o número de empregados e o faturamento.

Tabela 12 - Correlação entre o perfil das empresas e a utilização dos procedimentos de custos

| Variáveis | Medidas estatísticas | Variáveis |         |         |
|-----------|----------------------|-----------|---------|---------|
|           |                      | TCONST    | NEMP    | FAT     |
| CD        | r                    | -0.0283   | 0.0072  | 0.2593  |
|           | p-value              | 0.8373    | 0.9586  | 0.0559* |
| CI        | r                    | -0.1276   | -0.1320 | 0.0473  |
|           | p-value              | 0.3533    | 0.3368  | 0.7313  |
| CM        | r                    | 0.1197    | -0.0566 | 0.2294  |
|           | p-value              | 0.3842    | 0.6813  | 0.0920* |
| CMV       | r                    | 0.1203    | -0.0102 | 0.2187  |
|           | p-value              | 0.3817    | 0.9411  | 0.1087  |
| PE        | r                    | -0.0188   | -0.0397 | 0.0668  |
|           | p-value              | 0.8917    | 0.7734  | 0.6278  |
| FPVCP     | r                    | 0.2495    | -0.0119 | 0.2065  |
|           | p-value              | 0.0662*   | 0.9313  | 0.1304  |
| FPVP      | r                    | 0.0111    | -0.0092 | 0.0488  |
|           | p-value              | 0.9361    | 0.9470  | 0.7234  |
| MCONT     | r                    | 0.1750    | 0.0983  | 0.1907  |
|           | p-value              | 0.2013    | 0.4754  | 0.1632  |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

\* Significante ao nível de 10%.

**Legenda:** TCONST-tempo de constituição; NEMP-número de empregados; FAT-faturamento anual; CD-custos diretos; CI-custos indiretos; CM-custo meta; CMV-custo das mercadorias vendidas; PE-ponto de equilíbrio; FPVCP-formação do preço de venda com base nos custos dos produtos; FPVP-formação do preço de venda com base em um percentual aplicado; MCONT-margem de contribuição.

Por sua vez, a análise da relação entre as características da empresa e a utilização de procedimentos contábeis voltados aos custos apresentou sensibilidade apenas entre o tempo de constituição (TCON) e a formação do preço de venda com base nos custos dos produtos (FPVCP), e o nível de faturamento bruto anual (FAT) e as variáveis custos diretos (CD) e custo meta (CM), todas com características de correlação positiva, o que significa que quanto maior o tempo de constituição da empresa, maior a utilização do procedimento de formação do preço de venda das mercadorias com base nos seus respectivos custos, e quanto maior o faturamento da empresa, maior a utilização dos custos diretos e do custo meta para uma análise da própria estrutura de custos da empresa.

As variáveis que obtiveram correlação foram significantes ao nível de 10%. As demais variáveis referentes aos custos foram indiferentes às características investigadas nas empresas, não apresentando sensibilidade positiva ou negativa.

A Tabela 13 trata da relação entre os demais artefatos gerenciais e o tempo de constituição, o número de empregados e o faturamento.

Tabela 13 - Correlação entre o perfil das empresas e a utilização dos demais artefatos gerenciais

| Variáveis | Medidas estatísticas | Variáveis |         |         |
|-----------|----------------------|-----------|---------|---------|
|           |                      | TCONST    | NEMP    | FAT     |
| ORC       | r                    | 0.0521    | -0.1736 | -0.0220 |
|           | p-value              | 0.7058    | 0.2049  | 0.8731  |
| PLTR      | r                    | -0.1103   | -0.2295 | -0.0909 |
|           | p-value              | 0.4226    | 0.0920* | 0.5094  |
| PLET      | r                    | 0.0774    | -0.1432 | -0.0529 |
|           | p-value              | 0.5745    | 0.2970  | 0.7012  |
| ALIQ      | r                    | -0.0845   | -0.1184 | 0.0687  |
|           | p-value              | 0.5395    | 0.3891  | 0.6182  |
| AEND      | r                    | -0.0944   | -0.1444 | -0.0315 |
|           | p-value              | 0.4931    | 0.2930  | 0.8195  |
| AAT       | r                    | 0.1653    | -0.0345 | 0.2233  |
|           | p-value              | 0.2279    | 0.8026  | 0.1013  |
| AREN      | r                    | 0.0751    | -0.0089 | 0.0452  |
|           | p-value              | 0.5856    | 0.9487  | 0.7432  |
| AH        | r                    | -0.0036   | 0.0453  | 0.1540  |
|           | p-value              | 0.9791    | 0.7425  | 0.2616  |
| AV        | r                    | -0.0155   | 0.0687  | 0.2022  |
|           | p-value              | 0.9106    | 0.6183  | 0.1387  |
| BSC       | r                    | -0.0707   | -0.1140 | 0.1885  |
|           | p-value              | 0.6078    | 0.4072  | 0.1682  |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

\* Significante ao nível de 10%.

**Legenda:** TCONST-tempo de constituição; NEMP-número de empregados; FAT-faturamento anual; ORC-orçamento; PLTR-planejamento tributário; PLET-planejamento estratégico; ALIQ-análise de liquidez; AEND-análise de endividamento; AAT-análise da atividade; AREN-análise de rentabilidade; AH-análise horizontal do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício; AV-análise vertical do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício; BSC-balanced scorecard.

As variáveis que representam os demais artefatos gerenciais também foram em quase sua totalidade indiferentes às características dos empreendimentos, ressaltando apenas a variável número de empregados (NEMP) correlacionada negativamente com a variável planejamento tributário (PLTR), significativa ao nível de 10%, conforme se visualiza na Tabela 13. Neste caso, infere-se que quanto maior o número de empregados das empresas, menor seja a utilização do planejamento tributário. Por outro lado, quanto menor o número de empregados das empresas, maior será a utilização desse procedimento gerencial.

Em uma análise geral, tem-se que o perfil das empresas não apresentou relevância na utilização ou não dos procedimentos contábeis gerenciais, onde apresentaram poucas exceções de correlação seja positiva ou negativa.

Assim, vê-se que, de modo análogo às características pessoais, as características das empresas apresentaram pouca sensibilidade na utilização dos procedimentos contábeis gerenciais. Havendo poucas exceções em ambas as situações (pessoas e empresas). As características dos participantes da pesquisa, bem como das respectivas empresas, é pouco

relevante no processo de escolha acerca de qual procedimento contábil gerencial utilizar no processo de gestão e tomada de decisão empresarial.

Destaca-se que nem mesmo os procedimentos mais utilizados, os referentes aos controles operacionais, conforme Tabela 3, apresentaram relação forte com os perfis pessoais e empresariais, salvo algumas exceções. E os demais procedimentos ficaram indiferentes a cada um dos perfis analisados.

Todavia, os autores são enfáticos quanto à importância dos procedimentos contábeis gerenciais no processo de decisão gerencial. Santos, Dorow e Beuren (2016) ao comparar o cenário desafiador com o processo de tomada de decisão em pequenos empreendimentos, ratifica que as informações contábeis gerenciais se tornam peça chave para uma otimizada tomada de decisão, uma vez que este é o objetivo dessas informações.

Corroborando, Vieira, Carneiro e Filipin (2015) enfatizam que a complexidade do ambiente em que estão inseridas requer das organizações uma atenção maior às informações gerenciais e sua utilização no processo decisório para com isso proporcionar uma gestão mais coerente e racional do negócio.

Na perspectiva da gestão estratégica da informação gerencial, se utilizada de maneira mais ostensiva, a mesma pode proporcionar o diferencial competitivo que a empresa necessita para se manter competitiva no mercado em que atua (VEEN-DIRKS; WIJN, 2002).

Mesmo que estas informações sejam de comum utilização pelas empresas, as formas como elas são utilizadas podem proporcionar a vantagem necessária de conceder à mesma o caráter único e valioso para que se transforme em ferramenta única dentro dos empreendimentos (BARNEY, 1991).

Com isso se criaria condições para uma maior competitividade e mudanças no cenário de mortalidade precoce que afeta profundamente as MPE conforme demonstrado por Nascimento et al. (2013), Santini et al. (2015) e Couto et al. (2017).

Buscando-se o aprofundamento das análises, na próxima seção, apresentam-se as correlações entre os perfis dos participantes e das empresas e o processo de elaboração de estratégias.

#### 4.2.2 Perfil dos participantes e das empresas e Processo de elaboração de estratégias

Nesta seção proceder-se-ão as análises dos níveis de correlações entre o perfil dos participantes e das empresas e o processo de elaboração de estratégias. Os resultados estão

apresentados na Tabela 14, no que se referem aos participantes, e na Tabela 15 no que dizem respeito às empresas.

A Tabela 14 apresenta o comportamento das 32 variáveis referentes ao processo de elaboração de estratégia analisadas, com relação às seguintes características dos pesquisados: faixa etária (FXE), escolaridade (ESC), função a empresa (FE) e tempo de atuação na empresa (TA).

Tabela 14 - Correlação entre o perfil dos pesquisados e o processo de elaboração de estratégias

| Variáveis da elaboração de estratégia |                                                                                   | Variáveis demográficas |                    |                     |                     |
|---------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|------------------------|--------------------|---------------------|---------------------|
| Nome                                  | Descrição                                                                         | FXE                    | ESC                | FE                  | TA                  |
| 1. PFORM                              | Estratégia como processo formal                                                   | -0.0609<br>0.6585      | -0.0751<br>0.5859  | -0.0206<br>0.8815   | -0.2253<br>0.0981*  |
| 2. PPER                               | Estratégia como um processo periódico                                             | 0.0146<br>0.9159       | -0.1398<br>0.3085  | -0.0828<br>0.5480   | -0.0648<br>0.6383   |
| 3. CINTER                             | Estratégia como decorrente de contribuições intersetoriais                        | 0.0226<br>0.8698       | 0.2184<br>0.1092   | 0.0356<br>0.7962    | -0.1592<br>0.2458   |
| 4. PDISC                              | Estratégia como proveniente de um processo de discussão                           | -0.0006<br>0.9964      | 0.0985<br>0.4742   | 0.1450<br>0.2909    | -0.0945<br>0.4927   |
| 5. GID                                | Geração da ideia inicial da estratégia                                            | -0.0269<br>0.8454      | 0.0700<br>0.6118   | -0.1269<br>0.3557   | -0.2657<br>0.0499** |
| 6. PIEST                              | Ideia estratégica preexistente na mente de diretores e gestores                   | 0.0212<br>0.8778       | 0.2094<br>0.1249   | 0.0713<br>0.6051    | -0.0904<br>0.5117   |
| 7. CRINT                              | Criatividade e intuição na elaboração da estratégia                               | -0.0315<br>0.8197      | 0.3075<br>0.0224** | 0.0716<br>0.6035    | -0.1791<br>0.1908   |
| 8. TGRUP                              | Estratégia proveniente de um trabalho em grupo                                    | 0.0478<br>0.7291       | 0.1560<br>0.2554   | -0.1634<br>0.2333   | 0.0208<br>0.8800    |
| 9. DALT                               | Análise de diferentes alternativas de estratégia                                  | 0.0242<br>0.8606       | 0.2857<br>0.0345** | 0.0829<br>0.5472    | -0.1127<br>0.4125   |
| 10. VAFIN                             | Análise da estratégia com foco nos seus valores financeiros                       | -0.0016<br>0.9907      | 0.2282<br>0.0939*  | -0.1140<br>0.4072   | -0.0982<br>0.4755   |
| 11. AEXT                              | Análise do ambiente externo na elaboração estratégia                              | -0.0187<br>0.8919      | 0.2057<br>0.1319   | 0.1421<br>0.3006    | -0.1357<br>0.3232   |
| 12. FFEXT                             | Análise dos fatores e forças do ambiente externo                                  | 0.0311<br>0.8215       | 0.2461<br>0.0701*  | 0.0666<br>0.6288    | -0.1154<br>0.4016   |
| 13. CONC                              | Avaliação dos concorrentes                                                        | -0.0961<br>0.4854      | 0.2497<br>0.0659*  | 0.1076<br>0.4344    | -0.1460<br>0.2873   |
| 14. EVAEXT                            | Evolução do ambiente externo após a estratégia                                    | -0.1428<br>0.2983      | 0.1863<br>0.1731   | 0.0662<br>0.6312    | -0.3021<br>0.0250** |
| 15. EXPER                             | A importância do conhecimento acumulado (experiência) na elaboração da estratégia | 0.0189<br>0.8912       | 0.1981<br>0.1472   | 0.1339<br>0.3298    | -0.1116<br>0.4171   |
| 16. ESTDO                             | Surgimento da estratégia dominante diante da escassez de opções                   | 0.2517<br>0.0638*      | 0.0949<br>0.4905   | -0.2935<br>0.0296** | 0.1193<br>0.3858    |
| 17. APOP                              | Aproveitamento de oportunidades                                                   | -0.0396<br>0.7741      | 0.0035<br>0.9799   | 0.1545<br>0.2601    | -0.2731<br>0.0436** |
| 18. NEUTAM                            | Neutralização de ameaças estratégias por meio da estratégia                       | -0.1104<br>0.4222      | 0.3159<br>0.0188** | -0.0199<br>0.9369   | -0.1599<br>0.2437   |
| 19. MAEXT                             | Monitoramento do ambiente externo após a estratégia                               | -0.1291<br>0.3476      | 0.2667<br>0.0490** | 0.0711<br>0.6060    | -0.1336<br>0.3309   |
| 20. AHABI                             | Análise das habilidades e competências internas                                   | -0.0390<br>0.7773      | 0.1637<br>0.2323   | -0.0740<br>0.5914   | -0.0733<br>0.5948   |
| 21. MPAO                              | Estratégia transformada em metas,                                                 | -0.0991                | 0.1867             | 0.0162              | -0.1818             |

|             |                                                                        |                   |                    |                   |                     |
|-------------|------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------------------|-------------------|---------------------|
|             | planos de ações e orçamentos                                           | 0.4715            | 0.1724             | 0.9065            | 0.1840              |
| 22. AGAV    | Agenda de avaliação da implantação da estratégia                       | 0.0681<br>0.6213  | 0.1375<br>0.3167   | 0.1015<br>0.4607  | -0.0558<br>0.6857   |
| 23. CEST    | Comunicação da estratégia                                              | -0.0162<br>0.9067 | 0.1609<br>0.2406   | 0.0610<br>0.6581  | -0.1178<br>0.3916   |
| 24. DISPEX  | Diferença da estratégia planejada e a implantada                       | 0.0601<br>0.6631  | 0.1490<br>0.3079   | -0.1683<br>0.2193 | -0.0555<br>0.6872   |
| 25. AFIMP   | Apoio e firmeza dos envolvidos na implementação estratégica            | -0.1320<br>0.3366 | 0.0962<br>0.4847   | 0.0869<br>0.5203  | -0.2333<br>0.0866*  |
| 26. ACOMP   | Cumprimento da agenda de acompanhamento da implementação da estratégia | -0.1917<br>0.1608 | 0.0490<br>0.7224   | -0.0689<br>0.6172 | -0.2894<br>0.0321** |
| 27. ESTMUD  | Estratégia como mudanças                                               | -0.0660<br>0.6632 | 0.2137<br>0.1172   | 0.0741<br>0.5906  | -0.1269<br>0.3560   |
| 28. DESC    | Desconfiança das pessoas na decisão da estratégia                      | 0.0895<br>0.5157  | 0.1501<br>0.2740   | -0.1835<br>0.1799 | 0.0234<br>0.8653    |
| 29. MUDCOM  | Mudanças de competências e habilidades na empresa                      | -0.0057<br>0.9672 | 0.2820<br>0.0370** | 0.0279<br>0.8397  | -0.0775<br>0.5739   |
| 30. MUDTEC  | Mudanças tecnológicas com a estratégia                                 | -0.0036<br>0.9795 | 0.1284<br>0.3503   | -0.1134<br>0.4099 | -0.2171<br>0.1114   |
| 31. ESTCOMP | Foco na estratégia de competidores                                     | -0.0601<br>0.6630 | 0.2431<br>0.0737*  | -0.0756<br>0.5833 | -0.1360<br>0.3222   |
| 32. INMERC  | Estratégia como elemento inovador no mercado                           | -0.0378<br>0.7840 | 0.1583<br>0.2483   | 0.0681<br>0.6211  | -0.2462<br>0.0665*  |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

\* Significante ao nível de 10%; \*\* Significante ao nível de 5%.

**Legenda:** FXE-faixa etária; ESC-escolaridade; FE-função na empresa; TA- tempo de atuação na empresa.

Conforme Tabela 14, os resultados revelaram algumas correlações positivas entre as variáveis do processo de elaboração de estratégia e as variáveis FXE e ESC, e correlações negativas com as variáveis FE e TA.

A faixa etária obteve apenas uma correlação positiva, significativa ao nível de 10%, com uma das características do processo de elaboração de estratégia - a variável ESTDO -, a qual trata da determinação natural da estratégia quando se está diante de uma escassez de opções estratégicas.

Por sua vez, a escolaridade apresentou correlação positiva com nove aspectos do processo de elaboração de estratégia, sendo quatro significantes ao nível de 10% e cinco significantes ao nível de 5%.

No primeiro caso (nível 10%), verificaram-se relações entre a escolaridade e as variáveis VAFIN, FFEXT, CONC e ESTCOMP, que tratam, respectivamente, da tradução das alternativas estratégicas em termos financeiros para decisão mais objetiva, da decisão da estratégia orientada por uma análise da evolução dos fatores e forças no ambiente externo, da avaliação dos prováveis movimentos da concorrência com a implementação da estratégia e das ações dos competidores como base para elaboração da estratégia.

No nível de significância de 5%, as relações da escolaridade ocorreram com as variáveis CRINT, DALT, NEUTAM, MAEXT e MUDCOM, referentes à importância da criatividade e da intuição no processo de elaboração de estratégia, à avaliação de mais de uma alternativa de ação antes da decisão da estratégia, à neutralização de ameaças no ambiente externo por meio da estratégia, ao monitoramento do ambiente externo para verificar a adequação da estratégia e às mudanças nas competências exigidas pela estratégia.

A função na empresa, ao inverso da escolaridade, apresentou correlação negativa com a variável ESTDO, ao nível de 10% de significância, que diz respeito à determinação natural da estratégia dominante quando há poucas opções estratégicas.

O tempo de atuação também evidenciou correlações negativas associadas a sete variáveis do processo de elaboração de estratégia, sendo três significantes ao nível de 10% e quatro ao nível de 5%.

No primeiro caso (nível 10%) verificaram-se relações entre o tempo de atuação e as variáveis PFORM, AFIMP e INMERC que tratam, respectivamente, da estratégia como um processo formal, do apoio das pessoas no momento da implementação da estratégia e da mudança inovadora em relação ao mercado.

No nível de significância de 5%, ocorreram relações entre o tempo de atuação e as variáveis GID, EVAEXT, APOP e ACOMP, que dizem respeito, respectivamente, ao surgimento da ideia de estratégia, à evolução do ambiente externo após a adoção da estratégia, ao aproveitamento de oportunidade pela estratégia e ao cumprimento da agenda de acompanhamento da implementação da estratégia.

No total houve 18 correlações entre as variáveis características dos participantes e as variáveis do processo de elaboração de estratégia, verificando-se uma maior frequência de relacionamentos nas variáveis escolaridade e tempo de atuação, sendo que na primeira foi de forma positiva e na segunda de forma negativa.

Após as análises referentes ao processo de elaboração de estratégias e o perfil dos participantes, proceder-se-á a análise entre o perfil das empresas e o processo de elaboração da estratégia, conforme apresentado na Tabela 15.

Tabela 15 - Correlação entre o perfil das empresas e o processo de elaboração de estratégias

| Variáveis da elaboração de estratégia |                                                                                   | Variáveis demográficas |                     |                    |
|---------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|------------------------|---------------------|--------------------|
| Nome                                  | Descrição                                                                         | TCONST                 | NEMP                | FAT                |
| 1. PFORM                              | Estratégia como processo formal                                                   | -0.0806<br>0.5585      | -0.1477<br>0.2819   | -0.0366<br>0.7908  |
| 2. PPER                               | Estratégia como um processo periódico                                             | -0.0558<br>0.6858      | -0.0671<br>0.6265   | -0.0226<br>0.8699  |
| 3. CINTER                             | Estratégia como decorrente de contribuições intersetoriais                        | 0.0055<br>0.9680       | 0.0548<br>0.6911    | -0.1892<br>0.1666  |
| 4. PDISC                              | Estratégia como proveniente de um processo de discussão                           | 0.0797<br>0.5630       | -0.0103<br>0.9406   | 0.1666<br>0.2242   |
| 5. GID                                | Geração da ideia inicial da estratégia                                            | -0.1042<br>0.4491      | 0.0237<br>0.8637    | -0.0201<br>0.8844  |
| 6. PIEST                              | Ideia estratégica preexistente na mente de diretores e gestores                   | 0.2469<br>0.0692*      | -0.0220<br>0.8730   | -0.0367<br>0.7901  |
| 7. CRINT                              | Criatividade e intuição na elaboração da estratégia                               | 0.0959<br>0.4862       | -0.1021<br>0.4582   | 0.1427<br>0.2986   |
| 8. TGRUP                              | Estratégia proveniente de um trabalho em grupo                                    | 0.0469<br>0.7337       | 0.0016<br>0.9905    | -0.1924<br>0.1593  |
| 9. DALT                               | Análise de diferentes alternativas de estratégia                                  | 0.0327<br>0.8127       | -0.0842<br>0.5409   | 0.0854<br>0.5352   |
| 10.VAFIN                              | Análise da estratégia com foco nos seus valores financeiros                       | -0.1358<br>0.3229      | -0.1724<br>0.2082   | -0.1152<br>0.4024  |
| 11.AEXT                               | Análise do ambiente externo na elaboração estratégia                              | 0.0264<br>0.8484       | -0.0617<br>0.6547   | 0.0215<br>0.8764   |
| 12.FFEXT                              | Análise dos fatores e forças do ambiente externo                                  | 0.0760<br>0.5813       | 0.0048<br>0.9724    | 0.1618<br>0.2380   |
| 13.CONC                               | Avaliação dos concorrentes                                                        | 0.0154<br>0.9110       | 0.0394<br>0.7754    | 0.0527<br>0.7025   |
| 14.EVAEXT                             | Evolução do ambiente externo após a estratégia                                    | -0.0208<br>0.8800      | 0.0240<br>0.8618    | 0.1283<br>0.3506   |
| 15.EXPER                              | A importância do conhecimento acumulado (experiência) na elaboração da estratégia | -0.0809<br>0.5569      | -0.0178<br>0.8974   | 0.0113<br>0.9345   |
| 16.ESTDO                              | Surgimento da estratégia dominante diante da escassez de opções                   | 0.0592<br>0.6677       | -0.0241<br>0.8614   | -0.2519<br>0.0636* |
| 17.APOP                               | Aproveitamento de oportunidades                                                   | -0.0852<br>0.5363      | -0.2658<br>0.0498** | -0.0534<br>0.6986  |
| 18.NEUTAM                             | Neutralização de ameaças estratégias por meio da estratégia                       | -0.0021<br>0.9878      | 0.0494<br>0.7202    | 0.0335<br>0.8080   |
| 19.MAEXT                              | Monitoramento do ambiente externo após a estratégia                               | 0.1244<br>0.3656       | 0.0160<br>0.9074    | 0.1970<br>0.1494   |
| 20.AHABI                              | Análise das habilidades e competências internas                                   | 0.1291<br>0.3474       | -0.0068<br>0.9607   | 0.1174<br>0.3935   |
| 21.MPAO                               | Estratégia transformada em metas, planos de ações e orçamentos                    | 0.0473<br>0.7314       | -0.0081<br>0.9533   | 0.1829<br>0.1813   |
| 22.AGAV                               | Agenda de avaliação da implantação da estratégia                                  | 0.1703<br>0.2139       | 0.0093<br>0.9460    | 0.0998<br>0.4683   |
| 23.CEST                               | Comunicação da estratégia                                                         | 0.0865<br>0.5301       | -0.0260<br>0.8508   | 0.0835<br>0.5443   |
| 24.DISPEX                             | Diferença da estratégia planejada e a implantada                                  | 0.0502<br>0.7160       | -0.0365<br>0.7915   | 0.0013<br>0.9925   |
| 25.AFIMP                              | Apoio e firmeza dos envolvidos na implementação estratégica                       | -0.0875<br>0.5252      | 0.0193<br>0.8888    | 0.1018<br>0.4596   |
| 26.ACOMP                              | Cumprimento da agenda de acompanhamento da implementação da estratégia            | -0.0606<br>0.6605      | -0.0586<br>0.6706   | 0.0848<br>0.5380   |
| 27.ESTMUD                             | Estratégia como mudanças                                                          | 0.0181<br>0.8957       | 0.0107<br>0.9382    | -0.0361<br>0.7938  |

|            |                                                   |                   |                   |                   |
|------------|---------------------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| 28.DESC    | Desconfiança das pessoas na decisão da estratégia | 0.1799<br>0.1889  | -0.0072<br>0.9585 | -0.0106<br>0.9387 |
| 29.MUDCOM  | Mudanças de competências e habilidades na empresa | 0.1394<br>0.3101  | -0.0568<br>0.6806 | 0.0387<br>0.7789  |
| 30.MUDTEC  | Mudanças tecnológicas com a estratégia            | -0.0487<br>0.7238 | -0.0586<br>0.6708 | 0.0213<br>0.8771  |
| 31.ESTCOMP | Foco na estratégia de competidores                | -0.0677<br>0.6234 | 0.0119<br>0.9315  | -0.0714<br>0.6043 |
| 32.INMERC  | Estratégia como elemento inovador no mercado      | -0.1258<br>0.3601 | -0.0091<br>0.9477 | 0.0598<br>0.6643  |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

\* Significante ao nível de 10%; \*\* Significante ao nível de 5%.

**Legenda:** TCONST-tempo de constituição; NEMP-número de empregados; FAT-faturamento anual.

A Tabela 15 apresenta o comportamento das 32 variáveis referentes ao processo de elaboração de estratégia analisadas, com relação às seguintes características das empresas: tempo de constituição (TCONST), número de empregados (NEMP) e faturamento (FAT).

Inicialmente, percebe-se que as características da empresa obtiveram menos correlação do que as características pessoais dos participantes, no que se refere a aspectos do processo de elaboração estratégica nos empreendimentos. Foram identificadas apenas três correlações, quais sejam, o tempo de constituição se relacionou positivamente com a variável PIEST, ao nível de 10%, a variável número de empregados apresentou relação negativa com a variável APOP ao nível 5% e o faturamento se relacionou negativamente com a variável ESTDO ao nível de 10%.

A variável PIEST refere-se à pré-existência da ideia estratégica na mente de membros da diretoria ou gerência, a variável APOP relativa ao aproveitamento de oportunidades por meio da estratégia e a variável ESTDO diz respeito à escassez de ideias que faz prevalecer a ideia principal. Vê-se, assim, que o perfil das empresas não interfere, de maneira geral, na percepção dos pesquisados quanto aos aspectos do processo de elaboração de estratégia.

Barnard (1938) já apresentava a constatação de que a estratégia possui a particularidade de envolver tanto elementos internos, quanto elementos externos e que um olhar maior ou menor em cada um deles depende dos objetivos traçados para a entidade.

Corroborando, Mainardes et al. (2014) evidenciaram que a estratégia eficiente se baseia tanto em elementos externos quanto em elementos internos, de modo que a partir disso se possa identificar as vantagens competitivas necessárias à continuidade do empreendimento. Para os autores a estratégia é uma postura da gestão que leva ao desenvolvimento de práticas internas, planos de ação, políticas e diretrizes, que objetivam melhorar a relação da organização com seu ambiente externo, orientando-a para o mercado. Isto resulta em conquista e manutenção de clientes, levando a organização ao sucesso.

Assim, a estratégia é uma junção de vários elementos que devem ser analisados conforme a realidade do empreendimento e seu ambiente de atuação. Nesse sentido o entendimento deve ser focado no que realmente a empresa necessita olhar para o seu desenvolvimento. Conforme os dados analisados neste estudo, nem as características pessoais dos respondentes nem das empresas parecem estar relacionadas fortemente com os aspectos do processo de elaboração de estratégia estudados, posto que apenas algumas variáveis indicaram alguma relação moderada/fraca com as características testadas.

Na próxima seção, analisar-se-á a possibilidade de correlação entre a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias, no contexto das empresas pesquisadas.

#### 4.2.3 Utilização de procedimentos contábeis gerenciais e Processo de elaboração de estratégias

Nesta última parte de análise dos dados, busca-se descobrir se existe alguma relação entre a utilização das ferramentas contábeis gerenciais e aspectos do processo de elaboração de estratégias. As variáveis envolvidas totalizam 34 referentes aos procedimentos contábeis gerenciais, subdivididas em quatro grupos (controles operacionais, demonstrações contábeis, custos e os demais artefatos) e 32 referentes ao processo de elaboração de estratégias, conforme apresentadas nas Tabelas 16 a 19.

Tabela 16 - Correlação entre a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais (controles operacionais) e o processo de elaboração de estratégias

| Variáveis | Medidas estatísticas | Variáveis |         |          |         |         |          |          |         |
|-----------|----------------------|-----------|---------|----------|---------|---------|----------|----------|---------|
|           |                      | CCX       | CSB     | CCR      | CCP     | CEST    | CCUST    | CDES     | CVEN    |
| 1. PFORM  | r                    | 0.3780    | 0.1989  | -0.1060  | 0.0403  | -0.0370 | 0.1802   | 0.0151   | -0.0443 |
|           | p-value              | 0.0044*** | 0.1454  | 0.4411   | 0.7701  | 0.7888  | 0.1881   | 0.9132   | 0.7479  |
| 2. PPER   | r                    | 0.3810    | 0.1383  | -0.2613  | 0.0554  | 0.1088  | 0.1875   | 0.0659   | -0.0242 |
|           | p-value              | 0.0041*** | 0.3139  | 0.0540*  | 0.6870  | 0.4292  | 0.1705   | 0.6325   | 0.8606  |
| 3. CINTER | r                    | 0.5134    | 0.2241  | -0.0125  | -0.0210 | 0.0891  | 0.0598   | 0.3016   | 0.0252  |
|           | p-value              | 0.0001*** | 0.1000* | 0.9280   | 0.8788  | 0.5175  | 0.6646   | 0.0252** | 0.8550  |
| 4. PDISC  | r                    | 0.3833    | 0.2164  | -0.0278  | -0.0122 | 0.0313  | 0.1875   | 0.1510   | 0.0738  |
|           | p-value              | 0.0039*** | 0.1126  | 0.8402   | 0.9296  | 0.8208  | 0.1705   | 0.2711   | 0.5923  |
| 5. GID    | r                    | 0.3591    | 0.0724  | 0.1947   | -0.2315 | -0.1019 | 0.3011   | 0.2287   | 0.0568  |
|           | p-value              | 0.0071*** | 0.5955  | 0.1543   | 0.0890* | 0.4551  | 0.0255** | 0.0930*  | 0.6802  |
| 6. PIEST  | r                    | 0.3686    | 0.0000  | -0.0104  | -0.0822 | 0.1173  | 0.2217   | 0.2239   | 0.2532  |
|           | p-value              | 0.0056*** | 1.0000  | 0.9397   | 0.5509  | 0.3936  | 0.1038   | 0.0294** | 0.0622* |
| 7. CRINT  | r                    | 0.1643    | -0.1283 | -0.0509  | -0.0025 | 0.1558  | 0.0072   | 0.1359   | 0.1048  |
|           | p-value              | 0.2308    | 0.3504  | 0.7118   | 0.9854  | 0.2561  | 0.9585   | 0.3223   | 0.4464  |
| 8. TGRUP  | r                    | 0.4345    | 0.1422  | 0.2717   | -0.1075 | 0.1634  | 0.2265   | 0.2411   | 0.1309  |
|           | p-value              | 0.0009*** | 0.3002  | 0.0448** | 0.4348  | 0.2334  | 0.0964*  | 0.0762*  | 0.3409  |
| 9. DALT   | r                    | 0.1905    | 0.0000  | -0.3059  | 0.0149  | 0.2516  | 0.0025   | 0.0086   | 0.1488  |
|           | p-value              | 0.1636    | 1.0000  | 0.0231   | 0.9137  | 0.0639* | 0.9858   | 0.9504   | 0.2782  |
| 10. VAFIN | r                    | 0.2104    | 0.0984  | 0.0800   | 0.0646  | 0.1744  | -0.0017  | 0.2554   | -0.0277 |
|           | p-value              | 0.1231    | 0.4707  | 0.5616   | 0.6395  | 0.2029  | 0.9904   | 0.0598*  | 0.8407  |
| 11. AEXT  | r                    | 0.3285    | 0.0866  | -0.2187  | 0.1265  | 0.1297  | 0.1074   | -0.0199  | 0.0761  |

|             |         |           |         |          |         |           |           |           |         |
|-------------|---------|-----------|---------|----------|---------|-----------|-----------|-----------|---------|
| 12. FFEXT   | p-value | 0.0144**  | 0.5296  | 0.1087   | 0.3576  | 0.3452    | 0.4351    | 0.8855    | 0.5806  |
|             | r       | 0.4572    | 0.1657  | -0.0960  | -0.0651 | 0.0365    | 0.1213    | 0.2033    | 0.0937  |
| 13. CONC    | p-value | 0.0004*** | 0.2267  | 0.4854   | 0.6366  | 0.7914    | 0.3777    | 0.1366    | 0.4963  |
|             | r       | 0.6027    | 0.2622  | 0.1562   | -0.1762 | 0.0262    | 0.2706    | 0.3235    | 0.0847  |
| 14. EVAEXT  | p-value | 0.0000*** | 0.0532* | 0.2548   | 0.1981  | 0.8495    | 0.0457**  | 0.0160**  | 0.5386  |
|             | r       | 0.2974    | -0.0490 | 0.1410   | -0.0916 | 0.0507    | 0.1359    | 0.2321    | 0.2068  |
| 15. EXPER   | p-value | 0.0274**  | 0.7226  | 0.3046   | 0.5059  | 0.7133    | 0.3225    | 0.0882*   | 0.1299  |
|             | r       | 0.2554    | 0.0981  | 0.2915   | -0.0547 | 0.1122    | 0.0388    | 0.4081    | 0.1706  |
| 16. ESTDO   | p-value | 0.0598**  | 0.4763  | 0.0308** | 0.6918  | 0.4147    | 0.7784    | 0.0020*** | 0.2130  |
|             | r       | 0.0880    | -0.0149 | 0.1623   | 0.0471  | 0.2199    | 0.2381    | 0.3363    | 0.1332  |
| 17. APOP    | p-value | 0.5231    | 0.9140  | 0.2365   | 0.7330  | 0.1067    | 0.0800*   | 0.0121**  | 0.3322  |
|             | r       | 0.2491    | 0.1219  | -0.2153  | -0.1195 | -0.0400   | 0.1423    | 0.0113    | -0.0249 |
| 18. NEUTAM  | p-value | 0.0667*   | 0.3752  | 0.1145   | 0.3849  | 0.7721    | 0.2999    | 0.9347    | 0.8571  |
|             | r       | 0.4991    | 0.0252  | 0.1386   | -0.1196 | 0.1445    | 0.1887    | 0.1400    | -0.0514 |
| 19. MAEXT   | p-value | 0.0001*** | 0.8553  | 0.3130   | 0.3843  | 0.2924    | 0.1676    | 0.3081    | 0.7092  |
|             | r       | 0.3533    | -0.0556 | -0.0695  | 0.0128  | 0.1044    | 0.1690    | 0.1531    | 0.1276  |
| 20. AHABI   | p-value | 0.0081*** | 0.6869  | 0.6141   | 0.9260  | 0.4482    | 0.2174    | 0.2645    | 0.3533  |
|             | r       | 0.4026    | 0.0147  | -0.0870  | -0.1009 | 0.1325    | 0.3956    | 0.0999    | 0.0125  |
| 21. MPAO    | p-value | 0.0023*** | 0.9150  | 0.5275   | 0.4636  | 0.3350    | 0.0028*** | 0.4680    | 0.9281  |
|             | r       | 0.4625    | 0.0700  | -0.0038  | -0.0665 | 0.2085    | 0.2148    | 0.1186    | 0.0721  |
| 22. AGAV    | p-value | 0.0004*** | 0.6117  | 0.9779   | 0.6294  | 0.1267    | 0.1152    | 0.3885    | 0.6008  |
|             | r       | 0.4088    | 0.1079  | 0.0275   | -0.0904 | 0.1546    | 0.2195    | 0.1771    | 0.1591  |
| 23. CEST    | p-value | 0.0019*** | 0.4330  | 0.8421   | 0.5115  | 0.2597    | 0.1074    | 0.1958    | 0.2460  |
|             | r       | 0.3695    | 0.2107  | 0.0254   | -0.0284 | 0.1514    | 0.3921    | 0.1190    | 0.0631  |
| 24. DISPEX  | p-value | 0.0055*** | 0.1225  | 0.8540   | 0.8369  | 0.2699    | 0.0031*** | 0.3867    | 0.6474  |
|             | r       | 0.3740    | 0.0253  | -0.1691  | -0.0834 | -0.0594   | 0.0734    | 0.0348    | -0.1669 |
| 25. AFIMP   | p-value | 0.0049*** | 0.8547  | 0.2170   | 0.5451  | 0.6666    | 0.5942    | 0.8009    | 0.2234  |
|             | r       | 0.3823    | 0.0900  | -0.1508  | 0.0917  | 0.4189    | 0.2503    | 0.2111    | 0.1853  |
| 26. ACOMP   | p-value | 0.0040*** | 0.5135  | 0.2719   | 0.5057  | 0.0015*** | 0.0654*   | 0.1219    | 0.1756  |
|             | r       | 0.2798    | 0.0412  | -0.2048  | 0.0560  | 0.3055    | 0.1706    | 0.1570    | 0.0967  |
| 27. ESTMUD  | p-value | 0.0386**  | 0.7654  | 0.1337   | 0.6848  | 0.0233**  | 0.2131    | 0.2523    | 0.4825  |
|             | r       | 0.3666    | 0.1986  | 0.0320   | 0.0282  | 0.1423    | 0.0423    | 0.1206    | 0.1520  |
| 28. DESC    | p-value | 0.0059*** | 0.1460  | 0.8166   | 0.8331  | 0.2967    | 0.7593    | 0.3803    | 0.2680  |
|             | r       | 0.2906    | 0.0000  | 0.1000   | -0.2627 | -0.2187   | 0.0920    | 0.0039    | -0.1753 |
| 29. MUDCOM  | p-value | 0.0314**  | 1.0000  | 0.4676   | 0.0527* | 0.1087    | 0.5040    | 0.9772    | 0.2004  |
|             | r       | 0.3728    | -0.0289 | -0.1358  | -0.1954 | -0.1462   | -0.0192   | 0.0245    | -0.0818 |
| 30. MUDTEC  | p-value | 0.0051*** | 0.8340  | 0.3229   | 0.1529  | 0.2870    | 0.8895    | 0.8591    | 0.5528  |
|             | r       | 0.3725    | -0.0290 | -0.1584  | -0.2109 | 0.0784    | 0.1035    | -0.0015   | -0.1255 |
| 31. ESTCOMP | p-value | 0.0051*** | 0.8336  | 0.2479   | 0.1223  | 0.5692    | 0.4521    | 0.9911    | 0.3612  |
|             | r       | 0.3449    | 0.1155  | 0.0210   | -0.1348 | 0.1306    | 0.1457    | 0.0034    | -0.0274 |
| 32. INMERC  | p-value | 0.0099*** | 0.4010  | 0.8788   | 0.3265  | 0.3419    | 0.2883    | 0.7978    | 0.8426  |
|             | r       | 0.3712    | 0.1177  | -0.0841  | -0.1521 | 0.0835    | 0.0094    | 0.0720    | -0.0442 |
|             | p-value | 0.0053*** | 0.3923  | 0.5417   | 0.2676  | 0.5444    | 0.9455    | 0.6014    | 0.7486  |

Fonte: Dados de pesquisa (2019)

\* Significante ao nível de 10%; \*\* Significante ao nível de 5%; \*\*\* Significante ao nível de 1%.

**Legenda:** CCX-controle de caixa; CSB-controle de saldos bancários; CCR-controle de contas a receber; CCP-controle de contas a pagar; CEST-controle de estoques; CCUST-controle de custos; CDES-controle de despesas; CVEN-controle de vendas.

Inicialmente, analisam-se as correlações entre os controles operacionais e aspectos relativos ao processo de elaboração de estratégia, conforme apresentados na Tabela 16, observando-se de maneira geral várias correlações entre as variáveis nos níveis de significância de 1%, 5% e 10%.

A variável “controle de caixa” (CCX) obteve a maior quantidade de correlação dentre as demais variáveis de controle operacionais, posto que se relaciona positivamente com 28 das 32 variáveis do processo de elaboração de estratégia, ou seja, apenas não houve correlação com as variáveis CRINT, que trata da criatividade e intuição como elementos essenciais na elaboração de estratégias, DALT, que refere-se à avaliação de várias alternativas antes de decidir qual a estratégia a ser adotada, VAFIN, que diz respeito à tradução financeira

da estratégia para decisão e ESTDO que trata da emergência da estratégia diante de limitações de alternativas que se apresentam.

As relações mais fortes com o controle de caixa ocorreram, no nível de significância de 1%, em ordem decrescente, com as variáveis CONC, que se refere à avaliação da concorrência frente à nova estratégia, CINTER, que trata do recebimento de contribuições dos setores da empresa afetados pela implantação da estratégia, NEUTAM, relativa à neutralização das ameaças ambientais, MPAO, que diz respeito ao desdobramento da estratégia em metas, planos e orçamento, FFEXT, que trata da decisão orientada pela análise de fatores e forças do ambiente externo e TGRUP que remete ao poder do grupo e de indivíduos em detrimento de informações objetivas.

Ressalta-se, assim, uma atenção diferenciada nas empresas com relação ao controle de caixa associado a vários aspectos no processo de elaboração de estratégias. Desse modo, percebe-se que a definição das estratégias, nas empresas pesquisadas, depende fortemente de uma avaliação financeira (caixa) para fins de avaliação, aprovação e adoção da estratégia para enfrentar os desafios ambientais.

Comparadas ao controle de caixa, as demais variáveis operacionais apresentaram poucas correlações com as variáveis de elaboração da estratégia. O controle de saldos bancários (CSB), por exemplo, obteve apenas duas correlações positivas, no nível de significância de 10%, com a variável CINTER, que se refere ao recebimento de contribuições dos setores da empresa afetados pela implantação da estratégia, e a CONC, que remete à avaliação dos possíveis movimentos da concorrência em relação à estratégia definida. Conforme visto, essas duas variáveis do processo de elaboração da estratégia também estão relacionadas com o controle de caixa, neste caso, mais fortemente.

O controle de contas a receber (CCR) apresentou correlação negativa, ao nível de 10%, com a variável PPER, que se refere à periodicidade da definição da estratégia. Ainda, o controle de contas a receber obteve correlação, desta vez positiva, com as variáveis da estratégia TGRUP e EXPER, ambas ao nível de 5%, que tratam do peso do poder do grupo e individual e da importância do conhecimento acumulado na decisão da estratégia, respectivamente.

Por sua vez, o controle de contas a pagar (CCP) obteve duas correlações negativas, ao nível de 10%, com as variáveis estratégicas GID, que trata do surgimento da ideia que originará a estratégia, e DESC, que aborda a possível desconfiança inicial entre os envolvidos com a definição da estratégia.

Já, a variável controle de estoques (CEST) apresentou correlação positiva fraca, ao nível de 10%, com a variável estratégica DALT, relativa à análise das diferentes possibilidades antes da elaboração e implementação de uma ideia estratégica. Apresentou também uma correlação positiva média ao nível de 5% com a variável ACOMP, referente à agenda de acompanhamento da implementação da estratégia e correlação positiva forte ao nível de 1% com a variável estratégica AFIMP, relativa ao apoio e firmeza por parte dos colaboradores também na hora da implementação da estratégia.

O controle de custos (CCS), ao contrário das variáveis anteriores, exceto o controle de caixa, obteve uma maior quantidade de correlações, sendo todas positivas tanto ao nível de 1% quanto aos níveis de 5% e 10%. Ao nível de 10%, teve correlação com as variáveis estratégicas TGRUP (poder do grupo e individual na decisão da estratégia), ESTDO (maior a possibilidade de utilização da estratégia dominante em meio à escassez de estratégias) e AFIMP (apoio e firmeza na implementação estratégica por parte dos colaboradores).

Ao nível de 5%, a variável controle de custos correlacionou-se com as variáveis estratégicas GID e CONC, com intensidade mediana. Correspondem à geração da ideia inicial da estratégia, nem sempre fácil de ser explicada, e à avaliação dos movimentos dos concorrentes com relação à estratégia, respectivamente. Ainda no que se refere à variável controle de custos, obtiveram-se correlações ao nível de 1%, o que indica que ela está fortemente correlacionada com as variáveis estratégicas AHABI (análise de habilidades internas) e CEST (comunicação da estratégia aos colaboradores).

No que se refere ao controle de despesas (CDES) vê-se que, semelhante à variável controle de custos, a mesma possui um maior quantitativo de correlações, nos níveis de 1%, 5% e 10%. No nível de 10% a respectiva variável se correlacionou com as variáveis GID, TGRUP, VAFIN e EVAEXT, que envolvem, respectivamente, a dificuldade de explicação do surgimento da ideia inicial da estratégia, o poder do grupo e individual frente a outras informações, a tradução da estratégia em valores financeiros e a evolução do ambiente externo após a implementação da estratégia.

Com correlação moderada ao nível de 5%, o controle de despesas se relacionou positivamente com as variáveis estratégicas CINTER (participação intersetorial no processo de elaboração estratégica), PIEST (probabilidade da ideia estratégica preexistir na mente de diretores/gestores), CONC (avaliação da concorrência) e ESTDO (predominância da estratégia dominante em períodos de escassez de opções). Ao nível de 1% o controle de despesas se correlacionou mais fortemente com a variável estratégica EXPER, que se refere à importância da experiência acumulada na decisão sobre a estratégia.

Por fim, o controle de vendas apresentou correlação fraca, no nível de significância de 10%, apenas com a variável PIEST, que se refere à existência prévia das ideias de estratégia nas mentes de gestores e diretores, antes de sua adoção formal. Este foi o controle operacional que apresentou menos correlação com as variáveis do processo de elaboração de estratégia.

Assim, vê-se que todas as variáveis relativas ao processo de elaboração de estratégia apresentaram relação com pelo menos um procedimento de controle operacional, exceto a variável CRINT, que trata criatividade e intuição como elementos essenciais no processo de elaboração da estratégia, que não apresentou nenhuma correlação com esses controles.

As variáveis estratégicas que estão relacionadas a mais controles operacionais (quatro) são: a GID (geração da ideia da estratégia), a TGRUP (poder do grupo e de indivíduos mais do que as informações) e a CONC (avaliação da concorrência antes de decidir a estratégia). Todas apresentaram relação com os seguintes controles: de caixa (CCX), de custos (CCUST) e de despesas (CDES), e também a GID relaciona-se com o controle de contas a pagar (CCP), a TGRUP com controle de contas a receber (CCR) e a CONC com o controle de saldos bancários (CSB).

Por outro lado, a variável relacionada ao controle de caixa obteve mais correlações com as variáveis estratégicas, quando comparada com os demais procedimentos de controles operacionais, seguida pelas variáveis controle de despesas e controle de custos, que são itens que se comunicam com o fluxo operacional de caixa da empresa de maneira direta ou indireta.

Nesse sentido, pode-se inferir que, quando se considera somente os procedimentos de cunho operacional, pela ordem de importância, tem-se o controle de caixa (CCX) seguido pelo controle de despesas (CDES) e controle de custos (CCUST), como elementos indispensáveis a serem considerados na elaboração de estratégia nos empreendimentos pesquisados, ou seja, é preciso saber quanto se tem em termos monetários e quanto se vai gastar.

Esses resultados são corroborados por Stacke e Feil (2017), Callado e Melo (2018) e Santos, Dorow e Beuren (2016), ao apontarem que ferramentas como caixa gerado no mês, fluxos de caixas (apenas entradas e saídas), lucros do mês (sem base na DRE), rotinas trabalhistas, rotinas fiscais e tributárias, contas a pagar, contas a receber, controles de vendas, custos e despesas, são as ferramentas mais utilizadas no processo de tomada de decisão, aliadas à experiência do empresário.

Na sequência apresentam-se os resultados relativos à correlação entre as variáveis do processo de elaboração de estratégias e as demonstrações contábeis, conforme evidenciados na Tabela 17.

Tabela 17 - Correlação entre a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais (demonstrações contábeis) e o processo de elaboração de estratégias

| Variáveis   | Medidas estatísticas | Variáveis |           |           |           |           |           |           |           |
|-------------|----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
|             |                      | BLC       | BP        | DRE       | DFC       | DVA       | DMPL      | DLPA      | NEXP      |
| 1. PFORM    | r                    | 0.0382    | 0.1451    | 0.1416    | 0.1804    | 0.1111    | 0.0047    | 0.0163    | 0.0946    |
|             | p-value              | 0.7818    | 0.2906    | 0.3024    | 0.1875    | 0.4193    | 0.9730    | 0.9061    | 0.4921    |
| 2. PPER     | r                    | 0.0096    | 0.1316    | 0.1134    | 0.1775    | 0.1700    | 0.0005    | 0.0452    | 0.1988    |
|             | p-value              | 0.9447    | 0.3383    | 0.4099    | 0.1948    | 0.2146    | 0.9974    | 0.7433    | 0.1456    |
| 3. CINTER   | r                    | 0.2254    | 0.3849    | 0.1236    | 0.1030    | 0.1728    | 0.0809    | 0.1269    | 0.1530    |
|             | p-value              | 0.0981*   | 0.0037*** | 0.3687    | 0.4543    | 0.2071    | 0.5571    | 0.3560    | 0.2647    |
| 4. PDISC    | r                    | 0.2884    | 0.3872    | 0.2830    | 0.3155    | 0.1649    | 0.0039    | 0.0190    | 0.1460    |
|             | p-value              | 0.0328**  | 0.0074*** | 0.0363**  | 0.0190**  | 0.2290    | 0.9774    | 0.8907    | 0.2874    |
| 5. GID      | r                    | 0.1440    | 0.2534    | 0.1558    | 0.1062    | 0.2257    | 0.1321    | 0.1410    | 0.2257    |
|             | p-value              | 0.2942    | 0.0619*   | 0.2560    | 0.4404    | 0.0976*   | 0.3364    | 0.3045    | 0.0975*   |
| 6. PIEST    | r                    | 0.3984    | 0.3976    | 0.3032    | 0.2830    | 0.2546    | 0.2278    | 0.2458    | 0.2380    |
|             | p-value              | 0.0026*** | 0.0026*** | 0.0244**  | 0.0802*   | 0.0606*   | 0.0944*   | 0.0705*   | 0.0801*   |
| 7. CRINT    | r                    | 0.3652    | 0.3143    | 0.3078    | 0.3048    | 0.1571    | 0.1711    | 0.1740    | 0.1225    |
|             | p-value              | 0.0061*** | 0.0195**  | 0.0223**  | 0.0237**  | 0.2521    | 0.2116    | 0.2038    | 0.3728    |
| 8. TGRUP    | r                    | 0.2033    | 0.2897    | 0.1090    | 0.0634    | -0.0056   | 0.0611    | 0.1174    | 0.0141    |
|             | p-value              | 0.1366    | 0.0319**  | 0.4281    | 0.6456    | 0.9674    | 0.6576    | 0.3935    | 0.9187    |
| 9. DALT     | r                    | 0.3369    | 0.2892    | 0.2017    | 0.1572    | 0.0673    | 0.1316    | 0.1625    | 0.0103    |
|             | p-value              | 0.0119**  | 0.0322**  | 0.1398    | 0.2517    | 0.6253    | 0.3381    | 0.2358    | 0.9403    |
| 10. VAFIN   | r                    | 0.2580    | 0.2916    | 0.2292    | 0.2015    | 0.1169    | 0.1386    | 0.2039    | 0.0375    |
|             | p-value              | 0.0572*   | 0.0307**  | 0.0923*   | 0.1402    | 0.3953    | 0.3129    | 0.1353    | 0.7856    |
| 11. AEXT    | r                    | 0.3643    | 0.3955    | 0.3439    | 0.2717    | 0.3639    | 0.3958    | 0.4606    | 0.2681    |
|             | p-value              | 0.0062*** | 0.0028*** | 0.0102**  | 0.0448**  | 0.0063*** | 0.0028*** | 0.0004*** | 0.0478**  |
| 12. FFEXT   | r                    | 0.3742    | 0.3861    | 0.3175    | 0.3574    | 0.3383    | 0.2462    | 0.2634    | 0.3107    |
|             | p-value              | 0.0049*** | 0.0036*** | 0.0182**  | 0.0074*** | 0.0115**  | 0.0700*   | 0.0520*   | 0.0210**  |
| 13. CONC    | r                    | 0.2490    | 0.3661    | 0.2319    | 0.2454    | 0.1476    | 0.0641    | 0.0774    | 0.0897    |
|             | p-value              | 0.0668*   | 0.0060*** | 0.0884*   | 0.0710*   | 0.2823    | 0.6421    | 0.5745    | 0.5150    |
| 14. EVAEXT  | r                    | 0.3013    | 0.3493    | 0.2533    | 0.1387    | 0.1919    | 0.2594    | 0.2356    | 0.1218    |
|             | p-value              | 0.0254**  | 0.0090*** | 0.0620*   | 0.3126    | 0.1605    | 0.0558*   | 0.0833*   | 0.3759    |
| 15. EXPER   | r                    | 0.3552    | 0.4221    | 0.2181    | 0.1682    | 0.0509    | 0.0929    | 0.1324    | 0.0526    |
|             | p-value              | 0.0078*** | 0.0013*** | 0.1097    | 0.2196    | 0.7120    | 0.5000    | 0.3351    | 0.7028    |
| 16. ESTDO   | r                    | 0.1693    | 0.1507    | 0.0343    | -0.0298   | 0.0719    | 0.0774    | 0.1196    | 0.0863    |
|             | p-value              | 0.2165    | 0.2721    | 0.8038    | 0.8290    | 0.6018    | 0.5742    | 0.3846    | 0.5308    |
| 17. APOP    | r                    | 0.2219    | 0.3031    | 0.2813    | 0.2655    | 0.2607    | 0.2387    | 0.2812    | 0.2418    |
|             | p-value              | 0.1034    | 0.0245**  | 0.0375**  | 0.0501*   | 0.0545*   | 0.0793*   | 0.0376**  | 0.0753*   |
| 18. NEUTAM  | r                    | 0.2153    | 0.2994    | 0.1536    | 0.1118    | 0.0789    | 0.1223    | 0.1752    | 0.0676    |
|             | p-value              | 0.1144    | 0.0264**  | 0.2628    | 0.4165    | 0.5670    | 0.3736    | 0.2008    | 0.6239    |
| 19. MAEXT   | r                    | 0.3280    | 0.3241    | 0.2090    | 0.1611    | 0.1672    | 0.1882    | 0.2006    | 0.1306    |
|             | p-value              | 0.0145**  | 0.0158**  | 0.1257    | 0.2399    | 0.2225    | 0.1687    | 0.1419    | 0.3418    |
| 20. AHABI   | r                    | 0.3097    | 0.3635    | 0.3989    | 0.3519    | 0.2823    | 0.3241    | 0.3496    | 0.03106   |
|             | p-value              | 0.0214**  | 0.0064*** | 0.0026*** | 0.0084*** | 0.0368**  | 0.0158**  | 0.0089*** | 0.0210**  |
| 21. MPAO    | r                    | 0.3858    | 0.4108    | 0.3532    | 0.2788    | 0.1922    | 0.2325    | 0.1988    | 0.1164    |
|             | p-value              | 0.0036*** | 0.0018*** | 0.0082*** | 0.0393**  | 0.1597    | 0.0876*   | 0.1456    | 0.3973    |
| 22. AGAV    | r                    | 0.3908    | 0.3682    | 0.2704    | 0.2431    | 0.1117    | 0.1346    | 0.1746    | 0.1375    |
|             | p-value              | 0.0032*** | 0.0057*** | 0.0459**  | 0.0737*   | 0.4168    | 0.3271    | 0.2023    | 0.3167    |
| 23. CEST    | r                    | 0.3003    | 0.4143    | 0.3728    | 0.3296    | 0.2338    | 0.2452    | 0.2616    | 0.2259    |
|             | p-value              | 0.0259**  | 0.0017*** | 0.0051*** | 0.0140**  | 0.0858*   | 0.0711*   | 0.0537*   | 0.0972*   |
| 24. DISPEX  | r                    | 0.1791    | 0.2402    | 0.2421    | 0.2941    | 0.3595    | 0.2636    | 0.3004    | 0.3579    |
|             | p-value              | 0.1907    | 0.0773*   | 0.0749*   | 0.0293**  | 0.0070*** | 0.0518*   | 0.0259**  | 0.0073*** |
| 25. AFIMP   | r                    | 0.3240    | 0.3846    | 0.3389    | 0.2657    | 0.1830    | 0.2763    | 0.2931    | 0.1896    |
|             | p-value              | 0.0158**  | 0.0037*** | 0.0114**  | 0.0499**  | 0.1812    | 0.0412**  | 0.0299**  | 0.1656    |
| 26. ACOMP   | r                    | 0.2768    | 0.2802    | 0.2646    | 0.1924    | 0.1980    | 0.2324    | 0.2304    | 0.0968    |
|             | p-value              | 0.0408**  | 0.0383**  | 0.0509*   | 0.1594    | 0.1472    | 0.0878*   | 0.0906*   | 0.4819    |
| 27. ESTMUD  | r                    | 0.2858    | 0.3520    | 0.1695    | 0.1103    | 0.0306    | 0.0486    | 0.0888    | -0.0143   |
|             | p-value              | 0.0344**  | 0.0084*** | 0.2161    | 0.4227    | 0.8243    | 0.7245    | 0.5192    | 0.9174    |
| 28. DESC    | r                    | 0.1395    | 0.1674    | 0.1282    | 0.1329    | 0.1119    | 0.0462    | 0.0669    | 0.1003    |
|             | p-value              | 0.3096    | 0.2219    | 0.3509    | 0.3334    | 0.4158    | 0.7379    | 0.6274    | 0.4665    |
| 29. MUDCOM  | r                    | 0.1966    | 0.2658    | 0.1892    | 0.2169    | 0.1143    | 0.0878    | 0.1267    | 0.1232    |
|             | p-value              | 0.1503    | 0.0498**  | 0.1665    | 0.1117    | 0.4059    | 0.5240    | 0.3566    | 0.3701    |
| 30. MUDTEC  | r                    | 0.2739    | 0.3367    | 0.3232    | 0.2665    | 0.2012    | 0.2320    | 0.2450    | 0.2054    |
|             | p-value              | 0.0430**  | 0.0120**  | 0.0161**  | 0.0492**  | 0.1407    | 0.0883*   | 0.0714*   | 0.1324    |
| 31. ESTCOMP | r                    | 0.1187    | 0.2265    | 0.0378    | 0.0392    | -0.0236   | 0.0667    | 0.1353    | 0.0583    |
|             | p-value              | 0.3881    | 0.0964*   | 0.7838    | 0.7761    | 0.8641    | 0.6286    | 0.3246    | 0.6725    |
| 32. INMERC  | r                    | 0.3375    | 0.3932    | 0.2636    | 0.1972    | 0.1547    | 0.1894    | 0.2344    | 0.1662    |
|             | p-value              | 0.0117**  | 0.0030*** | 0.0518*   | 0.1489    | 0.2596    | 0.1661    | 0.0849*   | 0.2253    |

Fonte: Dados de pesquisa (2019)

\* Significante ao nível de 10%; \*\* Significante ao nível de 5%; \*\*\* Significante ao nível de 1%.

**Legenda:** BLC- balancete; BP-Balanco Patrimonial; DRE-Demonstração do Resultado do Exercício; DFC-Demonstração dos Fluxos de Caixa; DVA-Demonstração do Valor Adicionado; DMPL-Demonstração das

Mutações no Patrimônio Líquido; DLPA-Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados; NEXP-Notas Explicativas.

De modo geral, vê-se uma maior distribuição nos relacionamentos entre variáveis das demonstrações contábeis e os aspectos do processo de elaboração de estratégia, apresentados na Tabela 17, não havendo uma concentração em uma única variável. Porém, destaca-se uma maior frequência, em ordem decrescente, entre as variáveis Balanço Patrimonial (BP), balancete de verificação (BLC), demonstração de resultados do exercício (DRE) e demonstração dos fluxos de caixa (DFC). As variáveis das demonstrações contábeis que evidenciaram menos correlações foram igualmente a DVA (Demonstração do Valor Adicionado) e as NEXP (Notas Explicativas).

Em uma análise mais específica, percebe-se que os participantes da pesquisa entendem que há associação entre a utilização das respectivas demonstrações contábeis e os diversos aspectos do processo de elaboração da estratégia, sejam estes referentes a fatores internos como a criatividade e intuição e a análise das habilidades internas até fatores do ambiente externo como a concorrência e as oportunidades.

Ressaltam-se as variáveis PFORM, que se refere ao processo formal de elaboração de estratégia, PPER, que trata do planejamento periódico da estratégia, ESTDO, que diz respeito à estratégia dominante diante de poucas alternativas e DESC, relativa à desconfiança inicial dos colaboradores em relação à ideia da estratégia, não apresentaram qualquer relação com nenhuma das demonstrações contábeis.

Por outro lado, algumas variáveis do processo de elaboração de estratégia relacionaram-se com todas as demonstrações contábeis. Foram as seguintes: PIEST (existência prévia da ideia de estratégia nas mentes de gestores e diretores, antes de sua adoção formal), AEXT (análise do ambiente externo antes da decisão da estratégia), FFEXT (análise das forças e fatores do ambiente externo no futuro), AHABI (avaliação das habilidades e competências internas na escolha da estratégia) e CEST (comunicação da estratégia aos envolvidos). Em síntese, tratam do ciclo da estratégia: do surgimento da ideia, das análises do ambiente externo e interno e da socialização da estratégia a ser implementada.

Pelas análises realizadas, pode-se inferir que existe um entendimento forte entre os participantes da pesquisa de que o processo de elaboração da estratégia passa necessariamente pela utilização das principais demonstrações contábeis e suas informações, de modo mais expressivo no que se refere à análise dos aspectos ambientais interno e externo. Todavia, conforme visto anteriormente, na Tabela 3, o nível de utilização dessas demonstrações é insuficiente, apesar da reconhecida importância, de acordo com a Tabela 4.

Em um contexto de competitividade em que a informação se tornou o elemento essencial para o processo de gestão e tomada de decisão gerencial nos empreendimentos, a Contabilidade Gerencial tem muito a contribuir através de seus relatórios, de modo a proporcionar aos decisores e gestores, em particular os que atuam em pequenos empreendimentos, maior segurança na gestão, de modo que eles possam ultrapassar a linha de utilização meramente fiscal para fins gerenciais e estratégicos visando a geração de vantagem competitiva.

Na perspectiva da VBR, tem-se que as informações contábeis gerenciais podem ser vistas com potencial diferencial que proporcione vantagem competitiva. Mas, para isso, no contexto das MPE, torna-se necessário que os gestores utilizem-nas de maneira mais efetiva e que os profissionais de contabilidade estimulem uma maior utilização dos relatórios contábeis pelos gestores, superando as barreiras de comunicação e melhorando a tomada de decisão (MELO; PAIVA, 2018).

Ruengdet e Wongsurawat (2010) constaram que um melhor gerenciamento das pequenas empresas de maneira formal e racional por meio do uso de elementos contábeis regulares é determinante na melhoria e na continuidade dos empreendimentos frente às diversas adversidades presente. A importância dessa iniciativa alinha-se ao pensamento de Hall et al. (2012) ao evidenciarem que o crescimento quantitativo global e a importância dos pequenos empreendimentos, além da riqueza gerada por suas atividades, geram emprego e renda, sendo esta fundamental para o bom andamento de qualquer economia.

A seguir analisam-se as variáveis do processo de elaboração estratégica na perspectiva dos custos, de modo a identificarem-se possíveis relacionamentos, conforme apresentado na Tabela 18.

Tabela 18 - Correlação entre a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais (custos) e o processo de elaboração de estratégias

| Variáveis | Medidas estatísticas | Variáveis |          |          |         |          |           |          |           |
|-----------|----------------------|-----------|----------|----------|---------|----------|-----------|----------|-----------|
|           |                      | CD        | CI       | CM       | CMV     | PE       | FPVCP     | FPVP     | MCONT     |
| 1. PFORM  | r                    | 0.0412    | 0.1447   | 0.1659   | 0.0335  | 0.0435   | 0.2543    | 0.2099   | 0.1767    |
|           | p-value              | 0.7652    | 0.2920   | 0.2262   | 0.8080  | 0.7522   | 0.0610*   | 0.1241   | 0.1969    |
| 2. PPER   | r                    | 0.0187    | 0.0440   | 0.0648   | -0.0247 | 0.0695   | 0.2156    | 0.0756   | 0.1145    |
|           | p-value              | 0.8921    | 0.7497   | 0.6385   | 0.8581  | 0.6140   | 0.1139    | 0.5833   | 0.4052    |
| 3. CINTER | r                    | 0.0027    | 0.2516   | 0.1616   | 0.0104  | 0.2262   | 0.2561    | 0.1504   | 0.2092    |
|           | p-value              | 0.9842    | 0.0638*  | 0.2385   | 0.9401  | 0.0967*  | 0.0591*   | 0.2731   | 0.1253    |
| 4. PDISC  | r                    | 0.1060    | 0.1782   | 0.2671   | 0.1033  | 0.1108   | 0.3668    | 0.2779   | 0.2787    |
|           | p-value              | 0.4413    | 0.1930   | 0.0487** | 0.4529  | 0.4206   | 0.0059*** | 0.0400** | 0.0393**  |
| 5. GID    | r                    | 0.0490    | 0.2994   | 0.1175   | 0.0921  | 0.2855   | 0.2089    | 0.1744   | 0.1267    |
|           | p-value              | 0.7225    | 0.0264** | 0.3927   | 0.5038  | 0.0346** | 0.1258    | 0.2030   | 0.3565    |
| 6. PIEST  | r                    | 0.0603    | 0.1782   | 0.2680   | 0.1225  | 0.1732   | 0.3036    | 0.2373   | 0.3729    |
|           | p-value              | 0.6620    | 0.1930   | 0.0479** | 0.3729  | 0.2060   | 0.0243**  | 0.0810*  | 0.0050*** |
| 7. CRINT  | r                    | 0.2097    | 0.1906   | 0.1172   | 0.1281  | 0.2360   | 0.3054    | 0.3002   | 0.3327    |
|           | p-value              | 0.1244    | 0.1634   | 0.3942   | 0.3514  | 0.0828*  | 0.0234**  | 0.0260** | 0.0131**  |
| 8. TGRUP  | r                    | 0.0701    | 0.2896   | 0.1690   | 0.0878  | 0.3034   | 0.2820    | 0.2783   | 0.1914    |
|           | p-value              | 0.6110    | 0.0320** | 0.2174   | 0.5237  | 0.0243** | 0.0370**  | 0.0397** | 0.1616    |

|             |         |         |          |           |          |           |           |           |           |
|-------------|---------|---------|----------|-----------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 9. DALT     | r       | 0.0506  | 0.0000   | -0.0089   | 0.0963   | 0.0934    | 0.2487    | 0.2790    | 0.2761    |
|             | p-value | 0.7138  | 1.0000   | 0.9487    | 0.4844   | 0.4976    | 0.0671*   | 0.0391**  | 0.0413**  |
| 10. VAFIN   | r       | 0.1112  | 0.2609   | 0.0178    | -0.0176  | 0.3358    | 0.2140    | 0.3012    | 0.1200    |
|             | p-value | 0.4189  | 0.0543*  | 0.8976    | 0.8983   | 0.0122**  | 0.1166    | 0.0255**  | 0.3826    |
| 11. AEXT    | r       | 0.0004  | -0.0918  | 0.0388    | 0.3096   | 0.2725    | 0.1062    | 0.3871    | 0.3232    |
|             | p-value | 0.9977  | 0.5048   | 0.7786    | 0.0214** | 0.0441**  | 0.4403    | 0.0035*** | 0.0161**  |
| 12. FFEXT   | r       | 0.1119  | 0.2021   | 0.2802    | 0.1921   | 0.2945    | 0.3287    | 0.2811    | 0.3558    |
|             | p-value | 0.4160  | 0.1390   | 0.0383**  | 0.1600   | 0.0290**  | 0.0143**  | 0.0376**  | 0.0077*** |
| 13. CONC    | r       | 0.0355  | 0.2169   | 0.1792    | 0.1707   | 0.1800    | 0.4749    | 0.3474    | 0.2597    |
|             | p-value | 0.7971  | 0.1117   | 0.1905    | 0.2128   | 0.1885    | 0.0002*** | 0.0094*** | 0.0555*   |
| 14. EVAEXT  | r       | 0.1148  | 0.2804   | 0.2071    | 0.2611   | 0.3947    | 0.2635    | 0.3794    | 0.4953    |
|             | p-value | 0.4041  | 0.0381** | 0.1293    | 0.0542*  | 0.0029*** | 0.0520*   | 0.0043*** | 0.0001*** |
| 15. EXPER   | r       | 0.1064  | 0.2853   | 0.1206    | 0.0505   | 0.2576    | 0.3889    | 0.4225    | 0.3194    |
|             | p-value | 0.4395  | 0.0348** | 0.3805    | 0.7142   | 0.0576*   | 0.0033*** | 0.0013*** | 0.0175*** |
| 16. ESTDO   | r       | 0.0965  | 0.2087   | 0.1423    | -0.0612  | 0.1243    | 0.2171    | 0.2418    | 0.0974    |
|             | p-value | 0.4833  | 0.1263   | 0.3000    | 0.6573   | 0.3660    | 0.1114    | 0.0753*   | 0.4741    |
| 17. APOP    | r       | 0.0356  | -0.0194  | 0.0163    | 0.2032   | 0.1738    | 0.1858    | 0.3874    | 0.2955    |
|             | p-value | 0.7966  | 0.8882   | 0.9060    | 0.1367   | 0.2045    | 0.1744    | 0.0035*** | 0.0285**  |
| 18. NEUTAM  | r       | 0.1194  | 0.1121   | 0.1405    | 0.0777   | 0.2144    | 0.1965    | 0.0870    | 0.1283    |
|             | p-value | 0.3854  | 0.4151   | 0.3063    | 0.5778   | 0.1159    | 0.1504    | 0.5275    | 0.3505    |
| 19. MAEXT   | r       | 0.1595  | 0.0177   | 0.2616    | 0.2629   | 0.1482    | 0.3652    | 0.2662    | 0.3634    |
|             | p-value | 0.2449  | 0.8980   | 0.0537*   | 0.0524*  | 0.2801    | 0.0061*** | 0.0494**  | 0.0064*** |
| 20. AHABI   | r       | 0.1347  | 0.0938   | 0.2088    | 0.3055   | 0.3234    | 0.3316    | 0.3522    | 0.3300    |
|             | p-value | 0.3268  | 0.4958   | 0.1265    | 0.0233** | 0.0160**  | 0.0134**  | 0.0084*** | 0.0139**  |
| 21. MPAO    | r       | 0.0929  | 0.1069   | 0.3592    | 0.3409   | 0.3551    | 0.2682    | 0.4228    | 0.4040    |
|             | p-value | 0.4998  | 0.4374   | 0.0071*** | 0.0109** | 0.0078*** | 0.0477**  | 0.0013*** | 0.0022*** |
| 22. AGAV    | r       | 0.1100  | 0.1287   | 0.2881    | 0.1827   | 0.1438    | 0.4287    | 0.3681    | 0.3542    |
|             | p-value | 0.4238  | 0.3489   | 0.0329**  | 0.1820   | 0.2948    | 0.0011*** | 0.0057*** | 0.0080*** |
| 23. CEST    | r       | 0.1616  | 0.1162   | 0.2921    | 0.3037   | 0.2773    | 0.3071    | 0.4818    | 0.4440    |
|             | p-value | 0.2386  | 0.3982   | 0.0305**  | 0.0242** | 0.0404**  | 0.0226**  | 0.0002*** | 0.0007*** |
| 24. DISPEX  | r       | 0.0626  | 0.2010   | 0.2656    | 0.0575   | 0.2989    | 0.1380    | 0.0574    | 0.2143    |
|             | p-value | 0.6497  | 0.1412   | 0.0500**  | 0.6768   | 0.0266**  | 0.3410    | 0.6770    | 0.1162    |
| 25. AFIMP   | r       | 0.2087  | 0.2045   | 0.1967    | 0.3090   | 0.3735    | 0.2199    | 0.3930    | 0.3476    |
|             | p-value | 0.1262  | 0.1342   | 0.1501    | 0.0217** | 0.0050*** | 0.1068    | 0.0030*** | 0.0093*** |
| 26. ACOMP   | r       | 0.1838  | 0.1921   | 0.2613    | 0.1440   | 0.3365    | 0.1795    | 0.2852    | 0.3502    |
|             | p-value | 0.1792  | 0.1599   | 0.0540*   | 0.2944   | 0.0120**  | 0.1898    | 0.0348**  | 0.0088*** |
| 27. ESTMUD  | r       | 0.0064  | 0.0927   | 0.1952    | 0.1103   | 0.2273    | 0.2512    | 0.2108    | 0.3639    |
|             | p-value | 0.9630  | 0.5008   | 0.1533    | 0.4229   | 0.0951*   | 0.0643*   | 0.1223    | 0.0063*** |
| 28. DESC    | r       | -0.1194 | 0.1107   | 0.2013    | 0.0679   | 0.2330    | 0.2047    | 0.1312    | 0.0739    |
|             | p-value | 0.3853  | 0.4211   | 0.1406    | 0.6222   | 0.0868*   | 0.1339    | 0.3397    | 0.5920    |
| 29. MUDCOM  | r       | -0.1130 | 0.0276   | 0.0315    | 0.1150   | 0.1825    | 0.2437    | 0.1616    | 0.1595    |
|             | p-value | 0.4115  | 0.8415   | 0.8195    | 0.4029   | 0.1823    | 0.0730*   | 0.2385    | 0.2446    |
| 30. MUDTEC  | r       | -0.0571 | 0.0554   | 0.0964    | 0.1492   | 0.3644    | 0.1497    | 0.1859    | 0.2275    |
|             | p-value | 0.6791  | 0.6881   | 0.4837    | 0.2769   | 0.0062*** | 0.2753    | 0.1741    | 0.0948*   |
| 31. ESTCOMP | r       | -0.0241 | 0.0572   | 0.0673    | -0.0064  | 0.1464    | -0.0075   | -0.0016   | 0.0003    |
|             | p-value | 0.8613  | 0.6784   | 0.6254    | 0.9630   | 0.2863    | 0.9569    | 0.9044    | 0.9982    |
| 32. INMERC  | r       | 0.0085  | 0.0832   | 0.0377    | 0.1039   | 0.2869    | 0.2642    | 0.2130    | 0.2169    |
|             | p-value | 0.9510  | 0.5460   | 0.7847    | 0.4504   | 0.0337**  | 0.0513*   | 0.1185    | 0.1117    |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

\* Significante ao nível de 10%; \*\* Significante ao nível de 5%; \*\*\* Significante ao nível de 1%.

**Legenda:** CD-custos diretos; CI-custos indiretos; CM-custo meta; CMV-custo das mercadorias vendidas; PE-ponto de equilíbrio; FPVCP-formação do preço de venda com base nos custos dos produtos; FPVP-formação do preço de venda com base em um percentual aplicado; MCONT-margem de contribuição.

De modo geral, com base na Tabela 18, percebe-se uma concentração de correlações positivas nas seguintes variáveis de custos: PE (ponto de equilíbrio), FPVCP (formação de preços de venda com base nos custos do produto), MCONT (margem de contribuição) e FPVP (formação de preços de venda com base em percentual), com pequeno predomínio deste último em relação aos anteriores, tanto a nível de significância de 10%, 5% e 1%. O ponto de equilíbrio foi apontado como um procedimento pouco utilizado, conforme discutido anteriormente na Tabela 3. Destaca-se, ainda, que a variável custo direto (CD) não

evidenciou relação com nenhum dos aspectos de elaboração da estratégia analisados, apesar da sua reconhecida importância conforme evidenciado anteriormente na Tabela 4.

As variáveis do processo de elaboração de estratégia que apresentaram mais correlações positivas (seis) com os procedimentos de custos foram: EVAEXT, que se refere à evolução do ambiente externo após a adoção da estratégia, MPAO, que trata do desdobramento da estratégia em metas, planos de ação e orçamento e CEST, da comunicação da estratégia escolhida aos envolvidos. Na sequência, têm-se as variáveis que apresentaram cinco correlações positivas, que foram: FFEXT, relativa ao comportamento dos fatores e forças do ambiente externo, EXPER, que concerne à importância da experiência acumulada na decisão da estratégia, MAEXT, referente ao monitoramento do ambiente externo após a implantação da estratégia e AHABI que diz respeito à avaliação das habilidades e competências internas na escolha da estratégia.

Algumas variáveis do processo de elaboração de estratégia não apresentaram qualquer correlações com os procedimentos de custos, que foram: PPER (planejamento estratégico periódico), NEUTAM (neutralização de ameaça no ambiente) e ESTCOMP (referência nas estratégias dos competidores).

O grau de preocupação com os procedimentos de custos deve estar associado com a natureza da estratégia a ser adotada. Porém, semelhante ao controle operacional de caixa, se torna difícil conceber uma estratégia empresarial sem levar em conta esses elementos, posto que haverá aspectos financeiros e as respectivas limitações envolvidos nessa decisão.

O último grupo dos procedimentos contábeis gerenciais – demais artefatos – e suas possíveis correlações com as variáveis do processo de elaboração de estratégia estão apresentados na Tabela 19.

Conforme visualiza-se na Tabela 19, a variável demais artefatos apresenta várias relações com as variáveis referentes ao processo de elaboração de estratégias, distribuídas de modo uniforme, ou seja, sem centralização em algumas delas. Ressalta-se que quase todas as correlações identificadas foram positivas, nos três níveis de significância destacados, o que indica que uma maior utilização desses procedimentos gerenciais indica que as variáveis de elaboração de estratégia também apresentam uma maior utilização nas empresas.

As variáveis do grupo dos demais artefatos que apresentaram mais correlações, em ordem decrescente, foram: o PLET (planejamento estratégico), a AREN (análise da rentabilidade), a AV (análise vertical), a AAT (análise da atividade) a ALIQ (análise de liquidez). No sentido inverso, as que apresentaram menos correlações com o processo de

elaboração de estratégias, em ordem crescente, foram: AEND (análise do endividamento), PLTR (planejamento tributário), AH (análise horizontal) e BSC (*balanced scorecard*).

O processo de elaboração de estratégia evidenciou duas variáveis que têm correlação positiva com todos os artefatos analisados, que foram a criatividade e intuição como elementos essenciais na definição da estratégia (CRINT) e a firmeza das pessoas envolvidas no momento de implementação da estratégia (AFIMP), nos níveis de significância de 1%, 5% e 10%.

Outras variáveis que também apresentaram correlações positivas com quase todos os artefatos (9) referem-se à evolução do ambiente externo após a implementação da estratégia (EVAEXT), à avaliação das habilidades e competências internas no momento da escolha da estratégia (AHABI), ao desdobramento da estratégia em metas, planos de ação e orçamentos (MPAO), à comunicação da estratégia aos envolvidos (CEST) e ao cumprimento da agenda de acompanhamento da implementação da estratégia (ACOMP), nos níveis de significância de 1%, 5% e 10%.

Por outro lado, algumas variáveis do processo de elaboração de estratégia não apresentaram qualquer relação com os artefatos analisados, que foram as seguintes: a PFORM, que se refere ao planejamento formal para decisão da estratégia, a ESTDO, que diz respeito à estratégia dominante que emerge quando se tem poucas opções, a NEUTAM, relativa à neutralização de ameaça ambiental por meio da estratégia, a DESC, que trata da desconfiança inicial da ideia de estratégia por parte de alguns colaboradores e a ESTCOMP, que se refere à estratégia de competidores como base para definição da estratégia na empresa.

Tabela 19 - Correlação entre a utilização dos procedimentos contábeis (demais artefatos) e o processo de elaboração de estratégias

| Variáveis  | Medidas estatísticas | Variáveis |           |           |           |          |           |           |           |           |           |
|------------|----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
|            |                      | ORC       | PLTR      | PLET      | ALIQ      | AEND     | AAT       | AREN      | AH        | AV        | BSC       |
| 1. PFORM   | r                    | 0.0804    | 0.0988    | 0.2193    | 0.0902    | -0.0543  | 0.0936    | 0.0381    | 0.0815    | 0.0674    | 0.1700    |
|            | p-value              | 0.5595    | 0.4729    | 0.1077    | 0.5126    | 0.6938   | 0.4966    | 0.7823    | 0.5541    | 0.6247    | 0.2147    |
| 2. PPER    | r                    | 0.0786    | 0.0665    | 0.2561    | 0.0288    | 0.0213   | 0.1074    | 0.0480    | 0.1052    | 0.0401    | 0.0889    |
|            | p-value              | 0.5685    | 0.6298    | 0.0591*   | 0.8349    | 0.8774   | 0.4350    | 0.7278    | 0.4447    | 0.7710    | 0.5189    |
| 3. CINTER  | r                    | 0.1115    | 0.1083    | 0.3066    | 0.2236    | 0.0835   | 0.1729    | 0.1912    | 0.1995    | 0.2582    | 0.1635    |
|            | p-value              | 0.4175    | 0.4311    | 0.0228**  | 0.1008    | 0.5445   | 0.2069    | 0.1621    | 0.1442    | 0.0570*   | 0.2331    |
| 4. PDISC   | r                    | 0.2043    | 0.1577    | 0.3346    | 0.2215    | -0.0006  | 0.3078    | 0.2579    | 0.2686    | 0.2933    | 0.2125    |
|            | p-value              | 0.1347    | 0.2501    | 0.0125**  | 0.1042    | 0.9968   | 0.0223**  | 0.0573*   | 0.0474*   | 0.0297**  | 0.1193    |
| 5. GID     | r                    | 0.0867    | 0.2502    | 0.3387    | 0.2423    | 0.1716   | 0.1214    | 0.1635    | 0.2970    | 0.2808    | 0.2398    |
|            | p-value              | 0.5292    | 0.0655*   | 0.0114**  | 0.0748*   | 0.2102   | 0.3773    | 0.2329    | 0.0277**  | 0.0378**  | 0.0779*   |
| 6. PIEST   | r                    | 0.3747    | 0.2623    | 0.3353    | 0.2382    | 0.1106   | 0.3860    | 0.3385    | 0.2011    | 0.2800    | 0.1103    |
|            | p-value              | 0.0048*** | 0.0530*   | 0.0123**  | 0.0799*   | 0.4213   | 0.0036*** | 0.0115**  | 0.1409    | 0.0384**  | 0.4228    |
| 7. CRINT   | r                    | 0.3748    | 0.3606    | 0.3435    | 0.2824    | 0.2546   | 0.3786    | 0.3892    | 0.2306    | 0.2369    | 0.2244    |
|            | p-value              | 0.0048*** | 0.0068*** | 0.0102**  | 0.0367**  | 0.0607*  | 0.0044*** | 0.0033*** | 0.0903*   | 0.0816*   | 0.0996*   |
| 8. TGRUP   | r                    | 0.2412    | 0.2104    | 0.2411    | 0.1774    | 0.2647   | 0.2842    | 0.2820    | 0.0814    | 0.0992    | 0.1619    |
|            | p-value              | 0.0761*   | 0.1231    | 0.0761*   | 0.1950    | 0.0509*  | 0.0354**  | 0.0370**  | 0.5545    | 0.4711    | 0.2375    |
| 9. DALT    | r                    | 0.1788    | 0.1763    | 0.1271    | 0.1197    | 0.0605   | 0.4398    | 0.2976    | 0.0260    | 0.1192    | 0.0259    |
|            | p-value              | 0.1916    | 0.1980    | 0.3553    | 0.3839    | 0.6606   | 0.0008*** | 0.0273**  | 0.8503    | 0.3862    | 0.8514    |
| 10. VAFIN  | r                    | 0.2939    | 0.3132    | 0.3416    | 0.2647    | 0.3335   | 0.3245    | 0.3555    | 0.2190    | 0.1686    | 0.2815    |
|            | p-value              | 0.0294**  | 0.0199**  | 0.0107**  | 0.0508*   | 0.0128** | 0.0157**  | 0.0077*** | 0.1082    | 0.2187    | 0.0373**  |
| 11. AEXT   | r                    | 0.2577    | 0.2683    | 0.2287    | 0.2266    | 0.2000   | 0.2848    | 0.2515    | 0.2246    | 0.2457    | 0.2014    |
|            | p-value              | 0.0575*   | 0.0477**  | 0.0931*   | 0.0961*   | 0.1432   | 0.0351**  | 0.0640*   | 0.0993*   | 0.0706*   | 0.1404    |
| 12. FFEXT  | r                    | 0.3517    | 0.2043    | 0.3751    | 0.4253    | 0.1604   | 0.3485    | 0.3407    | 0.3566    | 0.4331    | 0.3488    |
|            | p-value              | 0.0085*** | 0.1347    | 0.0048*** | 0.0012*** | 0.2420   | 0.0091*** | 0.0109**  | 0.0075*** | 0.0010*** | 0.0091*** |
| 13. CONC   | r                    | 0.1813    | 0.2006    | 0.3254    | 0.1886    | 0.0640   | 0.2493    | 0.2063    | 0.2073    | 0.2273    | 0.2708    |
|            | p-value              | 0.1853    | 0.1421    | 0.0153**  | 0.1678    | 0.6426   | 0.0664*   | 0.1308    | 0.1289    | 0.0951*   | 0.0455**  |
| 14. EVAEXT | r                    | 0.4274    | 0.3621    | 0.3212    | 0.3047    | 0.3065   | 0.3876    | 0.3735    | 0.2057    | 0.3146    | 0.2948    |
|            | p-value              | 0.0011*** | 0.0066*** | 0.0168**  | 0.0237**  | 0.0229** | 0.0035*** | 0.0050*** | 0.1319    | 0.0193**  | 0.0289**  |
| 15. EXPER  | r                    | 0.3022    | 0.2303    | 0.3165    | 0.2361    | 0.3113   | 0.3027    | 0.4135    | 0.1431    | 0.1701    | 0.2273    |
|            | p-value              | 0.0249**  | 0.0908*   | 0.0186**  | 0.0827*   | 0.0207** | 0.0247**  | 0.0017*** | 0.2972    | 0.2144    | 0.0952*   |
| 16. ESTDO  | r                    | 0.1605    | 0.1772    | 0.1976    | 0.0881    | 0.1348   | 0.1349    | 0.1808    | 0.0396    | 0.0229    | -0.0702   |
|            | p-value              | 0.2417    | 0.1957    | 0.1482    | 0.5225    | 0.3266   | 0.3262    | 0.1866    | 0.7742    | 0.8684    | 0.6106    |

|             |         |           |           |           |           |          |           |           |           |           |          |
|-------------|---------|-----------|-----------|-----------|-----------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|----------|
| 17. APOP    | r       | 0.1590    | 0.1811    | 0.3154    | 0.1576    | 0.1295   | 0.1765    | 0.2249    | 0.1955    | 0.1395    | 0.1689   |
|             | p-value | 0.2462    | 0.1857    | 0.0190**  | 0.2505    | 0.3461   | 0.1973    | 0.0988*   | 0.1442    | 0.3099    | 0.2178   |
| 18. NEUTAM  | r       | 0.1436    | 0.0350    | 0.0750    | 0.0812    | 0.0528   | 0.1199    | 0.1467    | 0.0645    | 0.1107    | 0.1130   |
|             | p-value | 0.2957    | 0.7997    | 0.5862    | 0.5554    | 0.7020   | 0.3832    | 0.2851    | 0.6400    | 0.4211    | 0.4113   |
| 19. MAEXT   | r       | 0.2817    | 0.1950    | 0.1683    | 0.2281    | -0.0149  | 0.2802    | 0.2377    | 0.1392    | 0.2709    | 0.0973   |
|             | p-value | 0.0372**  | 0.1536    | 0.2193    | 0.0939*   | 0.9142   | 0.0383**  | 0.0805*   | 0.3106    | 0.0455**  | 0.4796   |
| 20. AHABI   | r       | 0.2449    | 0.3578    | 0.4135    | 0.2314    | 0.1688   | 0.3216    | 0.2846    | 0.3267    | 0.2687    | 0.2588   |
|             | p-value | 0.0715*   | 0.0073*** | 0.0017*** | 0.0891*   | 0.2179   | 0.0167**  | 0.0352**  | 0.0149**  | 0.0473**  | 0.0564*  |
| 21. MPAO    | r       | 0.3472    | 0.2849    | 0.2511    | 0.3484    | 0.1722   | 0.3398    | 0.3409    | 0.2755    | 0.3716    | 0.2647   |
|             | p-value | 0.0094*** | 0.0350**  | 0.0645*   | 0.0091*** | 0.2087   | 0.0112**  | 0.0109**  | 0.0417**  | 0.0052*** | 0.0509** |
| 22. AGAV    | r       | 0.3263    | 0.2404    | 0.2996    | 0.2546    | 0.0121   | 0.4120    | 0.3708    | 0.2007    | 0.3008    | 0.1335   |
|             | p-value | 0.0150**  | 0.0770*   | 0.0263**  | 0.0607*   | 0.9303   | 0.0018*** | 0.0053*** | 0.1418    | 0.0256**  | 0.3312   |
| 23. CEST    | r       | 0.3364    | 0.3250    | 0.4184    | 0.2314    | 0.1374   | 0.2765    | 0.3175    | 0.3002    | 0.2571    | 0.2522   |
|             | p-value | 0.0120**  | 0.0155**  | 0.0015*** | 0.0892*   | 0.3170   | 0.0410**  | 0.0182**  | 0.0259**  | 0.0581*   | 0.0633*  |
| 24. DISPEX  | r       | 0.2996    | 0.1422    | 0.3912    | 0.3028    | 0.1673   | 0.1407    | 0.2088    | 0.2917    | 0.3032    | 0.2670   |
|             | p-value | 0.0263**  | 0.3005    | 0.0031*** | 0.0246**  | 0.2220   | 0.3055    | 0.1261    | 0.0307**  | 0.0245**  | 0.0488** |
| 25. AFIMP   | r       | 0.2505    | 0.4324    | 0.3841    | 0.3826    | 0.2838   | 0.4726    | 0.3740    | 0.3697    | 0.3698    | 0.2726   |
|             | p-value | 0.0650*   | 0.0010*** | 0.0038*** | 0.0039*** | 0.0357** | 0.0003*** | 0.0049*** | 0.0055*** | 0.0055*** | 0.0440** |
| 26. ACOMP   | r       | 0.4091    | 0.3297    | 0.3062    | 0.3311    | 0.2083   | 0.4678    | 0.4184    | 0.2482    | 0.3385    | 0.2871   |
|             | p-value | 0.0019*** | 0.0140**  | 0.0230**  | 0.0135**  | 0.1270   | 0.0003*** | 0.0015*** | 0.0677*   | 0.0115**  | 0.0335** |
| 27. ESTMUD  | r       | 0.3785    | 0.2009    | 0.1581    | 0.2398    | 0.1294   | 0.3222    | 0.2873    | 0.1121    | 0.2383    | 0.1498   |
|             | p-value | 0.0044*** | 0.1413    | 0.2491    | 0.0778*   | 0.3463   | 0.0164**  | 0.0334**  | 0.4150    | 0.0783*   | 0.2751   |
| 28. DESC    | r       | 0.0893    | 0.0534    | 0.1668    | 0.1074    | 0.0126   | 0.1077    | 0.0358    | 0.1117    | 0.1384    | 0.1499   |
|             | p-value | 0.5170    | 0.6986    | 0.2237    | 0.4351    | 0.9272   | 0.4339    | 0.7955    | 0.4167    | 0.3137    | 0.2748   |
| 29. MUDCOM  | r       | 0.1719    | 0.1352    | 0.2333    | 0.1242    | 0.1242   | 0.2068    | 0.1184    | 0.1118    | 0.1378    | 0.2281   |
|             | p-value | 0.2026    | 0.3249    | 0.0864*   | 0.3664    | 0.3625   | 0.1298    | 0.3895    | 0.4163    | 0.3156    | 0.0940*  |
| 30. MUDTEC  | r       | 0.1714    | 0.2200    | 0.2769    | 0.2840    | 0.2319   | 0.1966    | 0.2301    | 0.2923    | 0.2800    | 0.2432   |
|             | p-value | 0.2108    | 0.1066    | 0.0407**  | 0.0356**  | 0.0884*  | 0.1503    | 0.0910*   | 0.0304**  | 0.0384**  | 0.0736*  |
| 31. ESTCOMP | r       | 0.0037    | -0.0179   | 0.0291    | 0.0372    | 0.0544   | 0.0714    | 0.0589    | -0.0199   | 0.0041    | 0.0244   |
|             | p-value | 0.9784    | 0.8971    | 0.8331    | 0.7873    | 0.6933   | 0.6044    | 0.0661    | 0.8852    | 0.9762    | 0.8596   |
| 32. INMERC  | r       | 0.1140    | 0.1521    | 0.1853    | 0.3040    | 0.1469   | 0.2256    | 0.2265    | 0.2548    | 0.3242    | 0.2210   |
|             | p-value | 0.4073    | 0.2677    | 0.1755    | 0.0240**  | 0.2846   | 0.0977*   | 0.0697*   | 0.0604*   | 0.0157**  | 0.1050   |

**Fonte:** Dados de pesquisa (2019)

\* Significante ao nível de 10%; \*\* Significante ao nível de 5%; \*\*\* Significante ao nível de 1%.

**Legenda:** ORC-orçamento; PLTR-planejamento tributário; PLET-planejamento estratégico; ALIQ-análise de liquidez; AEND-análise de endividamento; AAT-análise da atividade; AREN-análise de rentabilidade; AH-análise horizontal do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício; AV-análise vertical do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício; BSC-balanced scorecard.

Em resumo, quando se correlacionou as variáveis do processo de elaboração de estratégias com as variáveis dos procedimentos contábeis gerenciais relativas aos controles operacionais, identificou-se uma concentração na variável controle de caixa (CCX) associada a quase todos os aspectos de elaboração de estratégias analisados. Nesse contexto se concluiu que no processo de elaboração de estratégias, o controle de caixa deve ser uma variável a ser considerada.

Na parte que tratou das variáveis das demonstrações contábeis identificou-se uma distribuição mais equilibrada nas relações com o processo de elaboração de estratégia, tendo como destaques o balanço patrimonial (BP), o balancete de verificação (BLC) e a demonstração de resultados (DRE). O que se inferiu desses resultados é que essas demonstrações podem ser bastante úteis na compreensão dos elementos financeiros, econômicos e patrimoniais que serão o alicerce para a análise da realidade interna e externa.

Com relação à associação existente entre os procedimentos de custos e as variáveis do processo de elaboração de estratégias, identificou-se uma concentração de correlações na metade das variáveis de custos analisadas, que foram, PE (ponto de equilíbrio), FPVCP (formação de preços de venda com base nos custos do produto), MCONT (margem de contribuição) e FPVP (formação de preços de venda com base em percentual) e nenhuma correlação na variável custos diretos (CD). O que se percebeu nesse caso foi que em um processo de elaboração estratégica essas variáveis de custos são elementos importantes na análise de viabilidade da estratégia em formação.

Por fim, foram verificadas as correlações entre os demais artefatos gerenciais e o processo de elaboração de estratégia, que se encontravam dispersas na matriz elaborada, mas ressaltaram o PLET (planejamento estratégico), a AREN (análise da rentabilidade), a AV (análise vertical), a AAT (análise da atividade) e a ALIQ (análise de liquidez) como os principais artefatos que impactam nesse processo. Houve uma distribuição uniforme entre os demais procedimentos, sendo que estes foram os que obtiveram maiores correlações.

Os resultados também evidenciaram que para se conceber uma estratégia é preciso análise periódica das atividades da empresa, contribuições dos diversos setores envolvidos, utilização da criatividade e intuição dos participantes, análise das competências internas, participação e opinião de grupos e de indivíduos, dentre outros. Também, aspectos do ambiente externo, tais como a concorrência, as ameaças, as oportunidades, dentre outros, não devem ser subestimados no processo de elaboração da estratégia.

Conforme visto nas seções anteriores, os controles operacionais são utilizados na maioria das empresas pesquisadas e também são considerados muito importante. Contudo, no

processo de elaboração de estratégia, apenas o controle de caixa (CCX) parece representar um papel importante, conforme opinião dos pesquisados.

Também, conforme visto, há certa divergência com os demais procedimentos contábeis gerenciais, que tratam das demonstrações contábeis, dos custos e dos demais artefatos, que têm pouca utilização nas empresas pesquisadas, apesar da importância admitida pelos pesquisados. No que se refere à presença desses procedimentos no processo de elaboração de estratégia, vê-se que a metade das variáveis de cada grupo, aproximadamente, é que parece ter alguma relevância nesse processo. Com efeito, nas demonstrações contábeis destacaram-se o BP, o BLC e a DRE; nos procedimentos de custos têm-se o PE, a FPVCP, a MCONT e a FPVP; nos demais artefatos têm-se o PLET, a AREN, a AAT, a AV e a ALIQ.

Assim, há certa divergência entre a percepção de importância e a participação dessas ferramentas no processo de elaboração da estratégia. Com isso pressupõe-se que os procedimentos contábeis gerenciais e as respectivas informações não estão sendo utilizadas com eficiência na definição da estratégia com foco na busca de vantagem competitiva, de modo a assegurar a continuidade dos pequenos negócios.

Uma base informacional adequada contribui para uma maior eficiência na tomada de decisão, e com isso um maior crescimento das empresas. Andrade et al. (2013) assinalam que informações utilizadas de modo mais racional são responsáveis por geração de oportunidades às empresas.

Cada vez mais os pequenos empreendimentos estão atentos às oportunidades do ambiente externo, o que torna necessário um maior conhecimento e uma maior utilização das ferramentas gerenciais por parte dos mesmos, de modo a contribuir para a sua continuidade (ALVARENGA, 2016).

Mesmo em um contexto onde as informações são mais acessíveis e compartilhadas, não se pode negligenciar o fato de que uma postura proativa possa gerar um diferencial no desenvolvimento de habilidades únicas nos empreendimentos, conforme pressupõe a VBR, como características de um diferencial competitivo de uma entidade: valor, raridade, difícil imitação e sem substitutos próximos (BARNEY, 1991; PUGAS; CALEGARIO; ANTONIALI, 2013). Neste estudo vê-se que esse aspecto precisa ser melhor desenvolvido nas empresas pesquisadas, diante da subutilização das informações contábeis gerenciais como fontes de diferencial competitivo.

Os recursos organizacionais, em particular as informações contábeis gerenciais, têm potencial para serem únicos no mercado no tocante às formas de utilização pelas empresas. Miranda et al. (2015) enfatizam que não basta ter a posse de determinados recursos, é preciso

também saber utilizá-los para que produzam os efeitos esperados na perspectiva da VBR, independente se estes são recursos distintos ou semelhantes.

Por fim, apresentam-se os resultados obtidos com as respostas às três questões abertas constantes no instrumento de coleta de dados, nas quais os participantes da pesquisa foram instados a analisarem o desempenho da empresa em relação às suas expectativas e aos principais concorrentes, nos últimos três anos, e atribuírem uma nota (de 0 a 10) a esse desempenho.

#### **4.3 Análise qualitativa**

Quanto ao desempenho diante das expectativas, predominou uma avaliação boa ou ótima, por 33 pesquisados (60% da amostra), onde o não alcance de algumas metas inicialmente planejadas, decorreu da crise econômica que atingiu o país nos últimos anos, segundo os participantes.

Mesmo diante do baixo uso das ferramentas gerenciais apresentadas, exceto as ferramentas de cunho operacional, os respondentes se mostraram otimistas com o seu próprio desempenho. Algumas das respostas que expressam esse sentimento foram: “alcançamos o que planejamos”; “nossas expectativas foram alcançadas”; “foi bom”; “foi dentro das expectativas”; “foi ótimo, foi dentro do esperado”; “o crescimento foi considerável”.

Intui-se que com a utilização intensiva das demais ferramentas contábeis gerenciais, e não apenas de modo pontual, as empresas poderiam entregar resultados mais favoráveis, a partir de um processo gerencial e decisório calcado em elementos informacionais mais diversificados e completos.

As mesmas justificativas (econômicas) foram os principais motivos apontados por aqueles que consideram o desempenho abaixo das expectativas ou ruim, ou seja, para 22 dos pesquisados (40% da amostra) a conjuntura econômica nacional foi fator determinante para o não alcance dos objetivos, não havendo outro motivo para o baixo desempenho. Algumas frases que retratam esta percepção são: “foi razoável devido à crise”; “houve queda, devido à crise”; “abaixo do esperado”; “muito ruim”; “não foi possível superar as expectativas devido à crise”.

Como se percebe, a crise econômica foi o fator impeditivo de acordo com os respondentes para um alcance mais expressivo dos objetivos entre os que avaliaram seu desempenho como sendo positivo, bem como foi o que intensificou um resultado negativo na visão daqueles que justificaram seu baixo desempenho. Em nenhum momento a utilização ou

não de informações ou relatórios contábeis foram citados pelos respondentes. Infere-se que a demanda por informações contábeis gerenciais, conforme evidenciado anteriormente, bem como a sua utilização estão restritas a situações pontuais e não gerenciais no cotidiano empresarial.

No que se refere ao desempenho frente aos principais concorrentes, a resposta predominante foi bom ou regular para 39 respondentes (70,9% da amostra). Já para 23,6% deles, o desempenho frente aos principais concorrentes foi péssimo ou abaixo do que esperavam pelos motivos semelhantes aos citados anteriormente, ou seja, a crise econômica que afetou de maneira forte os negócios nos últimos anos, além de outros motivos, tais como a queda no desempenho interno e problemas pessoais não especificados por eles. Apenas 5,5% dos pesquisados declararam que o desempenho da empresa foi excelente ou ótimo, quando comparado com a concorrência.

Vê, assim, diante das respostas apresentadas, que quando estimulados a se compararem aos seus principais concorrentes, os respondentes mostraram-se otimistas, apesar das barreiras decorrentes da crise. Mencionaram investimentos em tecnologias, expansão do portfólio de produtos e diversificação da carteira de clientes como fatores propulsores da melhora frente aos concorrentes. Assim, mesmo apresentando uma avaliação predominantemente regular, os pesquisados não consideraram o desempenho das respectivas empresas abaixo do desempenho da concorrência.

Essa ideia foi corroborada pelas respostas dadas à última questão do instrumento de pesquisa, onde os respondentes foram convidados a si auto avaliarem, atribuindo a uma nota referente ao seu desempenho no período proposto.

Mesmo com um desempenho inferior ao pretendido, os pesquisados atribuíram-se uma nota alta (média 8,0), ressaltando que, apesar da crise econômica, muito foi feito, e muito há por se fazer para superarem as barreiras que dificultam o crescimento do negócio. Contudo, alguns informaram que mesmo assim conseguiram um equilíbrio financeiro com a redução dos lucros no período.

Essa média ratifica a ideia de que mesmo diante de um otimismo reduzido, quando compararam o desempenho das suas empresas com o de seus principais concorrentes, os pesquisados não se colocaram em posição inferior, de sorte que a crise econômica afeta a todos. De qualquer modo, vislumbram esperança de melhorias no futuro, externalizadas nos seguintes termos: “precisamos melhorar”; “existem problemas internos que precisam ser solucionados”; “esperança para 2019”; “estamos ganhando experiência com o tempo”; “somos referência e vamos continuar sendo”; “sempre procuramos melhorar”.

Esse discurso transparece que questões referentes à mortalidade empresarial não perpassa a avaliação dos mesmos. Há uma expectativa de que seus empreendimentos irão continuar em atividade, independente do contexto de crise, concorrência e outras ameaças a que estão submetidos, conforme percebido nas falas dos participantes.

Possivelmente, a utilização mais efetiva dos procedimentos contábeis gerenciais e das informações por eles geradas, no processo de elaboração da estratégia, contribuiria para fortalecer o negócio, auxiliando na superação das ameaças externas (por ex: a crise econômica) e no aproveitamento das oportunidades.

Nesse cenário, o conhecimento das condições internas (por ex: financeiras e econômicas), por meio dos relatórios gerenciais são de grande valia para os pequenos empreendimentos que buscam a sua sustentabilidade no mercado competitivo.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Discutir questões referentes à elaboração de estratégias em pequenas empresas é um desafio, haja vista as particularidades a elas inerentes e as formas de gerenciamento que as distanciam do essencial para uma gestão estratégica efetiva de modo a sobreviverem às adversidades ambientais, manterem-se competitivas e alcançarem os objetivos inicialmente traçados.

Diversas teorias referentes às estratégias empresariais apresentam pressupostos para uma melhor compreensão dos elementos presentes na dinâmica empresarial, sua gestão, seu processo decisório, seus recursos, seus procedimentos, suas relações com o ambiente externo e interno, dentre outros.

Este estudo recorreu à teoria da Visão Baseada em Recursos (VBR) que se volta para o contexto interno das empresas de modo a resgatar a importância dos recursos (inclusive os informacionais) atribuindo-lhes potencial de criar vantagem competitiva frente aos concorrentes do negócio. Certamente, sem desconhecer ou subestimar o papel do ambiente externo, por meio dos elementos, dos agentes e das oportunidades que lá se encontram.

Essa teoria, a partir de Barney (1991), apregoa que recursos e capacidades internas são responsáveis pela criação de valor e vantagem competitiva, a partir do aperfeiçoamento de desempenho e possuem quatro características: são valiosos, raros, inimitáveis e organizados. Os recursos internos advêm de diversas fontes – materiais e imateriais - a exemplo dos recursos financeiros, da reputação das empresas, da fidelidade de clientes, da capacitação da mão de obra, do planejamento, da informação etc.

Nesta pesquisa buscou-se analisar as relações entre a utilização de procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias em um contexto empírico selecionado - pequenas empresas comerciais da região do Cariri Ocidental Paraibano. Considera-se que esses procedimentos produzem informações contábeis gerenciais que podem auxiliar na definição da estratégia.

Inicialmente, delineou-se um panorama dos pesquisados (empresários/gestores) quanto das empresas, onde verificou-se que a amostra foi composta com predomínio de pessoas do sexo masculino (58,2%), na faixa etária entre 26 e 45 anos de idade (71%), escolaridade entre os níveis fundamental e o ensino médio/técnico (78,1%) e com um tempo de atuação acima de seis anos (69,1%), sendo o próprio dono ou responsável pela gestão do empreendimento.

No que se refere às empresas pesquisadas, vê-se que a maioria delas (60%) tem entre 6 e 25 anos de existência, é de natureza individual (81,8%), é optante pelo Simples Nacional

(85,5%), é de empresas classificadas como ME ou EPP (92,7%), pelo critério do número de empregados, e 72,7% delas são consideradas ME ou EPP, pelo critério do faturamento.

Na utilização dos procedimentos contábeis gerenciais predominou os controles operacionais - de caixa, de saldos bancários, de recebimentos, de pagamentos, de estoques, de custos, de despesas e de vendas -, quando comparados com os outros grupos de procedimentos contábeis gerenciais (demonstrações contábeis, custos e os demais artefatos), que apresentaram baixa adesão nas empresas analisadas. Os controles operacionais estão bastante presentes no cotidiano das empresas, sendo úteis nos processos de gestão e de decisão gerencial.

Porém, prevalece o entendimento de que os procedimentos em geral são importantes e contribuem para uma gestão mais otimizada dos recursos disponíveis.

Nas análises dos aspectos do processo de elaboração de estratégias, por meio de 32 variáveis, a serem avaliadas pelos participantes a partir da realidade das respectivas empresas. De um modo geral, os resultados revelaram uma tendência de concordância dos pesquisados quanto aos aspectos referentes à elaboração da estratégia investigados, sinalizando que há iniciativas com esse propósito nas respectivas empresas.

Houve predomínio de concordância (65,4%) em relação aos aspectos analisados, com destaque para a criatividade e a intuição como elementos basilares na formação da estratégia, o monitoramento do ambiente externo mesmo com a implementação da estratégia em andamento, a formulação da estratégia que acontece periodicamente, que tem como finalidade o aproveitamento de oportunidades e que é devidamente comunicada aos envolvidos.

No que tange às correlações do perfil dos participantes e das empresas com a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais, os resultados apontaram que, tanto com relação aos pesquisados quanto com relação às empresas, não há correlação forte entre as variáveis.

Assim, o perfil dos participantes apresentou pouca relação com os controles operacionais, as demonstrações contábeis, os procedimentos de custos e os demais artefatos gerenciais. O que se esperava com as correlações efetuadas é que aspectos característicos pudessem influenciar em uma maior ou menor utilização das ferramentas apresentadas (escolaridade, tempo de atuação etc.).

Nos controles operacionais, a função na empresa e a faixa etária/o tempo de atuação obtiveram correlação negativa com os controles de custos e despesas, respectivamente. Nas demonstrações contábeis, apenas a função exercida na empresa apresentou correlação positiva com o balanço patrimonial.

Por sua vez, nos procedimentos de custos, apenas a margem de contribuição, obteve correlação positiva com a escolaridade e a função exercida na empresa. E por último, os demais artefatos gerenciais que não apresentaram qualquer sensibilidade às características dos participantes.

As correlações entre o perfil das empresas e a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais tiveram resultados semelhantes aos do perfil dos participantes.

Nos controles operacionais, o tempo de constituição se correlacionou negativamente com o controle de saldos bancários e o controle de despesas. Com relação às demonstrações contábeis, as características das empresas não apresentaram qualquer correlação com a utilização deles.

Quanto aos procedimentos de custos, o tempo de constituição foi sensível positivamente à formação de preço de venda com base nos custos dos produtos. O faturamento anual apresentou correlação positiva com a utilização dos custos diretos e com o custo meta. Com relação aos demais artefatos gerenciais, apenas o número de empregados foi sensível negativamente a uma utilização do planejamento tributário.

Portanto, tanto o perfil dos participantes quanto das empresas foram considerados, de acordo com os resultados, fatores pouco relevantes para uma maior ou menor utilização dos procedimentos contábeis gerenciais apresentados.

Outro aspecto analisado foi a correlação entre o perfil dos participantes e das empresas e o processo de elaboração de estratégias. Nesta parte destacou-se a escolaridade que apresentou correlação com as variáveis estratégicas referentes à criatividade e intuição, à análise de diferentes alternativas de estratégias, à análise da estratégia com foco nos valores financeiros, à análise dos fatores e forças do ambiente externo, à avaliação dos concorrentes, à neutralização de ameaças estratégicas por meio da estratégia, ao monitoramento do ambiente externo após a estratégia, às mudanças de competências e habilidades na empresa e ao foco na estratégia de competidores. Todas as correlações foram positivas, ou seja, quanto maior a escolaridade maior a compreensão desses aspectos na formulação de estratégia.

O fato de a escolaridade ter apresentado algumas correlações, infere-se que um maior investimento na formação e aperfeiçoamento empresarial dos gestores e colaboradores poderia proporcionar uma melhor compreensão dos aspectos que poderiam gerar diferenciais competitivos, bem como da importância da contabilidade como ferramenta auxiliar nesse processo.

Outra variável do perfil dos respondentes que obteve destaque nesta parte foi o tempo de atuação que se correlacionou negativamente com as variáveis das estratégias: estratégia

como processo formal, geração da ideia inicial da estratégia, evolução do ambiente externo após a estratégia, aproveitamento de oportunidades, apoio e firmeza dos envolvidos na implementação estratégica, cumprimento da agenda de acompanhamento da implementação da estratégia e estratégia como elemento inovador no mercado. Nesse caso, quanto maior o tempo de atuação na empresa, menor a compreensão dessas variáveis no processo de formulação da estratégia.

As correlações entre o perfil das empresas e o processo de elaboração estratégica foram poucas. O tempo de constituição apresentou apenas uma correlação positiva com a variável que trata da ideia estratégica como pré-existente na mente de diretores e gestores; o número de empregados também apresentou apenas uma correlação negativa com a variável estratégica de aproveitamento de oportunidades; e o faturamento que obteve uma correlação negativa com a variável que trata do surgimento da estratégia dominante diante da escassez de opções. Em síntese, o perfil da empresa pouco impacta no entendimento dos aspectos do processo de elaboração de estratégia analisados.

Por fim, os resultados evidenciaram algumas correlações entre os procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias. Nesse tocante observou-se no que se refere aos controles operacionais o destaque maior do controle de caixa, seguido pelo controle de custos e controle de despesas, sendo esses dois últimos intrinsecamente relacionados ao caixa da empresa. O controle de caixa correlacionou-se positivamente com 28 variáveis do processo de elaboração de estratégia, o que significa que o entendimento acerca dos aspectos do processo de elaboração da estratégia passa pela análise do caixa da empresa, bem como dos custos e das despesas, que apresentaram sete e nove correlações, respectivamente.

Já, no que se refere às demonstrações contábeis as correlações com aspectos do processo de elaboração de estratégia ficaram distribuídas nas seguintes: balanço patrimonial, balancete de verificação, demonstração de resultados e demonstração dos fluxos de caixa. Nos procedimentos de custos, o ponto de equilíbrio, a formação de preço de venda com base nos custos dos produtos, a formação de preço de venda com base em um percentual e a margem de contribuição foram as variáveis que apresentaram mais correlações com aspectos do processo de elaboração de estratégia.

No grupo de demais artefatos, com vários procedimentos contábeis gerenciais, verificou-se uma distribuição mais equitativa entre a utilização desses e o entendimento de aspectos do processo de formulação de estratégia. Apesar dessa associação às variáveis estratégicas, esses artefatos estão entre os menos utilizados nos respectivos empreendimentos.

Com relação às variáveis do processo de elaboração de estratégia, vê-se que 15 delas (47%) apresentaram-se como uma das mais recorrentes nas correlações com algum dos procedimentos contábeis gerenciais, quais foram: GID, PIEST, CRINT, TGRUP, AEXT, FFEXT, CONC, EVAEXT, EXPER, MAEXT, AHABI, MPAO, CEST, AFIMP e ACOMP.

Assim, compreende-se que há uma relação parcial entre a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais e os aspectos do processo de elaboração de estratégias, no contexto analisado, posto serem ações que existem parcialmente no ambiente das empresas, o que significa a existência de espaços para aprimoramento e evolução, tanto no que se refere à utilização desses procedimentos quanto na implementação de um processo de elaboração de estratégia, que busque subsídios nas informações contábeis gerenciais de modo a criar vantagem competitiva.

Diante disso, percebe-se que as informações provenientes dos procedimentos contábeis gerenciais também não estão sendo utilizadas de modo a contribuir para gerar o diferencial competitivo necessário para as empresas manterem-se sustentáveis econômica e financeiramente, o que seria alcançado se as ações definidas fossem revestidas das características únicas e raras, conforme pressupõe a teoria da VBR.

Como sugestão para pesquisas futuras se propõe a expansão do estudo de modo a produzir comparações com empresas de outros ramos de atividades e de outras regiões. Conhecer esses fenômenos no cenário das MPE proporciona condições para uma aproximação com a realidade gerencial e contábil e com o pensamento estratégico, este ainda bastante desafiador.

## REFERÊNCIAS

- ABDEL AL, S.; MCLELLAN, J. Strategy and management accounting practices alignment and its effect on organizational performance. **Journal of Accounting, Business & Management**, 20 (1), 1-27, 2013.
- ALBANEZ, T.; BONÍZIO, R. C. A contabilidade gerencial como fator condicionante à sobrevivência das micro e pequenas empresas. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS - CBC, 16. João Pessoa, 2007. **Anais [...]** João Pessoa: CBC, 2007.
- ALBANEZE, D. E.; BRIOZZO, A. E.; ARGANARAZ, A. A.; VIGIER, H. P. Determinantes de la tercerización del servicio de información contable em las PYMES: el caso de la Argentina. **RAM – Rev. Adm. Mackenzie**, São Paulo, v. 14, n. 5, set./out. 2013.
- ALCANTARA, P. G. de F. et al. Estratégia de diversificação segundo a visão baseada em recursos: estudo de caso em uma empresa de alimentos. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, Florianópolis, v. 8, n. 3, set./dez. 2015.
- ALVARENGA, R. A. Estudo dos fatores contribuintes para a mortalidade das micro e pequenas empresas do estado do Maranhão. **International Journal of Innovation**, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 106-118, jul./dez. 2016.
- ALVAREZ, S. A.; BARNEY, J. B.; ANDERSON P. Forming and exploiting opportunities: the implications of discovery and creation for entrepreneurial and organizational research. **Organization Science**, 24(1), 301-317, 2013.
- ALVES, J. N. et al. A utilização do planejamento estratégico como ferramenta de gestão na pequena empresa. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v. 7, n. 2, p.80-100, maio/ago. 2013.
- AMARAL, G. L.; OLENIKE, J. E.; AMARAL, L. M. F. **Causas de desaparecimentos das micro e pequenas empresas**. Brasília: IBPT, 2013.
- AMORIM, D. S.; SILVA, A. C. R. Gestão estratégica da informação contábil: um enfoque no gerenciamento de Micro e Pequenas Empresas. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n.1, p.39-65, jan./mar. 2012.
- ANDRADE, L. C. M. et al. Determinantes para utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. **RAM - Rev. Adm. Mackenzie**, São Paulo, v.14, n. 1, jan./fev. 2013.
- ANJOS, L. C. M. et al. Uso da contabilidade para obtenção de financiamento pelas micro e pequenas empresas: um estudo a partir da percepção dos gestores. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 1, p. 86-104, 2012.
- ANSOFF, H. I. **Corporate strategy**: An analytic approach to business policy for growth and expansion. New York: McGraw-Hill, 1965.
- ANSOFF, H. I.; MCDONNELL, E. **Implanting strategic management**. New Jersey: Prentice-Hall, 1990.

ARAGÃO, L. A. et al. Visão baseada em recursos e capacidades dinâmicas no contexto brasileiro: a produção e a evolução acadêmica em dez anos de contribuições. **Revista Eletrônica de Administração**, Porto Alegre, v. 16, n. 2, p. 1-24, 2010.

ARAUJO J. G. et al. Práticas gerenciais: análise dos custos e formação de preço no arranjo produtivo local de confecções – PE. **REMIPE – Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco**, v. 2, n. 2, jul./dez. 2016.

ARSHAM H. K. P-value as a measuring tool and decision procedure for the goodness-of-fit Test, **Journal of Applied Statistics**, v. 15, n.3, p.131-135, 1988.

BALTAR, F.; COULON, S. Dynamics of the entrepreneurial process: the innovative entrepreneur and the strategic decisions. **Review of Business and Finance Studies**, 5(1), 69-81, 2014.

BARNEY, J. B. Firm resources and sustained competitive advantage. **Journal of management**, p. 99-120, 1991.

BARNEY, J. B. Resource-based theories of competitive advantage: A ten-year retrospective the resource-based view. **Journal of management**, 27(6), 643-650, 2001.

BARNEY, J. B.; HESTERLY, W. S. **Administração estratégica e vantagem competitiva**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BARNEY, J. B. **Gaining and sustaining competitive advantage**. (4th ed.). Boston: Prentice Hall, 2011.

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

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

BEUREN, I. M; RENGEL S. Uso dos atributos da Contabilidade Gerencial propostos por Moores e Yuen (2001) em empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. **Revista Brasileira Gestão e Negócios**, São Paulo, v. 14, n. 45, p. 453-479, out./dez. 2012.

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

BINDER, M. P.; FAVORETO, R. L.; VIEIRA, S. F. A. RBV e empreendedorismo: permutações contributivas. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, 1(3), 3-35, 2012.

BLONSKI, et al. O controle gerencial na perspectiva do *New Public Management*: o caso da adoção do *Balanced scorecard* na Receita Federal do Brasil. **Administração Pública e Gestão Social**, 9(1), p.15-30, jan./mar. 2017.

BRAGANÇA, L. F.; MAINARDES, E. W.; LAURETT, R. Conceitos de estratégia na visão dos estudantes de administração. **Revista Ibero Americana de Estratégia**, Universidade Nove de Julho, São Paulo, v. 14, n. 3, p. 75-92, jul./set. 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Micro Empresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm). Acesso em: 10 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 128 de 19 de dezembro de 2008**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp128.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp128.htm). Acesso em: 10 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 147 de 07 de agosto de 2014**. Altera a Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006; e as Leis 5.889/73, 11.101/2005, 9.009/1995, 11.598/2007, 8.934/1994, 10.406/2002 e 8.666/1993 e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm). Acesso em: 01 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 155 de 27 de outubro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 123/2006 e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp155.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm). Acesso em: 01 jul. 2017

CALLADO, A. A. C; MELO, W. A. Ferramentas e informações gerenciais em micro e pequenas empresas. **Revista Eletrônica do Mestrado Profissional em Administração da UnP**, v. 10, n. 3, 2018.

CARVALHO, D. M.; PRÉVOT, F.; MACHADO, J. A. D. O uso da teoria da visão baseada em recursos em propriedades rurais: uma revisão sistemática da literatura. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 49, n.3, p. 506-518, jul./ago./set. 2014.

CASTRO, V. A.; MELLO, E.; PINTO, R. de M. Costa. Gestão do conhecimento – GC – como recurso estratégico e fonte de vantagem competitiva sustentável – VCS – na perspectiva resource-based view – RBV. **Organizações em contexto (ROC)**, São Bernardo do Campo, v. 8, n. 15, jan./jun. 2012.

CLEMENTE, F. **Pesquisa exploratória e fenomenológica**: alguns conceitos básicos. 2007. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/pesquisa-qualitativa-exploratoria-fenomenologica-alguns-conceitos-basicos/14316>. Acesso em: 25 abr. 2018.

COLLINS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COSTA, C. C. **Estratégia de negócios**. São Paulo: Saraiva, 2009.

COUTO, M. H. G; CAMPOS, P. C.; CASTRO, A. C.; OLIVA, F. L. Mortalidade precoce das micro e pequenas empresas: estudo das principais causas de falência empresarial em Bambuí/MG. **Revista da Micro e Pequena Empresa – FACCAMP**, Campo Limpo Paulista, v. 11, n. 3, p. 39-53, 2017.

DE PAULO, A. S.; CINTRA, Y. C. O uso de artefatos de contabilidade gerencial no ciclo de vida das empresas do setor têxtil: o caso ACR fashion. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, Rio de Janeiro, v. 23, n. 1, p. 3, jan./abr. 2018.

DRUCKER, P. **The practice of management**. New York: Harper e Brothers, 1954.

EMIDIO, L. et al. Acreditação hospitalar: estudo de casos no Brasil. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 3, n. 1, p. 98-113, 2013.

FARIA, J. A.; AZEVEDO, T. C.; OLIVEIRA, M. S. A utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão nas micro e pequenas empresas do ramo de comércio de material de construção de Feira de Santana/BA. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 6, n. 2, p. 89-106, 2012.

FERRONATO, A. J. **Gestão contábil- financeira de micro e pequenas empresas: sobrevivência e sustentabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FONSECA, M. R.; CUNHA, M. A. Desenvolvimento da vantagem competitiva sob a ótica da visão baseada em recursos. **Caderno Profissional de Administração – UNIMEP**, v. 5, n. 1, 2015.

GAMBLE, J. E.; THOMPSON JR, A. A. **Fundamentos da administração estratégica**. 2. ed. Porto Alegre: AMGH, 2012.

GARDELIN, J. P.; ROSSETTO, C. R.; VERDINELLI, M. A. O relacionamento entre a incerteza ambiental e o comportamento estratégico na percepção dos gestores de pequenas empresas. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 48, n. 4, p. 702-715, out./nov./dez. 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, J. G. V.; RAUPP, F. M. Uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos: um estudo multicase à luz da teoria da contingência. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 3, set./dez. 2017.

GOMES, M. D.; MARCONDES, R. C. O desenvolvimento de micro e pequenas empresas: o caso da incubadora tecnológica de Guarulhos. **REGE – Revista de Gestão**, 23, p.264-273, 2016.

HAIR, J. F. J. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre. Bookman, 2009.

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

HALAWI, L. A.; ARONSON, J.E.; MCCARTHY, R.V. Resource-Based view of Knowledge Management for Competitive advantage. **The Electronic Journal of Knowledge Management**, v. 3, n. 2, p. 75-86, 2005.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas. **Estimativas da população**. 2015. Disponível em: [http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2015/estimativa\\_dou.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2015/estimativa_dou.shtm). Acesso em: 05 out. 2016.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas. **Estimativas da população**. 2017. Disponível em: [http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2017/estimativa\\_dou.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2017/estimativa_dou.shtm). Acesso em: 23 out. 2017.

ITO, N. C. et al. Valor e vantagem competitiva: buscando definições, relações e repercussões. **RAC**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 2, p. 290-307, mar./abr. 2012.

JOHNSON, G.; SCHOLLES, K.; WHITTINGTON, R. **Fundamentos de estratégia**. Porto Alegre: ArtMed. 2011.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Linking the balanced scorecard to strategy. **California Management Review**, v. 39, n. 1, Fall, 1996.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **The balanced scorecard**: measures the drives performance. Massachusetts: Harvard Business School publishing, 2005.

LACERDA, J. B. A contabilidade como ferramenta gerencial na gestão financeira das micro, pequenas e médias empresas (MPME's): necessidade e aplicabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 160, p.39-53, 2006.

LEONE, N. M. A dimensão física das pequenas e médias empresas (P.M.E'S): à procura de um critério harmonizador. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, São Paulo, v. 31, n. 2, p. 53-59, abr./jun. 1991.

LEONE, R. J. G.; LEONE, N. M. C. P. G. Pequenas e médias empresas: contribuições para discussão sobre por que e como medir o seu tamanho. **Revista do Mestrado em Administração da Universidade Potiguar - RaUnP** – a.4, n.1, out.2011/mar. 2012.

LIKERT, R. **Novos padrões de administração**. 2.ed. São Paulo: Pioneira, 1979.

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

LOPES, R. L. Estratégias em universidades: emergência e complexidade. **Revista Gestão & Conexões**, Vitória (ES), v. 7, n. 2, jul./dez. 2018.

LOURO, A.; ALMEIDA, G. S.; PELISSARI, A. S. Quais capacidades são fontes de vantagem competitiva sustentável no setor de soluções de software? Uma análise a luz das capacidades dinâmicas e da visão baseada em recursos. **Navus**, Florianópolis-SC, v. 7, n. 4, p. 36-50, out./dez. 2017.

- MACHADO, R. O. Marketing digital: análise das principais estratégias usadas no comércio eletrônico brasileiro. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**, v. 12, n. 7, jul./dez. 2018.
- MAINARDES, E. W.; FERREIRA, J.; RAPOSO, M. Strategy and strategic management concepts: are they recognised by management students? **Economics and Management**, 17(1), 43–61, 2014.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da metodologia científica**. 6.ed. São Paulo, 2005.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MEDEIROS JÚNIOR, M. H et. al. Elaboração do mapa de recursos: processo de apoio ao planejamento de um novo negócio de internet. **RAM, Rev. Adm. Mackenzie**, São Paulo-SP, 16 (5), p. 226-256, set./out. 2015.
- MELO, W. A; PAIVA, S. B. Informação contábil gerencial nos micro e pequenos empreendimentos: um enfoque no processo de comunicação. *In*: Simpósio de Controladoria da UFRPE, SIMPCONT, 3. 2018, Recife. **Anais [...]** Recife: SIMPCONT, 2018.
- MIRANDA, K. F. et al. A capacidade inovativa e o desempenho econômico-financeiro de empresas inovadoras brasileiras. **REAd**, Porto Alegre, a. 81, n. 2, p. 269-299, maio/ago. 2015.
- MIRANDA, L. C. et al. **Demanda por serviços contábeis pelos micro e pequenos supermercados: são os contadores necessários?** *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – CBC, 16, 2007, João Pessoa. **Anais [...]** João Pessoa: CBC, 2007.
- MINTZBERG, H. The science of strategy making. **Industrial Management Review**, 8(2), 71-81, 1967.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safari de estratégias: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. 2. ed. Porto Alegre. Bookman, 2010.
- MORAIS, O. O.; COELHO, A. C. D.; HOLANDA, A. P. Artefatos de contabilidade gerencial e maximização do valor em firmas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 6, n. 2, p. 128-146, maio/ago. 2014.
- MOURA, M. F.; PEREIRA, N. A.; RECH, I. J. Análise quanto ao uso de ferramentas e informações gerenciais pelos produtores de gado de corte. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v. 4, n. 3, p. 72-88, set./dez. 2016.
- NASCIMENTO, M. et al. Fatores determinantes da mortalidade de micro e pequenas empresas da região metropolitana de Florianópolis sob a ótica do contador. **Revista Eletrônica Estratégia e Negócios**, Florianópolis, v. 6, n. 2, p. 244-283, maio/ago. 2013.
- NOGUEIRA, G. M. F. et al. **Eixos integrados de desenvolvimento da Paraíba: uma visão estratégica para o estado**. João Pessoa: SEPLAG, 2014.

NOORAIE, M. Factors influencing strategic decision-making processes. **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**, 2(7), 405-429, 2012.

OLIVEIRA, M. M.; MESQUITA, J. M. C.; LIMA, J. B. Instrumentos de contabilidade gerencial e sua contribuição para o desempenho em micro e pequenas empresas: um estudo com gestores da região metropolitana de Belo Horizonte. *In: SEMEAD – SEMINÁRIOS DE ADMINISTRAÇÃO*, 20, 2017, Belo Horizonte. **Anais [...]** Belo Horizonte: SEMEAD, 2017.

OLIVEIRA, J. R. C.; SILVA, W. A. C.; ARAUJO, E. A. T. Características comportamentais empreendedoras em proprietários de MPES longevas do Vale do Mucuri e Jequitinhonha/MG. **RAM, Rev. Adm. Mackenzie**, São Paulo-SP, 15(5), set./out. 2014.

PAVÃO, Y.M.P.; COELHO, A. L. A. L.; NETO, C. Produção científica direcionada a Visão Baseada em Recursos (*Resource Based View*): uma investigação longitudinal. *In: ENCONTRO DE ESTUDOS EM ESTRATÉGIA*, 4, 2009, Recife. **Anais [...]** Recife, 2009.

PENROSE, E. **The theory of the growth of the firm**. Oxford: Basil Blackwell, 1959.

PENROSE, E. T. **A teoria do crescimento da firma**. São Paulo: Editora Unicamp, 2006.

PEREIRA, Y. V.; MOARES, W. F. A.; SALAZAR, V. S. Recursos competitivos no empreendedorismo internacional: uma análise qualitativa em empresas exportadoras. **Revista Gestão & Produção**, São Carlos, v. 24, n. 3, p. 477-487, 2017.

PORTER, M. E. How competitive forces shape strategy. **Harvard Business Review**, 57, 137-145, 1979.

PORTER, M. E. The contributions of industrial organization to strategic management. **Academy of management review**, 6(4), 609-620, 1981.

PORTER, M. E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PORTER, M. E. What is strategy? **Havard Business Review**, 74(6), 61-78, 1996.

PUGAS, P. G. O; CALEGARIO, C. L. L.; ANTONIALLI, L. M. Aglomerados e visão baseada em recursos: as capacidades organizacionais de empresas inseridas em um aglomerado do setor de vestuário em Minas Gerais. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 48, n. 3, p. 440-453, jul./ago./set. 2013.

RIBEIRO, H. C. M et al. Visão baseada em recursos: uma análise bibliométrica dos últimos 11 anos. **Revista de Ciências da Administração**, v. 14, n. 34, p. 39-59, dez. 2012.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ROCHA, L. K. S. **Ativos Intangíveis (Modelo RBV) como recurso estratégico e competitivo**: um estudo em hotéis de pequeno porte (Zona sul de Natal/RN). Natal, 2013. Dissertação (Mestrado em Turismo) – Programa de Pós Graduação em Turismo, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2013.

RODRIGUES, A. J. **Metodologia científica**. São Paulo: Avercamp, 2006.

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

SANCHES, P. L. B.; MACHADO, A. G. C. Estratégias de inovação e RBV: evidências em uma empresa de base tecnológica. **Revista de Administração e Inovação**, 10(4), p.183-207, 2013.

SANTINI, S. et al. Fatores de mortalidade em micro e pequenas empresas: um estudo na região central do Rio Grande do Sul. **Revista Eletrônica de Estratégia e Negócios**, Florianópolis, v. 8, n. 1, jan./abr. 2015.

SANTOS, L. L. S.; ALVES, R. C.; ALMEIDA, K. N. T. Formação de estratégias nas micro e pequenas empresas: um estudo no centro oeste mineiro. **RAE**, v. 47, n. 4, out./ dez. 2007.

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

SANTOS, D. F. et al. Micro e pequenas empresas: um estudo bibliométrico dos artigos apresentados no ENANPADS de 1999 a 2009. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, Três Corações, v. 12, n. 2, p. 631-647, ago./dez. 2014.

SANTOS, et. al. Como dar suporte as estratégias de empresas hoteleiras? Uma análise segundo a visão baseada em recursos. **Production**, v. 25, n. 2, p. 403-415, abr./jun. 2015.

SANTOS, J. V. J.; et al. Análise dos artefatos gerenciais utilizados pelos *food trucks* da cidade de Natal/RN. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 7, n. 3, p. 105-126, set./dez. 2017.

SCHREIBER, D. et al. Posicionamento estratégico de MPE'S com base na inovação através do modelo hélice tríplice. **Revista Eletrônica de Administração**, Porto Alegre, a. 76, n. 3, p. 767-795, set./dez. 2013.

SCHWANDT, Thomas A. Tree epistemological stances for qualitative inquiry: Interpretivism, hermeneutics, and social constructionism. In: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. (eds). **Handbook of qualitative research**. 2.ed. Thousand Oaks, CA: Sage, p. 189- 213, 2000.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). **Perfil das Micro empresas e empresas de pequeno porte 2018**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ro/artigos/perfil-das-microempresas-e-empresas-de-pequeno-porte-2018,a2fb479851b33610VgnVCM1000004c00210aRCRD>. Acesso em: 16 jan. 2019.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). **Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira: Relatório Executivo**. 2015.

SILVA, M. Z.; DANI, A. C.; SANTOS, C. A. A Relação da acreditação com o isomorfismo institucional e com os artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais da região sul do Brasil. **Revista Desenvolvimento em questão**, a.16, n. 44, p. 562-597, jul./set. 2018.

SLAVOV, T. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, SP, Brasil, 2013.

STACKE, J. A.; FEIL, A. A. Análise da utilização das ferramentas contábeis gerenciais em micro e pequenas empresas. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, Nova Hamburgo, v. 14, n. 1, jan./jun. 2017.

UDDIN, M. B.; HASSAN, M. R. Conceptual framework of interorganizational cost management: a Critical Analysis. **ASA University Review**, v. 5, n. 2, jul./dec.2011.

VAZ, P. V. C.; ESPEJO, M. 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**, 23, p. 31-41, 2015.

VEEN-DIRKS, P. V.; WIJN, M. Strategic control: meshing critical success factors with the balanced scorecard. **LRP Journal**, n. 35, p. 407-427, 2002.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2007.

VERSIANI, A. F. et al. A relação entre a elaboração de estratégias e a aprendizagem organizacional. **Revista Brasileira de Gestão e Negócios**, São Paulo, v. 20, n. 2, abr./jun. 2018.

VIEIRA, E. P.; CARNEIRO, T. D.; FILIPIN, R. A relevância da informação contábil na gestão das empresas do agronegócio da região noroeste do estado do Rio Grande do Sul. **RAC – Revista de Administração e Contabilidade**, a. 14, n. 27, p. 35-70, jan./jun. 2015.

## APÊNDICE A

### UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Caro(a) Empresário(a),

Este questionário tem por finalidade subsidiar minha pesquisa no Mestrado em Ciências Contábeis da UFPB, sobre procedimentos contábeis gerenciais e estratégias empresariais em pequenas empresas comerciais no Cariri Ocidental paraibano.

- Não é necessário se identificar;
- Os dados obtidos serão analisados agrupados, preservando-se o sigilo da fonte;
- Solicito que não deixe respostas em branco.

Agradeço antecipadamente sua colaboração!

Wilton Alexandre de Melo  
Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB  
E-mail: wiltoncongo@gmail.com

Profª Simone Bastos Paiva (Orientadora)  
E-mail: sbpaiva@uol.com.br

## QUESTIONÁRIO

### I – PERFIL DO ENTREVISTADO

1. Gênero:

( ) Masculino ( ) Feminino

2. Faixa etária:

( ) Até 25 anos ( ) De 26 a 35 anos  
( ) De 36 a 45 anos ( ) De 46 a 55 anos ( ) Mais de 55 anos

3. Escolaridade (mais elevada):

( ) Ensino fundamental ( ) Ensino médio/técnico ( ) Curso superior  
( ) Pós-graduação (Especialização) ( ) Pós-graduação (Mestrado/Doutorado)

3.1. Se na questão 3 marcou a opção “Curso superior” ou “Pós graduação”, qual a área de formação?

---

4. Qual a sua função na empresa?

( ) Proprietário/Sócio proprietário ( ) Administrador/Gerente geral  
( ) Gerente financeiro ( ) Colaborador  
( ) Outro. Qual? \_\_\_\_\_

5. Há quanto tempo você tem (ou trabalha na) a atual empresa?

( ) Até 5 anos  
( ) De 6 a 10 anos  
( ) De 11 a 15 anos  
( ) De 16 a 20 anos  
( ) Mais de 20 anos

## **II - PERFIL DA EMPRESA**

6. Há quanto tempo a empresa foi constituída?

- ( ) Menos de 05 anos  
 ( ) Entre 06 e 15 anos  
 ( ) Entre 16 e 25 anos  
 ( ) Entre 26 e 35 anos  
 ( ) Acima de 35 anos

7. Qual a classificação jurídica da empresa em que você atua?

- ( ) Empresário individual  
 ( ) Empresário individual de responsabilidade limitada (EIRELI)  
 ( ) Sociedade limitada  
 ( ) Não sabe  
 ( ) Outro. Qual? \_\_\_\_\_

8. Qual o regime de tributação da empresa em que você atua?

- ( ) Simples nacional  
 ( ) Lucro presumido  
 ( ) Lucro real  
 ( ) Lucro arbitrado  
 ( ) Não sabe  
 ( ) Outro. Qual? \_\_\_\_\_

9. Qual o número total de empregados da empresa em que você atua?

- ( ) Até 9 empregados  
 ( ) De 10 a 49 empregados  
 ( ) De 50 a 99 empregados  
 ( ) Mais de 100 empregados  
 ( ) Não sabe

10. Qual a faixa do faturamento anual da empresa em que você atua?

- ( ) Até R\$ 360.000,00  
 ( ) De R\$ 360.000,01 a R\$ 4.800.000,00  
 ( ) De R\$ 4.800.000,01 a R\$ 300.000.000,00  
 ( ) Acima de R\$ 300.000.000,00  
 ( ) Não sabe

## **III - PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS GERENCIAIS**

**BLOCO A** - Objetiva identificar a **utilização** de **procedimentos contábeis gerenciais** pelos gestores das empresas.

| Procedimentos contábeis gerenciais | Opções      |                   |                  |                         |                |          |
|------------------------------------|-------------|-------------------|------------------|-------------------------|----------------|----------|
|                                    | Não utiliza | Raramente utiliza | Às vezes utiliza | Frequente-mente utiliza | Sempre utiliza | Não sabe |
| <b>Controles operacionais</b>      |             |                   |                  |                         |                |          |
| 1. Controle de caixa               |             |                   |                  |                         |                |          |
| 2. Controle de saldos bancários    |             |                   |                  |                         |                |          |
| 3. Controle de contas a receber    |             |                   |                  |                         |                |          |
| 4. Controle de contas a pagar      |             |                   |                  |                         |                |          |
| 5. Controle de estoques            |             |                   |                  |                         |                |          |
| 6. Controle dos custos             |             |                   |                  |                         |                |          |
| 7. Controle de despesas            |             |                   |                  |                         |                |          |
| 8. Controle de vendas              |             |                   |                  |                         |                |          |

|                                                                                                                                                                                                              |  |  |  |  |  |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|--|
| <b>Demonstrações contábeis</b>                                                                                                                                                                               |  |  |  |  |  |  |
| 9. Balancete                                                                                                                                                                                                 |  |  |  |  |  |  |
| 10. Balanço Patrimonial                                                                                                                                                                                      |  |  |  |  |  |  |
| 11. Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)                                                                                                                                                             |  |  |  |  |  |  |
| 12. Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)                                                                                                                                                                   |  |  |  |  |  |  |
| 13. Demonstração do Valor Adicionado (DVA)                                                                                                                                                                   |  |  |  |  |  |  |
| 14. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)                                                                                                                                                   |  |  |  |  |  |  |
| 15. Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)                                                                                                                                                   |  |  |  |  |  |  |
| 16. Notas explicativas                                                                                                                                                                                       |  |  |  |  |  |  |
| 17. Análises de índices (liquidez, operacionais, financeiros, custo de capital, etc.)                                                                                                                        |  |  |  |  |  |  |
| 18. Análise horizontal do Balanço Patrimonial e da DRE                                                                                                                                                       |  |  |  |  |  |  |
| 19. Análise vertical do Balanço Patrimonial e da DRE                                                                                                                                                         |  |  |  |  |  |  |
| <b>Custos</b>                                                                                                                                                                                                |  |  |  |  |  |  |
| 20. <u>Custos diretos</u> – aqueles que podem ser atribuídos diretamente a uma mercadoria (ex: fretes, impostos)                                                                                             |  |  |  |  |  |  |
| 21. <u>Custos indiretos</u> – aqueles que não se referem diretamente a uma mercadoria, pois são comuns a todas as mercadorias (por ex: custos de armazenamento)                                              |  |  |  |  |  |  |
| 22. <u>Custo meta</u> - usado quando o preço de venda de determinado produto é definido pelo mercado, cabendo à empresa determinar o custo máximo permitido para aquele produto.                             |  |  |  |  |  |  |
| 23. Custos da mercadoria vendida (CMV)                                                                                                                                                                       |  |  |  |  |  |  |
| 24. <u>Ponto de equilíbrio</u> - nível de vendas onde o lucro é igual a zero.                                                                                                                                |  |  |  |  |  |  |
| 25. Formação do preço de venda com base nos custos dos produtos adquiridos.                                                                                                                                  |  |  |  |  |  |  |
| 26. Formação do preço de venda com base em algum outro método (aplicação de percentual).                                                                                                                     |  |  |  |  |  |  |
| 27. <u>Margem de contribuição das mercadorias</u> – valor que sobra da receita obtida com a venda de uma <u>mercadoria</u> após retirar o valor dos gastos variáveis ( <u>custos e despesas variáveis</u> ). |  |  |  |  |  |  |
| <b>Demais artefatos</b>                                                                                                                                                                                      |  |  |  |  |  |  |
| 28. Orçamento - um plano detalhado para o futuro, geralmente expresso em termos quantitativos.                                                                                                               |  |  |  |  |  |  |
| 29. Planejamento tributário - forma, dentro da lei, de diminuir o pagamento de tributos.                                                                                                                     |  |  |  |  |  |  |
| 30. Planejamento estratégico - seleção de uma linha de ação e especificação de como esta ação será posta em prática.                                                                                         |  |  |  |  |  |  |
| 31. Análise de indicadores financeiros e econômicos                                                                                                                                                          |  |  |  |  |  |  |

|                                                                                                                                                                                                                                                  |  |  |  |  |  |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|--|
| 32. Análise de indicadores de desempenho                                                                                                                                                                                                         |  |  |  |  |  |  |
| 33. Retorno sobre o investimento - consiste em expressar a rentabilidade do investimento em termos absolutos.                                                                                                                                    |  |  |  |  |  |  |
| 34. <i>Balanced Scorecard</i> : Modelo de gestão estratégica que auxilia a mensuração do progresso da empresas rumo a suas metas de longo prazo, a partir da tradução da estratégia em objetivos, indicadores, metas e iniciativas estratégicas. |  |  |  |  |  |  |

Há algum outro procedimento contábil gerencial que você utiliza? ( ) Sim ( ) Não.  
Caso sim, Qual (is)? \_\_\_\_\_

**BLOCO B** - Objetiva identificar a **importância** atribuída aos **procedimentos contábeis gerenciais** pelos gestores nas respectivas empresas.

| Procedimentos contábeis gerenciais                                                     | Opções          |                  |             |            |                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------|-------------|------------|------------------|
|                                                                                        | Nada importante | Pouco importante | Indiferente | Importante | Muito importante |
| <b>Controles operacionais</b>                                                          |                 |                  |             |            |                  |
| 1. Controle de caixa                                                                   |                 |                  |             |            |                  |
| 2. Controle de saldos bancários                                                        |                 |                  |             |            |                  |
| 3. Controle de contas a receber                                                        |                 |                  |             |            |                  |
| 4. Controle de contas a pagar                                                          |                 |                  |             |            |                  |
| 5. Controle de estoques                                                                |                 |                  |             |            |                  |
| 6. Controle dos custos                                                                 |                 |                  |             |            |                  |
| 7. Controle de despesas                                                                |                 |                  |             |            |                  |
| 8. Controle de vendas                                                                  |                 |                  |             |            |                  |
| <b>Demonstrações contábeis</b>                                                         |                 |                  |             |            |                  |
| 9. Balancete                                                                           |                 |                  |             |            |                  |
| 10. Balanço Patrimonial                                                                |                 |                  |             |            |                  |
| 11. Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)                                       |                 |                  |             |            |                  |
| 12. Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)                                             |                 |                  |             |            |                  |
| 13. Demonstração do Valor Adicionado (DVA)                                             |                 |                  |             |            |                  |
| 14. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)                             |                 |                  |             |            |                  |
| 15. Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)                             |                 |                  |             |            |                  |
| 16. Notas explicativas                                                                 |                 |                  |             |            |                  |
| 17. Análises de índices (liquidez, operacionais, financeiros, custo de capital, etc.). |                 |                  |             |            |                  |
| 18. Análise horizontal do Balanço Patrimonial e da DRE                                 |                 |                  |             |            |                  |
| 19. Análise vertical do Balanço Patrimonial e da DRE                                   |                 |                  |             |            |                  |
| <b>Custos</b>                                                                          |                 |                  |             |            |                  |
| 20. Custos diretos                                                                     |                 |                  |             |            |                  |
| 21. Custos indiretos                                                                   |                 |                  |             |            |                  |
| 22. Custo meta                                                                         |                 |                  |             |            |                  |

|                                                                                                                                                                                                                                                  |  |  |  |  |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| 23. Custos da mercadoria vendida (CMV)                                                                                                                                                                                                           |  |  |  |  |  |
| 24. Ponto de equilíbrio                                                                                                                                                                                                                          |  |  |  |  |  |
| 25. Formação do preço de venda com base nos custos dos produtos adquiridos.                                                                                                                                                                      |  |  |  |  |  |
| 26. Formação do preço de venda com base em algum outro método (aplicação de percentual).                                                                                                                                                         |  |  |  |  |  |
| 27. Margem de contribuição das mercadorias                                                                                                                                                                                                       |  |  |  |  |  |
| <b>Demais artefatos</b>                                                                                                                                                                                                                          |  |  |  |  |  |
| 28. Orçamento                                                                                                                                                                                                                                    |  |  |  |  |  |
| 29. Planejamento tributário                                                                                                                                                                                                                      |  |  |  |  |  |
| 30. Planejamento estratégico                                                                                                                                                                                                                     |  |  |  |  |  |
| 31. Análise de indicadores financeiros e econômicos                                                                                                                                                                                              |  |  |  |  |  |
| 32. Análise de indicadores de desempenho                                                                                                                                                                                                         |  |  |  |  |  |
| 33. Retorno sobre o investimento                                                                                                                                                                                                                 |  |  |  |  |  |
| 34. <i>Balanced Scorecard</i> : Modelo de gestão estratégica que auxilia a mensuração do progresso da empresas rumo a suas metas de longo prazo, a partir da tradução da estratégia em objetivos, indicadores, metas e iniciativas estratégicas. |  |  |  |  |  |

#### **IV- ESTRATÉGIAS EMPRESARIAIS**

1. Este bloco objetiva identificar aspectos do processo de **elaboração de estratégias** nas empresas.

**ESTRATÉGIA** - plano de ação para desenvolver e ajustar a vantagem competitiva de uma empresa, para alcançar resultados consistentes com a missão e os objetivos gerais.

| <b>Questões</b>                                                                                                                                              | <b>Discordo totalmente</b> | <b>Discordo parcialmente</b> | <b>Nem concordo/Nem discordo</b> | <b>Concordo parcialmente</b> | <b>Concordo totalmente</b> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|------------------------------|----------------------------------|------------------------------|----------------------------|
| 1. A estratégia é decidida em um processo formal de análises, discussões e, por fim, de escolha.                                                             |                            |                              |                                  |                              |                            |
| 2. A estratégia é decidida dentro do processo periódico de planejamento estratégico da empresa.                                                              |                            |                              |                                  |                              |                            |
| 3. Na elaboração da estratégia, são obtidas contribuições de vários setores da empresa que seriam afetados pela estratégia antes de decidir pela sua adoção. |                            |                              |                                  |                              |                            |
| 4. A estratégia é exaustivamente discutida antes de ser adotada.                                                                                             |                            |                              |                                  |                              |                            |
| 5. É difícil dizer como surge a ideia que afinal gera a estratégia.                                                                                          |                            |                              |                                  |                              |                            |
| 6. A ideia da estratégia já existe, antes de sua adoção formal, na mente de um ou mais                                                                       |                            |                              |                                  |                              |                            |

|                                                                                                                                                                                        |  |  |  |  |  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| componentes da diretoria/gerência.                                                                                                                                                     |  |  |  |  |  |
| 7. Criatividade e intuição são essenciais na formulação da estratégia.                                                                                                                 |  |  |  |  |  |
| 8. Na hora da decisão, o poder de grupo e indivíduos pesa mais que as informações objetivas.                                                                                           |  |  |  |  |  |
| 9. Mais de uma alternativa de ação é avaliada antes de se decidir pela adoção da estratégia.                                                                                           |  |  |  |  |  |
| 10. As alternativas estratégicas são traduzidas em termos financeiros para tomar a decisão estratégica mais objetiva.                                                                  |  |  |  |  |  |
| 11. Análises criteriosas/cuidadas /detalhadas do ambiente externo orientam a decisão de adotar a estratégia.                                                                           |  |  |  |  |  |
| 12. A decisão de adotar a estratégia é orientada por uma análise de como os vários fatores e forças do ambiente externo tendem a se comportar no futuro.                               |  |  |  |  |  |
| 13. A decisão de adotar a estratégia é orientada por uma avaliação dos prováveis movimentos que os concorrentes fariam em relação à estratégia.                                        |  |  |  |  |  |
| 14. A evolução do ambiente externo, após a adoção da estratégia, ocorre dentro das expectativas.                                                                                       |  |  |  |  |  |
| 15. O conhecimento já acumulado na empresa sobre o mercado é mais importante para a decisão de adotar a estratégia que pesquisas e análises formal.                                    |  |  |  |  |  |
| 16. À época da adoção da estratégia, quando as opções estratégias são limitadas, pode-se dizer que a alternativa adotada praticamente se impõe.                                        |  |  |  |  |  |
| 17. A estratégia adotada visa o aproveitamento de oportunidade percebida no ambiente de atuação da empresa.                                                                            |  |  |  |  |  |
| 18. A estratégia adotada visa neutralizar ameaça percebida no ambiente de atuação da empresa.                                                                                          |  |  |  |  |  |
| 19. Mesmo depois de escolhida a estratégia e iniciada sua implantação, continua-se monitorando o ambiente externo, para que seja possível verificar se a estratégia continua adequada. |  |  |  |  |  |
| 20. A avaliação das habilidades e competências internas (pontos fortes e pontos fracos) da empresa orienta a escolha da estratégia.                                                    |  |  |  |  |  |
| 21. A estratégia, uma vez concebida, é desdobrada em metas, planos de ação, orçamentos.                                                                                                |  |  |  |  |  |
| 22. Estabelece-se uma agenda de avaliações para acompanhar a implantação da estratégia.                                                                                                |  |  |  |  |  |
| 23. A estratégia, uma vez decidida, é devidamente comunicada a todos os que deveriam compreendê-la e segui-la.                                                                         |  |  |  |  |  |
| 24. Há uma distância entre a estratégia formulada/pensada inicialmente e a que é efetivamente implantada.                                                                              |  |  |  |  |  |

|                                                                                                                                           |  |  |  |  |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| 25. As pessoas que apoiaram a decisão estratégica também mostram firmeza na hora de implementá-la.                                        |  |  |  |  |  |
| 26. Cumpre-se a agenda de acompanhamento e avaliação da implementação da estratégia.                                                      |  |  |  |  |  |
| 27. A nova estratégia representa mudanças em relação às estratégias até então vigentes na empresa.                                        |  |  |  |  |  |
| 28. Pelo menos inicialmente, a ideia da estratégia é recebida com desconfiança por alguns daqueles que participam da decisão de adotá-la. |  |  |  |  |  |
| 29. A estratégia exige mudanças nas competências e habilidades que a empresa possui até então.                                            |  |  |  |  |  |
| 30. A estratégia implica mudanças nos padrões tecnológicos até então adotados pela empresa.                                               |  |  |  |  |  |
| 31. A estratégia tem como referência ações ou estratégias de competidores.                                                                |  |  |  |  |  |
| 32. A estratégia representa uma mudança inovadora em relação ao que o mercado vem praticando até então.                                   |  |  |  |  |  |

33. Nos últimos três anos, como foi o desempenho geral da sua empresa em relação às suas expectativas?

34. Nos últimos três anos, como foi o desempenho geral da sua empresa em relação aos seus principais concorrentes?

35. Nos últimos três anos, que nota (de 0 a 10) você atribui para o desempenho geral da sua empresa? Comentar.

MUITO OBRIGADO POR SUA VALIOSA COLABORAÇÃO!

## APÊNDICE B



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO**

Prezado (a) Senhor (a)

Esta pesquisa é sobre a **UTILIZAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS GERENCIAIS E PROCESSO DE ELABORAÇÃO DE ESTRATÉGIAS: UM ESTUDO EM EMPRESAS COMERCIAIS NA REGIÃO DO CARIRI OCIDENTAL DA PARAIBA** desenvolvida por WILTON ALEXANDRE DE MELO, aluno do Mestrado Acadêmico do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), sob a orientação da Prof.<sup>a</sup> Dra. Simone Bastos Paiva.

O objetivo do estudo consiste em analisar as relações entre a utilização de procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias em empresas comerciais da região do Cariri Ocidental Paraibano.

A finalidade deste trabalho é contribuir para a ampliação do conhecimento acerca da Contabilidade Gerencial nas pequenas empresas, bem como da importância dos procedimentos gerenciais para a geração de estratégias. Sendo assim, as empresas pesquisadas poderão ser beneficiadas com esta pesquisa, podendo promover ações a partir dos resultados obtidos.

Solicitamos a sua colaboração para responder ao questionário, como também sua autorização para apresentar os resultados deste estudo em eventos da área e publicação. Por ocasião da publicação dos resultados, seu nome será mantido em sigilo.

Esclarecemos que sua participação no estudo é voluntária e, portanto, o (a) senhor (a) não é obrigado (a) a fornecer as informações e/ou colaborar com as atividades solicitadas pelo Pesquisador. Caso decida não participar do estudo, ou resolver a qualquer momento desistir do mesmo, não sofrerá nenhum dano.

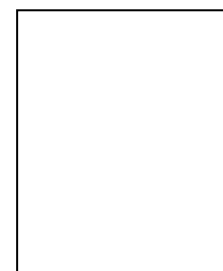
O pesquisador estará à sua disposição para qualquer esclarecimento que considere necessário em qualquer etapa da pesquisa.

Diante do exposto, declaro que fui devidamente esclarecido (a) e dou o meu consentimento para participar da pesquisa e para publicação dos resultados. Estou ciente que receberei uma cópia deste documento.

---

**Assinatura do Participante da Pesquisa  
ou Responsável Legal**

OBSERVAÇÃO: (em caso de analfabeto - acrescentar)



Espaço para impressão  
dactiloscópica

---

Assinatura da Testemunha

Contato com o Pesquisador Responsável:

Caso necessite de maiores informações sobre o presente estudo, favor contactar o pesquisador WILTON ALEXANDRE DE MELO.

Endereço (Trabalho): Rua Vicente José Bezerra, 521, Centro, Congo-PB, 58.535-000.

E-mail: wiltoncongo@gmail.com

Telefone: XXXXXXXXXX

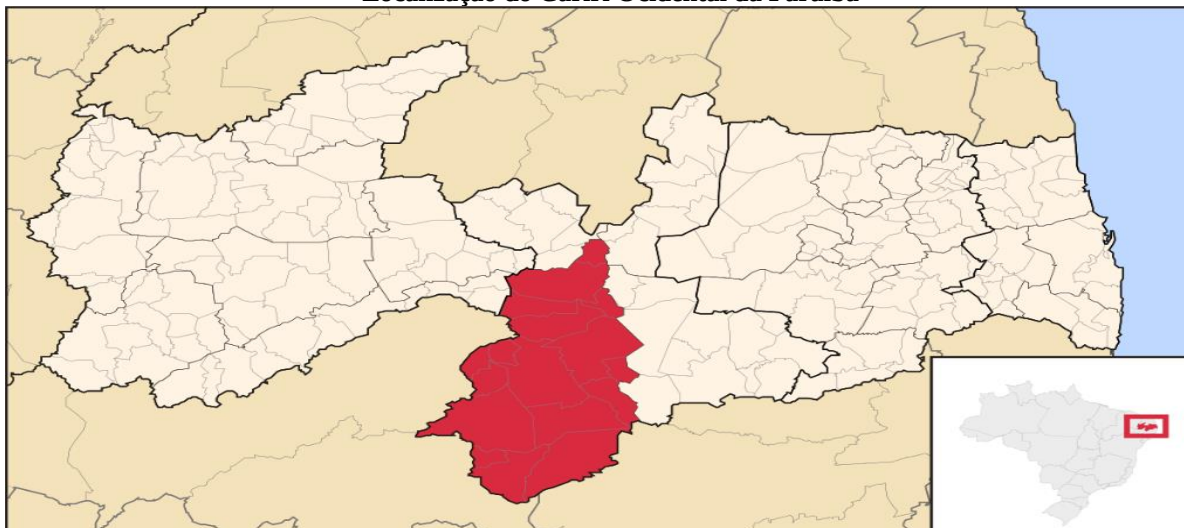
Atenciosamente,

---

**WILTON ALEXANDRE DE MELO**  
Pesquisador Responsável

## ANEXO A - Localização e Municípios do Cariri Ocidental da Paraíba

**Localização do Cariri Ocidental da Paraíba**



**Fonte:** Disponível em:

[https://www.google.com.br/search?q=cariri+ocidental+da+para%C3%ADba&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwjnn6-N1IbgAhV5IbkGHRJnBfkQ\\_AUIECgD&biw=1366&bih=626#imgrc=p1e-I2iMEphiYM:](https://www.google.com.br/search?q=cariri+ocidental+da+para%C3%ADba&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwjnn6-N1IbgAhV5IbkGHRJnBfkQ_AUIECgD&biw=1366&bih=626#imgrc=p1e-I2iMEphiYM:)

Acesso em: 24 jan. 2019.

**Municípios do Cariri Ocidental da Paraíba**



**Fonte:** Disponível em:

[https://www.google.com.br/search?q=cariri+ocidental+da+para%C3%ADba&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwjnn6-N1IbgAhV5IbkGHRJnBfkQ\\_AUIECgD&biw=1366&bih=626#imgrc=p1e-I2iMEphiYM:](https://www.google.com.br/search?q=cariri+ocidental+da+para%C3%ADba&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwjnn6-N1IbgAhV5IbkGHRJnBfkQ_AUIECgD&biw=1366&bih=626#imgrc=p1e-I2iMEphiYM:)

Acesso em: 24 jan. 2019.

---

**ANEXO B – Parecer do Comitê de Ética**

---

UFPB - CENTRO DE CIÊNCIAS  
DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE  
FEDERAL DA PARAÍBA

**PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP****DADOS DO PROJETO DE PESQUISA**

**Título da Pesquisa:** UTILIZAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS GERENCIAIS E PROCESSOS DE ELABORAÇÃO DE ESTRATÉGIAS: UM ESTUDO EM EMPRESAS COMERCIAIS NA REGIÃO DO CARIRI OCIDENTAL DA PARAÍBA

**Pesquisador:** WILTON ALEXANDRE DE MELO

**Área Temática:**

**Versão:** 2

**CAAE:** 03765518.6.0000.5188

**Instituição Proponente:** Universidade Federal da Paraíba

**Patrocinador Principal:** Financiamento Próprio  
Financiamento Próprio

**DADOS DO PARECER**

**Número do Parecer:** 3.168.280

**Apresentação do Projeto:**

Trata-se de um projeto de pesquisa egresso do PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, do CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS, da UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA, do aluno WILTON ALEXANDRE DE MELO, sob orientação da Pro<sup>fa</sup>. Dr<sup>a</sup>. Simone Bastos Paiva.

**Objetivo da Pesquisa:**

OBJETIVO GERAL:

Investigar a existência de relações entre a utilização de procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias em empresas comerciais da região do Cariri Ocidental da Paraíba.

**OBJETIVOS ESPECÍFICOS:**

- Identificar o perfil dos representantes e das empresas;
- Identificar os procedimentos contábeis gerenciais utilizadas nas empresas pesquisadas;
- Caracterizar o nível de importância dos procedimentos contábeis gerenciais, na opinião dos

Endereço: UNIVERSITÁRIO S/N

Bairro: CASTELO BRANCO

CEP: 58.051-900

UF: PB

Município: JOÃO PESSOA

Telefone: (83)3216-7791

Fax: (83)3216-7791

E-mail: comitedeetica@ccs.ufpb.br

UFPB - CENTRO DE CIÊNCIAS  
DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE  
FEDERAL DA PARAÍBA



Continuação do Parecer: 3.168.280

pesquisados;

- Caracterizar o processo de elaboração de estratégias nas empresas pesquisadas;
- Analisar as relações entre o perfil dos representantes e das empresas e a utilização de procedimentos contábeis gerenciais;
- Analisar as relações entre o perfil dos representantes e das empresas e o processo de elaboração de estratégias;
- Analisar as relações entre a utilização dos procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias.

**Avaliação dos Riscos e Benefícios:**

Riscos:

O acesso e a disponibilidade dos participantes em responder a pesquisa em questão, a abrangência da coleta de dados e a amostra insignificante.

Benefícios:

Proporcionar maiores conhecimentos acerca da realidade empresarial na região pesquisada, ampliar o número de pesquisas na área gerencial especialmente voltada para pequenos empreendimentos.

**Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:**

O presente projeto apresenta coerência científica, mostrando relevância para a academia, haja vista a ampliação do conhecimento, onde se busca, principalmente, investigar a existência de relações entre a utilização de procedimentos contábeis gerenciais e o processo de elaboração de estratégias em empresas comerciais da região do Cariri Ocidental da Paraíba.

**Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:**

Os Termos de Apresentação Obrigatória foram anexados tempestivamente.

**Recomendações:**

RECOMENDAMOS TAMBÉM QUE AO TÉRMINO DA PESQUISA O PESQUISADOR RESPONSÁVEL ENCAMINHE AO COMITÊ DE ÉTICA PESQUISA DO CENTRO DE CIÊNCIAS DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA, RELATÓRIO FINAL E DOCUMENTO DEVOLUTIVO COMPROVANDO QUE OS DADOS FORAM DIVULGADOS JUNTO À INSTITUIÇÃO ONDE OS MESMOS

Endereço: UNIVERSITÁRIO S/N  
Bairro: CASTELO BRANCO CEP: 58.051-900  
UF: PB Município: JOÃO PESSOA  
Telefone: (83)3216-7791 Fax: (83)3216-7791 E-mail: comitedeetica@ccs.ufpb.br

**UFPB - CENTRO DE CIÊNCIAS  
DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE  
FEDERAL DA PARAÍBA**



Continuação do Parecer: 3.168.280

FORAM COLETADOS, AMBOS EM PDF, VIA PLATAFORMA BRASIL, ATRAVÉS DE NOTIFICAÇÃO, PARA OBTENÇÃO DA CERTIDÃO DEFINITIVA.

**Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:**

Tendo em vista o cumprimento das formalidades éticas e legais, somos de parecer favorável a execução do presente projeto, da forma como se apresenta.

**Considerações Finais a critério do CEP:**

Certifico que o Comitê de Ética em Pesquisa do Centro de Ciências da Saúde da Universidade Federal da Paraíba – CEP/CCS aprovou a execução do referido projeto de pesquisa.

Outrossim, informo que a autorização para posterior publicação fica condicionada à submissão do Relatório Final na Plataforma Brasil, via Notificação, para fins de apreciação e aprovação por este egrégio Comitê.

**Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:**

| Tipo Documento                                            | Arquivo                                           | Postagem               | Autor                          | Situação |
|-----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------|--------------------------------|----------|
| Informações Básicas do Projeto                            | PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_P<br>ROJETO_1264002.pdf | 07/01/2019<br>12:18:24 |                                | Aceito   |
| Projeto Detalhado / Brochura Investigador                 | PROJ_2.docx                                       | 07/01/2019<br>12:16:17 | WILTON<br>ALEXANDRE DE<br>MELO | Aceito   |
| TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência | TERMO.docx                                        | 07/01/2019<br>12:15:47 | WILTON<br>ALEXANDRE DE<br>MELO | Aceito   |
| Folha de Rosto                                            | FORMULARIO02.pdf                                  | 30/11/2018<br>11:28:03 | WILTON<br>ALEXANDRE DE<br>MELO | Aceito   |

**Situação do Parecer:**

Aprovado

**Necessita Apreciação da CONEP:**

Não

Endereço: UNIVERSITÁRIO S/N  
 Bairro: CASTELO BRANCO CEP: 58.051-900  
 UF: PB Município: JOÃO PESSOA  
 Telefone: (83)3216-7791 Fax: (83)3216-7791 E-mail: comitedeetica@ccs.ufpb.br

UFPB - CENTRO DE CIÊNCIAS  
DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE  
FEDERAL DA PARAÍBA



Continuação do Parecer: 3.168.280

JOAO PESSOA, 25 de Fevereiro de 2019

---

**Assinado por:**  
**Eliane Marques Duarte de Sousa**  
**(Coordenador(a))**

Endereço: UNIVERSITÁRIO S/N  
Bairro: CASTELO BRANCO CEP: 58.051-900  
UF: PB Município: JOAO PESSOA  
Telefone: (83)3216-7791 Fax: (83)3216-7791 E-mail: comitedeetica@ccs.ufpb.br