



www3.unicentro.br

Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)

ISSN 2177-4153

Disponível em: revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/index



www3.unicentro.br/ppgadm/

Estágio evolutivo da contabilidade gerencial em organizações contábeis de natureza jurídica EIRELI no município de Porto Alegre – RS

Evolutionary stage of management accounting in accounting organizations of legal nature EIRELI in the municipality of Porto Alegre – RS

Lauren Dal Bem Venturini¹ e Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro²

¹ Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil, Doutoranda em Contabilidade, e-mail: laurenventurini@hotmail.com

² Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil, Doutorado em Economia, e-mail: wendy.carraro@ufrgs.br

Recebido em: 04/08/2019 - Revisado em: 18/01/2020 - Aprovado em: 12/03/2020 - Disponível em: 01/04/2020

Resumo

A Contabilidade Gerencial tem conquistado importância nas organizações pelo seu poder preditivo e de auxílio na tomada de decisões, sendo suas práticas classificadas em quatro estágios evolutivos. O objetivo deste estudo é verificar em qual desses estágios da Contabilidade Gerencial encontram-se as organizações contábeis de natureza jurídica EIRELI no município de Porto Alegre - RS. A pesquisa caracteriza-se como descritiva e quantitativa, com coleta de dados por meio de *survey* (questionário). A amostra contou com a participação de 21,9% das organizações EIRELIs registradas em Porto Alegre - RS. Os empresários contábeis foram questionados sobre o conhecimento, oferta e uso de 27 artefatos, práticas e instrumentos gerenciais. A pesquisa revelou que há empresários que desconhecem 29,6% destas ferramentas, sendo algumas relacionadas à gestão de custos. Os artefatos tradicionais, como: controle operacional, controle financeiro, elaboração e análise de relatórios gerenciais, fluxo de caixa e orçamento – são os mais ofertados e utilizados no negócio. Diante disso, infere-se que as organizações se encontram no segundo estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial, cujo foco é o fornecimento de informação para controle e planejamento gerencial. Conclui-se que os profissionais contábeis analisados precisam amadurecer para que o enfoque gerencial também contemple práticas relacionadas à redução de perdas (estágio 3) e criação de valor aos *stakeholders* (estágio 4). O estudo contribui para compreensão de práticas gerenciais utilizadas pelas organizações contábeis constituídas na modalidade jurídica EIRELI. Ademais, corrobora no entendimento de características precedentes para a prática dos artefatos da Contabilidade Gerencial, como as contextuais e institucionais.

Palavras-chave: Práticas Gerenciais. Contabilidade Gerencial. Estágio Evolutivo. EIRELI.

Abstract

Management accounting has gained importance in organizations because of its predictive power and decision-making aid, and its practices are classified into four evolutionary stages. The purpose of this study is to verify which of these stages of Management Accounting are the EIRELI legal accounting organizations in the city of Porto Alegre - RS. The research is characterized as descriptive and quantitative, with data collection through survey (questionnaire). The sample was attended by 21.9% of the EIRELIs organizations registered in Porto Alegre - RS. Accounting entrepreneurs were asked about the knowledge, supply and use of 27 management artifacts, practices and instruments. The survey revealed that there are entrepreneurs who are unaware of 29.6% of these tools, some related to cost management. Traditional artifacts such as operational control, financial control, preparation and analysis of management reports, cash flow and budget - are the most offered and used in the business. Given this, it is inferred that organizations are in the second evolutionary stage of Management Accounting, whose focus is the provision of information for management control and planning. It is concluded that the accounting professionals analyzed need to mature so that the management approach also includes practices related to loss reduction (stage 3) and value creation to stakeholders (stage 4). The study contributes to the understanding of management practices used by accounting organizations incorporated in the EIRELI legal modality. Moreover, it corroborates the understanding of precedent characteristics for the practice of Management Accounting artifacts, such as the contextual and institutional ones.

Keywords: Management Practices. Management Accounting. Evolutionary Stage. EIRELI.

1 INTRODUÇÃO

A crescente necessidade de informações com qualidade tem motivado as empresas a adotarem ferramentas que auxiliem o processo de tomada de decisões de forma assertiva (ISIDORO; FACCI; ESPEJO; GARCIAS, 2012). A Contabilidade Gerencial, conceituada como a fonte de informação útil para a administração, vem sendo utilizada como o instrumento para suprir essa necessidade, pois é compreendida como a forma de prover, identificar, mensurar, analisar, interpretar e comunicar dados financeiros e não financeiros aos gestores, assessorando-os em suas escolhas gerenciais (ATKINSON; KAPLAN; MATSUMURA; YOUNG, 2015). Com esse enfoque contábil, as organizações passaram, de forma favorável, a orientar suas decisões operacionais e de investimento, e a criar vantagem sustentável e competitiva no negócio (ATKINSON *et al.*, 2015; SANTOS; BEUREN; CORRÊA; MARTINS, 2018).

Devido à importância da Contabilidade Gerencial às organizações e a demanda por informações acessíveis, é crescente a literatura que aborda artefatos, práticas e instrumentos no enfoque de oferta pelos escritórios contábeis em diversas cidades (SANTANA; CIUPAK; KUHN; TISOTT, 2007; SANTOS; RENGEL; PATERNO; BEUREN, 2009; MATTOS; FREITAG; STARKE JUNIOR, 2010; SANTOS; BENNERT; FIGUEIREDO; BEUREN, 2018).

O estudo do *International Federation of Accountants* (IFAC) (1998) é considerado o precursor desta abordagem, a partir da divulgação de resultados que evidenciaram a evolução e as mudanças na Contabilidade Gerencial. A principal contribuição deste órgão é

de que o foco de atuação dos artefatos, práticas e instrumentos gerenciais é categorizado em quatro estágios evolutivos. O primeiro foca na determinação do custo e controle financeiro; o segundo destaca o controle de informações e o planejamento gerencial; o terceiro provê informações, gere recursos e busca a redução de resíduos; e, o quarto, realiza todos os demais enfoques, e direciona-se à geração ou criação de valor por meio do uso efetivo de recursos (IFAC, 1998).

Organizações que se enquadram no quarto estágio evolutivo tendem a ter uma vantagem competitiva e uma melhor assertividade em seus processos operacionais e de gestão. É imprescindível o conhecimento de artefatos, práticas e instrumentos gerenciais, que caracterizam cada estágio, por parte do profissional responsável pela geração das informações contábeis.

No entanto, quando não há um setor contábil específico dentro da organização, as empresas de serviços contábeis são as responsáveis por esta função (SANTOS, BENNERT *et al.*, 2018).

Nesse contexto, considerando as mudanças no ambiente de negócios, a elevação da competitividade, e que os profissionais contábeis são os responsáveis pelo incentivo e uso das informações fornecidas pela Contabilidade Gerencial, com o intuito de potencializar resultados econômicos e financeiros, bem como auxiliar no crescimento dos seus clientes e impedir a mortalidade das empresas por menor que elas sejam, conforme evidenciado por Santos *et al.* (2009), surge a seguinte questão: **em qual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial encontram-se as organizações contábeis de natureza jurídica EIRELI no município de Porto Alegre - RS?** Para respondê-la, o objetivo do estudo é verificar em qual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial encontram-se as organizações contábeis de natureza jurídica EIRELI no município de Porto Alegre, capital do Rio Grande do Sul (RS).

Com o advento da Lei nº 12.441 de 2011, emergiu a constituição de organizações na forma de Empresas Individuais de Responsabilidade Limitada (EIRELI), sendo a modalidade adequada ao empresário contábil que almeja ser empreendedor individual e com responsabilidade limitada (BRASIL, 2011). Esta categoria empresarial constitui a mais recente espécie de pessoa jurídica no Direito brasileiro e conta com apenas um sócio como responsável pela condução e proposição do negócio. Logo, torna-se um escopo de pesquisa interessante, uma vez que é este profissional que permitirá, de certa forma, a proposição do enfoque contábil e gerencial que o serviço será prestado aos seus clientes e aplicado em seu próprio negócio.

Marques, Sell, Lavarda e Zonatto (2016) destacam que a lacuna entre a teoria e a prática na Contabilidade Gerencial é apontada por diversos autores como tema relevante para realização de novos estudos. Assim, de forma social, esta pesquisa contribui no entendimento de qual estágio evolutivo estão às empresas prestadoras de serviços contábeis em Porto Alegre – RS, que poderão propor melhorias e buscar diferencial no mercado. De modo empírico, identificam-se os artefatos, práticas e instrumentos gerenciais ofertados aos clientes e utilizados pelas organizações EIRELI.

De maneira teórica, ao compreender o conhecimento e oferta gerencial dos escritórios contábeis constituídos na modalidade EIRELI, amplia-se o debate sobre controles de gestão, pois estudos realizados não contemplaram esse aspecto, e corrobora-se com entendimento de características precedentes – contextuais e institucionais - a prática dos artefatos gerenciais.

2 CONTABILIDADE GERENCIAL E OS CONTROLES DE GESTÃO

A Contabilidade Gerencial é o processo de fornecer informações financeiras e não financeiras sobre a organização aos interessados neste conteúdo. Esse conhecimento é utilizado para tomar decisões, alocar, monitorar e avaliar recursos e propor recompensas por desempenho. Auxilia também a administração na elaboração e execução das estratégias organizacionais, gerando vantagem competitiva sustentável (ATKINSON *et al.*, 2015).

Os meios utilizados para gerar as informações ao longo dos anos têm evidenciado a evolução e o surgimento de diversos artefatos, práticas e instrumentos. Desde o estudo do IFAC (1998), a Contabilidade Gerencial tem sido avaliada com relação as suas técnicas em quatro estágios evolutivos, demonstrando o foco e a dimensão de relevância dentro das organizações.

O primeiro estágio é de antes de 1950, e tem foco na determinação do custo e no controle financeiro, através do emprego das técnicas de orçamento e Contabilidade de custos. Por volta de 1965, surge o segundo estágio, com enfoque no fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial, por meio do uso de procedimentos como a análise de decisão e contabilidade por responsabilidade. O terceiro estágio manifestou-se por volta de 1985, com a atenção voltada para a redução do desperdício de recursos aplicados nos processos de negócios, adotando métodos de análise do processo e a administração estratégica de custos. O quarto estágio, considerado o ideal, apareceu por volta de 1995, cujo foco é a geração ou criação de valor por meio da utilização efetiva dos recursos e das tecnologias, tais como o exame dos direcionadores de valor ao cliente, ao acionista, e inovação organizacional.

Os estágios evolutivos demonstram a adequação necessária a um novo conjunto de enfoque que as organizações enfrentam para conseguir sustentabilidade financeira, inovação, competitividade e desempenho empresarial. Houve assimilação, aperfeiçoamento e acréscimo de focos e tecnologias utilizadas no estágio anterior. A nova fase representa a combinação do velho e do novo, ou seja, “reforma” a anterior, de forma ajustada às condições e exigências da realidade do ambiente gerencial do momento. O estágio atual (4 estágio) é o processo de evolução dos quatro estágios, incluindo tudo que era preconizado pelos anteriores (IFAC, 1998).

A utilização de artefatos, práticas e instrumentos de gestão nas organizações resulta na criação de vantagem competitiva. A geração e análise das informações gerenciais buscam primeiramente orientar as decisões e a solução dos problemas. Em um segundo momento, e/ou simultaneamente ao primeiro, avaliar a eficiência e a efetividade das ações e das estratégias adotadas consiste em um meio de análise do negócio (ATKINSON *et al.*, 2015).

A Contabilidade Gerencial, na execução de seus propósitos, precisa empregar “filosofias” de gestão, denominadas de artefatos, que são as peças chave na condução do conhecimento teórico para a prática empresarial, ou seja, é a generalização de conceitos, modelos, práticas, ferramentas e instrumentos utilizados pela empresa na obtenção de seus objetivos (BORINELLI, 2006). Os artefatos, práticas e instrumentos gerenciais são determinantes para o alcance dos objetivos organizacionais, geralmente caracterizados pela otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo (ESPEJO, 2008; SANTOS, BENNERT *et al.*, 2018).

O estudo do IFAC (1998) divulgou os quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial com enfoques diferentes ao longo dos anos. Essa categorização representa uma

alteração significativa e gradual, mas não superficial, nos processos operacionais e de gestão das empresas (ISIDORO *et al.*, 2012). No estudo de Soutes (2006) há disposição das práticas, artefatos e instrumentos gerenciais em cada estágio. Além do mais o autor categoriza, conforme o foco, em três grupos: (i) métodos e sistemas de custeio; (ii) métodos de avaliação e medidas de desempenho; e (iii) filosofias e modelos de gestão.

Os métodos e sistemas de custeio tratam dos meios utilizados para acumulação e apuração dos custos (CREPALDI, 2010). Já os métodos de avaliação e medidas de desempenho são as ferramentas para traçar estratégias em níveis na organização (SOUTES, 2006). E a categorização em filosofias e modelos da gestão, é compreendida como a maneira particular de desenvolver as atividades empresariais (TACHIZAWA; CRUZ JÚNIOR; ROCHA, 2001).

Chenhall e Langfield-Smith (1998), classificam as práticas, artefatos e instrumentos em dois grupos: tradicionais, que abrangem as ações internas e financeiras das organizações (estágio 1 e 2); e modernos, que envolve a visão estratégica da organização, ao combinar informações financeiras e não financeiras (estágio 3 e 4). No Quadro 1 elucida-se os artefatos, práticas e instrumentos gerenciais e os enfoques dos estágios 1 e 2, considerados tradicionais.

Quadro 1 - Artefatos, práticas e instrumentos gerenciais do estágio 1 e 2

Estágio	Enfoque	Controle Gerencial	Definição	Referências
1	Métodos e sistemas de custeio	Custeio por Absorção	Método de custeio onde os gastos relacionados e incorridos com a produção são totalmente absorvidos.	Valeriano (2012); Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
		Custeio Variável ou Direto	Classificação dos gastos de acordo com o volume de vendas ou volume de produção.	Valeriano (2012); Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
		Custeio Padrão	Técnica para avaliar e substituir o uso do custo real.	Valeriano (2012); Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
	Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Retorno sobre o Investimento	Total de ganhos ou prejuízos decorrentes de um investimento.	Soutes (2006); Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
	Filosofias e modelos de gestão	Controle Financeiro	Avaliação da condição financeira da empresa.	Santos, Bennert <i>et al.</i> (2018).
		Controle Operacional	Fornece <i>feedback</i> sobre eficiência e qualidade das tarefas executadas.	Santos, Bennert <i>et al.</i> (2018).
2	Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Preço de Transferência	Valor monetário para registrar as transferências de bens e serviços entre centros de responsabilidade.	Soutes (2006); Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
		Elaboração de relatórios gerenciais	Preparação de informações financeiras e patrimoniais úteis e relevantes à tomada de decisões.	Soutes (2006); Morozini e Morozini (2018).
		Análise de relatórios gerenciais	Informações analisadas para verificar tendências, previsões.	Soutes (2006).
		Valor Presente Líquido	Permite comparação de demonstrativos a qualquer tempo.	Valeriano (2012); Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
		Análise Custo-Volume-Lucro	Ajuda a entender a inter-relação entre o custo, o volume e o lucro de uma organização.	Soutes (2006).
	Filosofias e modelos de gestão	Orçamento	Possibilita a correta medição dos custos e controle das atividades da empresa.	Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
		Fluxo de caixa	Projeção futura de todas as entradas e saídas dos recursos financeiros da empresa.	Valeriano (2012); Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).

Fonte: elaborado a partir de Soutes (2006); Valeriano (2012); Santos, Bennert *et al.* (2018); Santos, Beuren *et al.* (2018).

Na visão de Aguiar e Guerreiro (2008) o elemento decisivo para troca de certo artefato, prática e instrumento de Contabilidade Gerencial por outro é se a controle de gestão vigente cessou ou está cessando sua competência de executar seu papel como mecanismo de controle social.

Deste modo, conforme Ribeiro e Espejo (2013), os controles de gestão do estágio 1 e 2 são os tradicionais de um negócio e tem o propósito de fornecer informações que auxiliem no planejamento e controle da gestão, bem como subsidiam a tomada decisões com pouco uso da tecnologia. No Quadro 2 evidencia-se os controles de gestão julgados modernos, estágios 3 e 4.

Quadro 2 - Artefatos, práticas e instrumentos gerenciais do estágio 3 e 4

Estágio	Enfoque	Controle Gerencial	Definição	Referências
3	Métodos e sistemas de custeio	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Análise das atividades da empresa, que permite melhor visualização dos custos.	Valeriano (2012); Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
		Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	Gestão estratégica centrada principalmente nas fases de pesquisa, desenvolvimento e engenharia do produto.	Soutes (2006).
	Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	<i>Benchmarking</i>	Aprendizagem de outras organizações e aplicação desse conhecimento na melhoria dos seus processos de trabalho.	Valeriano (2012); Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
	Filosofias e modelos de gestão	Práticas de Kaizen	Melhoramento contínuo por meio da eliminação de desperdícios.	Soutes (2006).
		<i>Just in time</i> (JIT)	Produzir bens e serviços exatamente no momento em que são necessários.	Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
		Teoria das restrições	Busca aperfeiçoar a produção, por meio da identificação das restrições de um sistema.	Soutes (2006); Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
		Planejamento estratégico	Permite estabelecer a direção a ser seguida pela organização.	Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Desempenho empresarial avaliado pela forma como as atividades são realizadas.	Soutes (2006)		
4	Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Ciclo de vida do produto	Indica o desempenho de vendas de um produto ou serviço com o passar do tempo.	Soutes (2006).
		EVA (<i>Economic Value Added</i>)	O lucro residual que permanece após o custo de todo o capital.	Valeriano (2012).
	Filosofias e modelos de gestão	Simulação de cenários	Utilizada para tomada de decisão. Envolve análise de riscos em face da incerteza.	Soutes (2006); Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
		Gestão Econômica (GECON)	Gestão por resultados através da melhoria da produtividade e eficiência operacional.	Soutes (2006).
		<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	Mede todos os indicadores de desempenho, com metas e tarefas claramente definidas.	Valeriano (2012); Santos, Beuren <i>et al.</i> (2018).
		Gestão Baseada em Valor (VBM)	O principal propósito é a maximização do valor para o acionista.	Soutes (2006).

Fonte: elaborado a partir de Soutes (2006); Valeriano (2012); Santos, Beuren *et al.* (2018).

O uso de artefatos, práticas e instrumentos financeiros na geração de informações assertivas e de qualidade, são recursos gerenciais para a redução das perdas e desperdícios desses recursos (estágio 3) e para conservar ou alavancar seu uso na geração ou criação de valor para acionistas, clientes e outros credores (estágio 4) (PADOVEZE, 2005). Destaca-se que para estar no quarto estágio é preciso abranger todas as práticas e os enfoques dos estágios anteriores. Assim, a Contabilidade Gerencial, no estágio atual (4), é vista como integrante do processo de gestão, e devido à presença da tecnologia as informações financeiras são disponibilizadas em tempo real (PADOVEZE, 2005). Na visão de Santos, Bennert *et al.* (2018), os controles de gestão foram evoluindo em cada estágio, devido as alterações no mercado e para sobrevivência das organizações, que cada vez mais precisam de suporte a tomada de decisões e instrumentos mais desenvolvidos. Tal fato é evidenciado por Pavlatos e Kostakis (2015), ao averiguarem que a crise na Grécia moveu as empresas a fazerem uma avaliação intensa no tocante ao seu ambiente externo (pontos fortes e fracos), implicando mudanças no uso de artefatos de gestão.

Chenhall e Langfield-Smith (1998), Frezatti (2005) e Isidoro *et al.* (2012) entendem que o porte da empresa tem relação com o uso dos instrumentos gerenciais, pois a adoção de sistemas de gestão mais complexos advêm, muitas vezes, da necessidade de se gerenciar um fluxo maior de informações, que carece de melhores controles. Mas, conforme denotado por Santos, Bennert *et al.* (2018), o uso de instrumentos gerenciais tem grande valia também as pequenas empresas, uma vez que permite relacionar-se com o ambiente de negócios, bem como atingir seus objetivos organizacionais, visto que essas empresas são ícones da economia brasileira, e muitas vezes a inexistência da assessoria de um contador, bem como a ausência ou pouco tempo destinado ao planejamento da empresa são fatores que levam a sua morte.

Considerando os artefatos, práticas e instrumentos dos Quadros 1 e 2, Santana *et al.* (2007), entendem que os contadores são as pessoas responsáveis para o fornecimento dessas informações gerenciais, pois possuem o registro da informação contábil. Ainda, para Soutes (2006), os contadores são apresentados como as pessoas ideais para tornarem as informações contidas nos relatórios contábeis como fonte de guia dos empresários, bem como ao estabelecimento de metas. Além disso, para Santos, Bennert *et al.* (2018) pode-se planejar o futuro da empresa e do cliente através do uso de ferramentas acessíveis, como orçamento, análises financeiras e de custos e formação de preços. Soutes (2006) compreende que os controles de gestão, sejam gerenciais, estratégicos ou operacionais, tradicionais ou modernos, visam auxiliar o profissional contábil a desempenhar seu papel de apoio ao processo decisório.

Santos *et al.* (2009) entendem que os profissionais das empresas de serviços contábeis não devem restringir a sua atividade ao cumprimento dos serviços básicos, igualmente chamados de tradicionais. O ideal é a oferta de artefatos, práticas e instrumentos de maior quantidade e melhor qualidade de informações que deem suporte às tomadas de decisões. Os contabilistas precisam proporcionar aos seus clientes, por meio de ferramentas de análise, acesso às informações que a Contabilidade Gerencial possui, auxiliando com isso na otimização da gestão e, conseqüentemente, no desempenho das empresas (SANTOS, BEUREN *et al.*, 2018). Para que tudo isso seja possível, é fundamental que os contadores mudem sua conduta profissional, cumpram com sua verdadeira função e proporcionem

informações úteis, tempestivas e corretas para garantir uma gestão eficaz dos seus clientes (SANTOS, BENNERT *et al.* (2018).

Verificaram-se alguns estudos nacionais abordando a Contabilidade Gerencial e empresas prestadoras de serviços contábeis. Santana *et al.* (2007) evidenciaram o uso de informações fornecidas pela Contabilidade e que podem ser usadas para fins gerenciais nas empresas do ramo comercial da cidade de Cruz Alta - RS. Constataram que os empresários têm pouco conhecimento sobre Contabilidade Gerencial e os escritórios contábeis fazem apenas a chamada Contabilidade tradicional (atendimento das exigências do fisco), não oferecendo aos clientes informações gerenciais e de suporte para a tomada de decisão.

Santos *et al.* (2009) analisaram os instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas na tomada de decisão e a disponibilização desses instrumentos por parte das empresas de serviços contábeis do município de Presidente Getúlio - Santa Catarina.

Os instrumentos gerenciais mais utilizados pelas empresas são a formação do preço de venda e o fluxo de caixa, e os menos utilizados são, a análise das demonstrações contábeis e avaliação do custo/volume/lucro e ponto de equilíbrio. Com isso detectaram que a maioria dos escritórios de Contabilidade não fornecem instrumentos gerenciais básicos aos seus clientes. Ademais, observaram carência na utilização dos instrumentos gerenciais pelas micro e pequenas empresas, pois não há oferecimento desses pelas empresas de serviços contábeis.

Mattos, Freitag, Starke Junior (2010) identificaram em qual estágio de evolução se encontram as práticas de Contabilidade Gerencial, adotadas pelas empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana. Verificaram que as organizações investigadas estão em transição do estágio 1 para o estágio 2, concentrando o foco principal em informações que possibilitam o controle financeiro e de custos. Há maior uso dos artefatos do segundo estágio, cujas informações são utilizadas para controle e planejamento gerencial.

Santos, Bennert *et al.* (2018), analisaram os instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas na tomada de decisão e a disponibilização desses instrumentos por parte de uma empresa de serviços contábeis da região sul do Brasil. Os resultados mostraram que o escritório contábil não oferece os controles operacionais de gestão. Entretanto, estes são utilizados pelos clientes, com predominância do controle de contas a pagar e a receber, de caixa e de estoque.

Em relação aos artefatos da Contabilidade Gerencial, praticamente não há o oferecimento por parte do escritório contábil, com exceção do planejamento tributário e ocorre o maior uso dos artefatos do segundo estágio.

Santos, Beuren *et al.* (2018) investigaram empresas industriais de uma cidade da região Sul do Brasil a fim de denotar se as características das empresas (faturamento, regime de tributação, empresa familiar, geração familiar e tempo de empresa) e dos gestores (escolaridade, formação e idade) implicam em diferenças no uso de controles tradicionais e modernos da Contabilidade Gerencial.

Concluíram que escolaridade e idade do gestor são as principais características que se refletem no maior uso de controles modernos e que as empresas familiares apresentam-se diferenciadas no uso de controles gerenciais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com relação ao enquadramento metodológico, quanto ao objetivo, à pesquisa caracteriza-se como descritiva (RAUPP; BEUREN, 2013), pois busca descobrir em qual estágio evolutivo encontram-se as empresas EIRELI de Porto Alegre - RS. Quanto à abordagem, é classificada como quantitativa (GIL, 2012), pois utilizou a quantificação de dados na análise descritiva dos resultados. Em relação aos procedimentos, classifica-se como levantamento (*survey*) (RAUPP; BEUREN, 2013), pois as informações foram obtidas por meio de questionário, respondidos por formulário do Google Docs, *e-mail* ou contato telefônico.

Participaram da pesquisa 14 (21,9%) empresas das 64 registradas no município de Porto Alegre, capital do Rio Grande do Sul, que possuíam dados para contato (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 2018). O instrumento de pesquisa apresentou dois blocos: um relacionado ao perfil dos respondentes e outro aos artefatos, práticas e instrumentos de Contabilidade Gerencial ilustrados nos Quadros 1 e 2. Os profissionais contábeis responsáveis pelas EIRELI foram questionados sobre conhecimento, oferta aos clientes e/ou aplicação no negócio de 27 controles de gestão, sendo alguns deles julgados tradicionais e outros modernos.

A partir das respostas enviadas, realizou-se análise dos perfis dos respondentes, dos artefatos, práticas e instrumentos gerenciais oferecidos e/ou aplicados pelas empresas EIRELI de Porto Alegre - RS. Também se avaliou em qual estágio evolutivo estão às empresas de serviços contábeis, constatando se há utilização dos artefatos tradicionais ou dos modernos, e qual enfoque de gestão está sendo enfatizado. Os dados foram apresentados em forma de figuras (gráficos) e tabelas, e a análise realizada foi à descritiva (RAUPP; BEUREN, 2013).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Aborda-se nesta seção o perfil dos respondentes, as práticas, artefatos e instrumentos gerenciais ofertados e/ou utilizados, bem como a categorização do estágio evolutivo das empresas EIRELI de serviços contábeis de Porto Alegre/RS.

4.1 Características das empresas EIRELIs analisadas

As Tabelas 1 e 2 ilustram o perfil das empresas respondentes da pesquisa.

Tabela 1 - Perfil das empresas de serviços contábeis EIRELIs participantes da pesquisa

Tempo de atuação na área contábil (anos)	%	Tempo que a empresa está no mercado (anos)	%	Faixa Etária (anos)	%	Setor(es) de atuação dos clientes	%
Até 5	-	Até 5	21,4%	Até 25	-	Prestação de serviços	100%
De 5 a 10	35,7%	De 5 a 10	35,7%	De 25 a 40	28,6%	Comércio	71,4%
De 10 a 20	28,6%	De 10 a 20	14,3%	De 41 a 50	50%	Indústria	28,6%
Mais de 20	35,7%	Mais de 20	28,6%	Mais de 50	21,4%	Outros (pessoa física)	7,1%

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2018).

Com base na Tabela 1, verifica-se que 57,1% dos participantes são do sexo feminino e 42,9% do sexo masculino. Ainda, observa-se que a maioria dos pesquisados atua na área contábil entre 5 e 10 anos ou há mais de 20 anos, totalizando, para estas faixas, frequência acumulada de 71,4% dos respondentes. O estudo de Santos *et al.* (2009) também encontraram que 71,4% dos pesquisados, em Presidente Getúlio - Santa Catarina, estão atuando a mais de 10 anos no mercado. Em relação à faixa etária, 50% dos entrevistados possuem de 41 a 50 anos de idade.

Quanto ao tempo em que a empresa está no mercado, à frequência acumulada evidencia que 57,1% têm até 10 anos no mercado, inferindo-se que muitas das empresas de serviços contábeis foram criadas após a instituição da forma jurídica EIRELI, cuja lei foi aprovada em 2011 (BRASIL, 2011). Já outras modificaram sua personalidade jurídica para EIRELI após promulgação dessa lei, pois informaram que atuam a mais de 20 anos. É comum a todas as organizações, clientes do ramo de serviços, seguido do comércio que está presente em 71,4% das EIRELI estudadas. Esse achado corrobora com Santos, Bennert *et al.* (2018) que da mesma forma encontraram 79,49% dos clientes do escritório contábil atuando no ramo do comércio.

Tabela 2 - Perfil das empresas de serviços contábeis EIRELIs participantes da pesquisa

Serviços prestados	%	Classificação dos clientes	%	Número de colaboradores	%	Número de clientes	%
Escrituração Contábil	85,7%	Microempreendedor Individual	35,7%	Até 5	71,4%	Até 10	21,4%
Escrituração Fiscal	85,7%	Microempresas	85,7%	De 6 a 10	14,3%	De 11 a 20	-
Departamento de Pessoal	85,7%	Empresas de Pequeno Porte	85,7%	De 11 a 20	7,15%	De 21 a 30	7,2%
Consultoria	71,4%	Empresas de Médio Porte	50%	Mais de 20	7,15%	De 31 a 40	21,4%
Auditoria	14,3%	Grandes Empresas	14,3%			Mais de 40	50%
Perícia	14,3%	Outros (Pessoa Física)	7,1%				
Gestão Financeira	7,1%						
Outros*	28,4%						

Nota: *Planejamento tributário (7,1%), societário (7,1%), gestão de estoque (7,1%) e IRPF (7,1%)

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2018).

A Tabela 2 demonstra que, em relação aos serviços prestados, 85,7% oferecem escrituração contábil, fiscal e de departamento de pessoal, contando na execução destes serviços com até cinco colaboradores (71,4%), que atendem em sua maior parte, mais de 40 clientes (50%). Mattos, Freitag, Starke Junior (2010), similarmente identificaram em Curitiba, a concentração de prestação de serviços nas áreas contábil, fiscal e trabalhista. E, quanto à classificação dos clientes, constata-se que 85,7% são de microempresas ou de empresas de pequeno porte. O estudo de Santos, Bennert *et al.* (2018), do mesmo modo, identificaram que as organizações contábeis participantes, em sua maior parte, eram de porte pequeno ou médio.

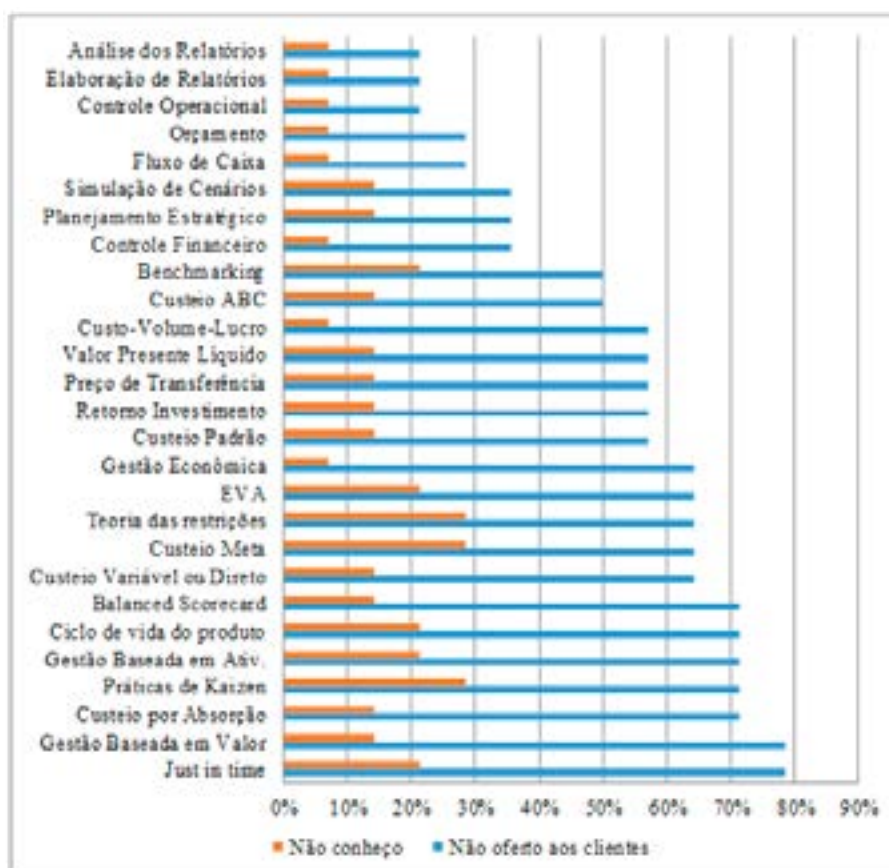
No tocante aos serviços prestados, deixou-se campo em aberto para a empresa informar demais atividades realizadas que não estavam nas opções disponibilizadas. Algumas empresas informaram que realizam serviços de planejamento tributário, gestão de estoque, societário e declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF). Além do mais, destaca-se que 71,4% realizam atividades de consultoria. Santos *et al.* (2009) também identificaram o planejamento tributário e a consultoria, como outros serviços de suporte

ofertados pelos escritórios de contabilidade aos seus clientes no apoio ao gerenciamento do negócio.

4.2 Conhecimentos sobre artefatos, práticas e instrumentos gerenciais

A Figura 1 ilustra o conhecimento que as empresas respondentes EIRELI de serviços contábeis de Porto Alegre - RS possuem sobre os artefatos, práticas e instrumentos gerenciais.

Figura 1 – Conhecimento dos controles de gestão pelas EIRELIs de serviços contábeis de Porto Alegre – RS



Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2018).

Observa-se na Figura 1, que dos 27 artefatos, práticas e instrumentos gerenciais questionados aos profissionais EIRELI de Porto Alegre/RS, não há nenhum desses conhecidos por todos. Tal fato similarmente foi constatado por Santos, Bennert *et al.* (2018).

O percentual máximo de desconhecimento de alguma prática é de aproximadamente 30%, ou seja, os respondentes não conhecem todas as 27 práticas gerenciais questionadas, mas a maior parte detém algum conhecimento sobre elas.

Verifica-se, ainda que 8 artefatos são menos desconhecidos, ou seja, apresentam aproximadamente 10% de “não conheço”, sendo esses: gestão econômica, custo-volume-lucro, controle financeiro, fluxo de caixa, orçamento, controle operacional, elaboração de relatórios e análise de relatórios. Pode-se inferir que esses 8 artefatos desconhecidos pela minoria, são os mais conhecidos pela maioria dos contadores EIRELI respondentes, pois 6 destes 8 apresentam menores percentuais de “não oferto aos meus clientes”. Logo, existem 8

práticas que a maioria dos profissionais contábeis de Porto Alegre - RS conhecem e ofertam com maior frequência aos seus clientes. Santos; Bennert *et al.* (2018) também encontraram práticas de controle financeiro, contas a pagar e a receber, como as de maior uso pelos clientes de um escritório de contabilidade de uma cidade da região Sul do Brasil.

Relacionando as 8 práticas menos conhecidas, com a classificação proposta por Chenhall e Langfield-Smith (1998), verifica-se que são classificadas como tradicionais, ou seja, existem práticas gerenciais clássicas desconhecidas por alguns profissionais contábeis. Esse resultado vai ao encontro do estudo de Santana *et al.* (2007). Entende-se que, se os contabilistas não tem conhecimento sobre os controles de gestão, não podem ofertá-los aos seus clientes. Conforme Santos *et al.* (2009), é preciso compreender os controles de gestão, avaliar seus benefícios na tomada de decisão e geração de informações úteis à gestão eficaz e após ofertar aos clientes.

Em relação à oferta de controles de gestão, as práticas com maior representação (mais de 60%) de não oferta aos clientes, segundo a Figura 1, são: *Just in Time*, VBM, práticas de Kaizen, ABM, ciclo de vida do produto, custeio por absorção, BSC, custeio meta, teoria das restrições, EVA, custeio variável ou direto e GECON. Com isso, conclui-se que os controles de gestão menos ofertados tratam-se dos modernos, assim como constatado em Santana *et al.* (2007), Santos *et al.* (2009) e Santos; Bennert *et al.* (2018). Tal evidencia implica que os escritórios contábeis fazem apenas a Contabilidade tradicional, e ofertam aos clientes, em maior parte, instrumentos gerenciais básicos para geração de informações e de suporte a tomada de decisão.

Além disso, identifica-se alto nível de desconhecimento sobre os métodos de custeio, classificados por Chenhall e Langfield-Smith (1998) como instrumentos tradicionais. Resultado este igualmente denotado por Santos *et al.* (2009) e Santos, Bennert *et al.* (2018). Este desconhecimento pode ser induzido pela característica dos clientes, que em sua maioria são do ramo de prestação de serviços ou comércio, conforme Tabela 1. Na visão de Santos, Beuren *et al.* (2018), a não especialização em meios de apuração de custos é justificável pelo fato de que o absorção é o único método aceito pelo fisco. Para Santos, Bennert *et al.* (2018), o desconhecimento dos métodos de custeio chama a atenção, pois os profissionais contábeis podem estar apurando o custo dos produtos vendidos de modo equivocado, que por sua vez compromete o resultado da empresa, refletindo ainda na formação do preço de venda, na margem de lucro, nas políticas de concessão de descontos, na apuração e desígnio dos resultados.

Apreciando-se os artefatos mais ofertados, ou seja, aqueles com percentual menor de “não ofertado aos clientes”, destaca-se a elaboração e a análise de relatórios gerenciais e o controle operacional. Estes artefatos de amplo conhecimento pelos profissionais contábeis das EIRELI são considerados tradicionais. Outras práticas tradicionais, como fluxo de caixa, orçamento, e controle financeiro, destacam-se em nível de conhecimento pelas EIRELI e oferta aos clientes. Santos *et al.* (2009), da mesma forma, apontaram o fluxo de caixa e a elaboração de relatórios gerenciais como os instrumentos gerenciais mais oferecidos pelos escritórios de contabilidade.

E, no âmbito das práticas modernas, conhecem e ofertam mais simulação de cenários e planejamento estratégico. Santos, Beuren *et al.* (2018), de modo similar, perceberam maior preocupação das empresas de uma cidade da região sul do Brasil com o controle financeiro e o planejamento tributário. Neste contexto, exceto as práticas de elaboração e análise de

relatórios gerenciais, as demais possuem enfoque de filosofias e modelo de gestão, sendo compreendida como a maneira particular de desenvolver as atividades empresariais, conforme Tachizawa *et al.* (2001). Já as exceções, para Soutes (2006), têm enfoque em métodos de avaliação e medidas de desempenho, que permitem traçar estratégias em níveis de uma mesma organização.

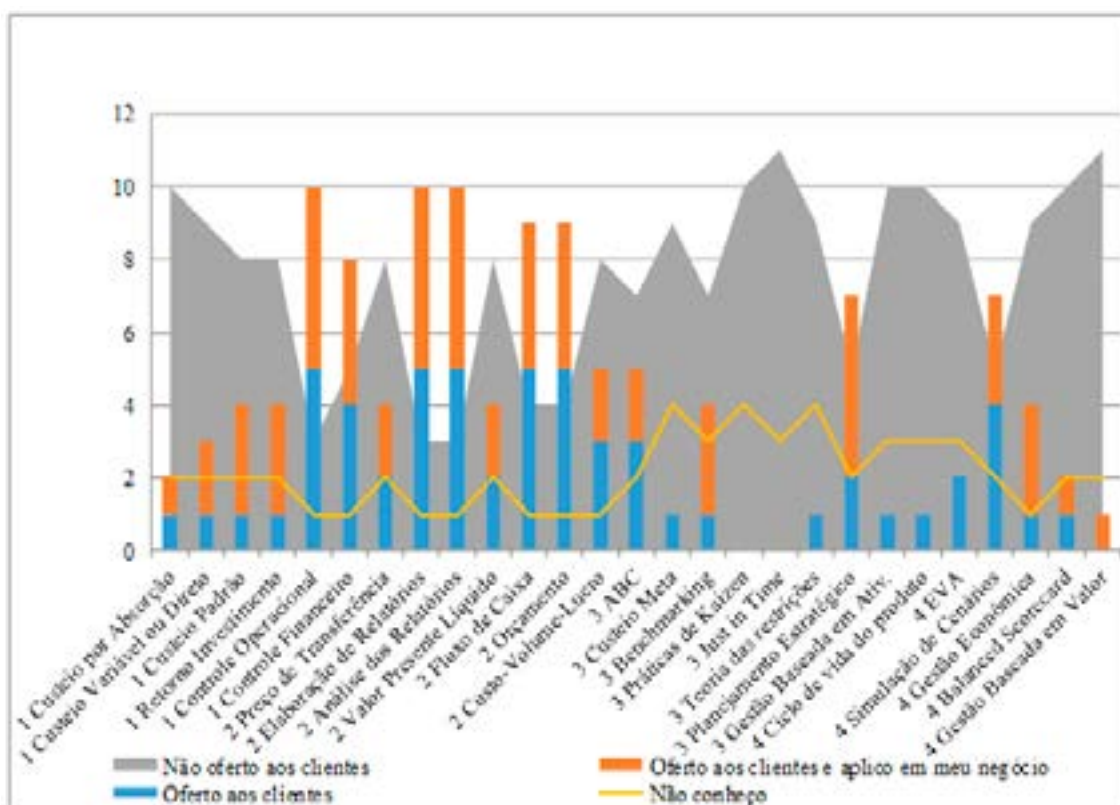
De modo geral, apurou-se que os escritórios contábeis EIRELI de Porto Alegre – RS disponibilizam alguns dos controles de gestão contemplados no Quadro 1 e 2. No entanto, nenhum deles dispõe a totalidade desses instrumentos. Inclusive observou-se que há profissionais contábeis desconhecedores de práticas gerenciais essenciais, como os métodos de custeio e orçamento.

Quanto aos artefatos mais conhecidos e ofertados, detectou-se que são os tradicionais, mas por outro lado os modernos também se fazem presentes na amostra, como o planejamento estratégico, assim como averiguado por Santos, Beuren *et al.* (2018).

4.3 Categorização dos artefatos ofertados/utilizados conforme classificação do IFAC

Apresenta-se nesta seção, por meio da Figura 2, o enquadramento das organizações contábeis EIRELI pesquisadas de Porto Alegre - RS em relação aos estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial preconizados pelo IFAC, destacando-se os artefatos gerenciais mais utilizados pelos escritórios de Contabilidade e/ou ofertado ao cliente.

Figura 2 - Estágio evolutivo das empresas de serviços contábeis EIRELIs de Porto Alegre – RS



Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2018).

Verifica-se na Figura 2 que as práticas mais ofertadas aos clientes e aplicadas no negócio são: controle operacional, controle financeiro, elaboração e análise de relatórios gerenciais, fluxo de caixa, orçamento, planejamento estratégico e simulação de cenários. Tal constatação evidencia que as empresas EIRELI analisadas de Porto Alegre - RS estão no estágio 2, onde para IFAC (1998) é ter foco no fornecimento de informações para controle e planejamento gerencial. Percebe-se coerência do enfoque desse estágio com os achados da pesquisa, pois os artefatos mais aplicados no negócio e ofertados aos clientes visam à busca do controle financeiro, tanto no aspecto da apuração de valores quanto na posterior análise. Mattos, Freitag, Starke Junior (2010) também denotaram que as empresas de serviços contábeis de Curitiba estão no estágio 2, e Santos, Bennert *et al.* (2018) constaram as empresas da região sul do Brasil nesse estágio.

Para Soutes (2006) empresas que estão no estágio 2 elaboram relatórios padronizados de controle de custos e orçamentos, e as informações passam a ser utilizadas na gestão, seja para fins de planejamento e/ou de controle. Santos, Bennert *et al.* (2018) entendem que empresas do estágio 2 não adotam práticas de comparar os processos e resultados com empresas do mesmo setor de atividade para criar novos padrões e/ou melhorar o resultado da empresa, bem como não usam medidas não-financeiras para avaliação do desempenho organizacional.

Analisando a Figura 2, especificamente o estágio 1, percebe-se que controle operacional e financeiro são os mais ofertados ao cliente e utilizados no próprio negócio. Já no estágio 2 verifica-se o fluxo de caixa e orçamento, corroborando com os achados de Mattos, Freitag, Starke Junior (2010). No estágio 3 constata-se o Planejamento Estratégico, seguido do *benchmarking* e no estágio 4 simulação de cenários. Além disso, identifica-se, nas Figuras 1 e 2, que as práticas de Kaizen e *Just in Time* não são ofertadas, induzindo a existência de alto índice de desconhecimento desses artefatos pelos profissionais das organizações contábeis respondentes.

Sob a ótica de controle de custos observa-se maior uso do custo padrão e do custo-volume-lucro. No aspecto de avaliação de desempenho têm-se o *benchmarking*, assim como em Santos, Beuren *et al.* (2018) e no tocante ao suporte para tomada de decisão, o maior uso concentra-se na simulação de cenários e no planejamento estratégico.

Pela linha de tendência “não conheço” da Figura 2 detecta-se que as os contabilistas detêm menos compreensão das práticas gerenciais dos estágios 3 e 4. Logo, os profissionais contábeis EIRELIs estudados não se sentem modernos no processo de gestão, o que evidencia a necessidade de ampliação dos conhecimentos sobre essas práticas para desta forma, ajudarem mais seus clientes, e com isso alcançarem a visão de criação de valor do estágio 4, pois apenas a prática de simulação de cenários é adotada pelos escritórios EIRELI de Porto Alegre-RS. Tal fato pode ser explicado pela idade dos respondentes, onde 71,4% possuem mais de 41 anos (Tabela 1).

Conforme Santos, Beuren *et al.* (2018) gestores mais velhos tendem a ser mais tradicionais e não incorporam as novas práticas no cotidiano de seu trabalho e, identicamente o cenário econômico e político do Brasil pode interferir a intensidade de uso dos instrumentos, como ocorreu na Grécia e foi evidenciado por Pavlatos e Kostakis (2015).

Em relação à aplicação no negócio, com base na Figura 2, denota-se similaridade com as práticas gerenciais ofertados aos clientes. Frezatti (2005) descobriu associação entre o porte da empresa (tamanho) e maior aderência de uso de instrumentos gerenciais, especificamente

os ditos modernos. Deste modo, em sendo a organização EIRELI constituída por apenas um sócio e que as empresas pesquisadas contam, em sua maioria, com até 5 colaboradores, mais de 50 clientes e ofertam serviços de escrituração contábil, fiscal e de rotinas do departamento de pessoal, percebe-se que são organizações de pequeno porte, obtendo as informações necessárias com os controles de gestão do estágio 1 e 2. Devido ao tamanho (pequeno porte), infere-se não ser possível focar atenção à aplicação de instrumentos gerenciais no seu próprio negócio e na prestação aos clientes. Também, pelo fato de o sócio ser a única pessoa com conhecimento de ferramentas gerenciais, pois 71,4% dos respondentes (Tabela 2) realizam serviços de consultoria, sugerindo a existência de assimetria sobre a compreensão e aplicação das práticas gerenciais.

Além do mais, entende-se ser de grande valia a aplicação dos instrumentos gerenciais pelas EIRELI de serviços contábeis no negócio próprio, pois permite ao profissional contábil compreender a utilização das práticas, descobrir as dificuldades, os benefícios e a importância antes de oferecer ao cliente. A atividade contábil é uma modalidade de serviço, logo, em sendo a maioria dos clientes dos contabilistas categorizados como prestadores de serviços (Tabela 1), compreende-se que os profissionais contábeis poderiam auxiliar e sugerir aos seus clientes práticas iguais. Ainda se os clientes das empresas de serviços contábeis EIRELI analisadas não possuem departamento gerencial, infere-se que seus clientes estão no mesmo estágio evolutivo.

Santana *et al.* (2007) avaliaram empresas de Cruz Alta - RS e concluíram que os escritórios não oferecem informações gerenciais e de suporte para a tomada de decisão; Santos *et al.* (2009) e Santos; Bennert *et al.* (2018) estudaram organizações de municípios do estado de Santa Catarina e apontaram que a maioria dos escritórios de Contabilidade não fornecem instrumentos gerenciais básicos aos seus clientes; e Mattos, Freitag, Starke Junior (2010), analisaram empresas em Curitiba, evidenciando que as empresas investigadas se encontram em transição do estágio 1 para o 2, ou seja, utilizam artefatos tradicionais. Logo, com base nos achados do presente estudo, e nas pesquisas relacionados, constata-se que a região sul do país é incipiente a oferta e uso de práticas gerenciais modernas pelos escritórios de Contabilidade.

Em tese, percebe-se que os profissionais contábeis das EIRELI de Porto Alegre – RS tem algum conhecimento sobre práticas gerenciais, mas para alcançar o estágio ideal preconizado pela literatura (estágio 4), é preciso maturação e ampliação de conhecimento. Considerando as empresas EIRELI e suas características, entende-se que, mesmo sendo sócio único, é possível o uso no negócio e a proposição de práticas, instrumentos e artefatos gerenciais tradicionais ou modernos aos clientes, desde que os profissionais contábeis detenham conhecimento da matéria.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi verificar em qual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial encontram-se as organizações EIRELI prestadoras de serviços contábeis em Porto Alegre - RS, a partir da compreensão das práticas, artefatos e instrumentos que são ofertados aos seus clientes e/ou aplicados em seu negócio. Por meio de um estudo descritivo, quantitativo e levantamento (*survey*), os empresários contábeis EIRELIs foram questionados sobre o conhecimento, oferta e uso de 27 artefatos, práticas e instrumentos gerenciais. Participaram

21,9% das 64 empresas de serviços contábeis EIRELI registradas em Porto Alegre, capital do Rio Grande do Sul.

De modo geral, as práticas mais ofertadas e aplicadas no negócio são controle financeiro e operacional, elaboração e análise de relatórios gerenciais, fluxo de caixa e orçamento. Quanto ao enfoque, tem-se que as práticas, em sua maioria, direcionam-se a filosofia e ao modelo de gestão.

Deste modo, as empresas de serviços contábeis EIRELI de Porto Alegre - RS estão no estágio 2, ofertando aos seus clientes e/ou aplicando em seu negócio artefatos gerenciais tidos pela literatura como tradicionais, cujo o objetivo é fornecer informações para controle e planejamento da gestão. Assim, as empresas EIRELI analisadas precisam amadurecer para terem o enfoque de redução de perdas (estágio 3) e/ou criação de valor aos *stakeholders* (estágio 4) com o uso efetivo dos recursos, contribuindo muito além da apuração de impostos.

Ainda, foi possível denotar que os escritórios contábeis EIRELI de Porto Alegre – RS não conhecem todos os sistemas de custeio, considerados artefatos tradicionais de gestão. Mas, compreendem, ofertam e utilizam no negócio alguns artefatos modernos – simulação de cenários e planejamento estratégico.

Tais achados sugerem que as características das empresas estão relacionadas com o uso de determinados controles, pois as organizações contábeis estudadas contêm apenas um sócio como responsável pela condução e proposição do negócio. Já a especialização em determinadas práticas pode ser resultante das características dos clientes, da filosofia de negócio do escritório contábil e da percepção de relevância dentro das organizações.

As contribuições empíricas e sociais do estudo foram o preenchimento de *gap* na literatura, envolvendo empresas EIRELI e a cidade de Porto Alegre - RS e a compreensão de práticas gerenciais utilizadas e ofertadas por essas organizações aos seus clientes, aliando a teoria à prática.

Tal fato permitirá aos profissionais contábeis visualizar e propor melhorias as necessidades de seus clientes, bem como se diferenciar no mercado. Ademais, corrobora com a teoria no entendimento de características que resultam no uso dos controles gerenciais, tanto contextuais como institucionais, que são precedentes para prática da Contabilidade Gerencial.

Quanto às limitações, refere-se ao tamanho da amostra, que por ser um número reduzido, não permite generalizar o resultado para a população. Como o estudo baseou-se na percepção dos gestores das EIRELI, aspectos subjetivos podem estar envolvidos, sendo preciso ter parcimônia na interpretação, pois a não utilização ou oferta a seus clientes pode ser a situação desejada pelo escritório contábil. Além disso, não se investigou a escolaridade dos profissionais EIRELIs, que para Santos, Beuren *et al.* (2018) é um dos fatores que se refletem no maior uso de controles modernos.

Sugere-se a realização de estudos futuros com a mesma população a fim de comparar se houve mudança de estágio evolutivo nas empresas EIRELI de Porto Alegre - RS; expansão do estudo, contemplando todas as empresas EIRELI do Rio Grande do Sul, a fim de observar se há divergência entre as empresas estarem localizadas na capital e no interior; e instigar nas próximas pesquisas se a forma jurídica EIRELI é vista pelos profissionais contábeis como uma limitante para oferta de práticas, artefatos e instrumentos gerenciais aos clientes.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 6-24, 2008.
- ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R. S.; MATSUMURA, E. M.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- BRASIL. **Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011**. Altera a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), para permitir a Constituição de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada. Diário Oficial da União, Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112441.htm. Acesso em: 27 abr. 2018.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Profissionais ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>. Acesso em: 31 mar. 2018.
- CREPALDI, S. A. **Curso básico de Contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada. 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil, 2008.
- FREZATTI, F. Management a profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 73-87, 2005.
- GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **International management accounting practice statement**: management accounting concepts. New York, 1998.
- ISIDORO, C.; FACCI, N.; ESPEJO, M. M. S. B.; GARCIAS, P. M. A utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, Bahia, Brasil, v. 6, n. 2, p. 39-55, 2012.
- MARQUES, L.; SELL, F. F.; LAVARDA, C. E. F.; ZONATTO, V. C. S. Artefatos da Contabilidade Gerencial: um estudo em cursos de graduação de Ciências Contábeis da Região Sul do Brasil. **ConTexto**, Porto Alegre, Rio Grande do Sul, Brasil, v. 16, n. 34, p. 4-20, 2016.

MATTOS, M. A.; FREITAG, V. C.; STARKE JUNIOR, P. C. Os estágios evolutivos da contabilidade gerencial: estudo aplicado às empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e Região Metropolitana. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil. **Anais [...]**. Minas Gerais: CBC, 2010.

MOROZINI, J.F; MOROZINI, F. Análise das Demonstrações contábeis, Paraná, Stone, 2018.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria: estratégica e operacional**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PAVLATOS, O.; KOSTAKIS, H. Management accounting practices before and during economic crisis: evidence from Greece. **Advances in Accounting**, v. 31, n. 1, p. 150-164, 2015.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: Beuren, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática** (cap. 3, pp. 76-97, 3. ed.). São Paulo: Atlas, 2013.

RIBEIRO, R. R. M.; ESPEJO, M. M. S. B. Evolução das pesquisas em Contabilidade Gerencial: uma análise das opções temáticas em teses e dissertações no Brasil. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá v. 32, n.1, p. 49-63, 2013.

SANTANA, A. F. B.; CIUPAK, C.; KUHN, I. N.; TISOTT, S.T. Análise e diagnóstico da utilização da contabilidade gerencial nas micro, pequenas e médias empresas da cidade de Cruz Alta - RS. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa, Paraíba, Brasil. **Anais [...]**. João Pessoa: CBC, 2007.

SANTOS, V.; BENNERT, P.; FIGUEIREDO, G. H.; BEUREN, I. M. Uso dos instrumentos de Contabilidade Gerencial em pequenas e médias empresas e seu fornecimento pelo escritório de Contabilidade. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 20, n. 71, p. 53-67, 2018.

SANTOS, V.; BEUREN, I. M.; CORRÊA, N. L.; MARTINS, L. B. B. Características das empresas e dos gestores que influenciam o uso de controles gerenciais. **Advances In Scientific And Applied Accounting**, São Paulo, v. 11, n.1, p. 003-023, 2018.

SANTOS, V.; RENGEL, S., PATERNO, A. A. P.; BEUREN, I. M. Instrumentos da contabilidade gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais e disponibilizados por empresas de serviços contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 8, n. 24, p. 41-58, 2009.

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

TACHIZAWA, T.; CRUZ JÚNIOR, J. B.; ROCHA, J. A. O. **Gestão de negócios: visões e dimensões empresariais da organização**. São Paulo: Atlas, 2001.

VALERIANO, C. E. B. **Ciclo de vida organizacional e artefatos de contabilidade gerencial: uma investigação nas 250 pequenas e médias empresas que mais cresceram no Brasil entre**

2008 e 2010. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.