

Associação entre variáveis contingenciais e necessidade de informações gerenciais: um estudo empírico em micro e pequenas empresas*

Association between contingent variables and the need for managerial information: an empirical study on micro and small enterprises

Diego Dantas Siqueira

Universidade Federal da Paraíba
diego.dantas.pb@gmail.com

Mamadou Dieng

Universidade Estadual da Paraíba
mamadou@usp.br

Lílian Perobon Mazzer

Universidade Estadual da Paraíba
lilian_mazzer@uepb.edu.br

Ismael Gomes Barreto

Universidade Estadual da Paraíba
ismaelgb@yahoo.com.br

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo investigar a associação entre as variáveis contingenciais e a necessidade de informações gerenciais no contexto das Micro e Pequenas Empresas (MPEs). Para tanto, foi realizada uma pesquisa de levantamento com abordagem quantitativa. A amostra foi formada por 52 MPEs atuantes no comércio e prestação de serviços da cidade de Monteiro - PB. O instrumento utilizado para coleta de dados foi um questionário aplicado aos gestores das MPEs. Para tratamento dos dados utilizou-se a correlação de *Spearman*. Os resultados mostram que as informações que os gestores mais sentem necessidade dizem respeito a clientes, fornecedores, informações que permitam fazer previsões e formação de preços, respectivamente. Além disso, os resultados apontaram que de forma geral as variáveis contingenciais (incerteza e estratégia) se associam de forma positiva e significativa com as necessidades de informações. Sendo encontrada associações significativas entre algumas dimensões que compõem o construto incerteza e da prioridade estratégica de diferenciação com algumas informações gerenciais. Estes resultados são relevantes, pois evidenciam a necessidade de informações dos gestores das MPEs investigadas, possibilitando aos profissionais da contabilidade uma reflexão acerca dos serviços que estão sendo prestados. Além disso, fornecem evidências empíricas dos fatores que influenciam a necessidade de informações.

Palavras-chave: Micro e Pequenas Empresas. Teoria da Contingência. Necessidade de Informações Gerenciais.

ABSTRACT

This research aimed to investigate the association between contingent variables and the need for managerial information in the context of Micro and Small Enterprises (MSEs). For such

* Recebido em 05 de julho de 2021, aprovado em 04 de abril de 2022, publicado em 15 de março de 2023.

task, a survey was carried out with a quantitative approach. The sample consisted of 52 MSEs working in the commerce and service provision in the city of Monteiro-PB. The instrument used for data collection was a questionnaire applied to the managers of such MSEs. For the data processing, the Spearman's correlation was used. The results show that the information that managers need the most regard customers, suppliers, information that allow them to make predictions and price formation, respectively. In addition, the results showed that, in general, the contingent variables (uncertainty and strategy) are positively and significantly associated with information needs. Significant associations were also found between some dimensions that constitute the uncertainty construct and the strategic priority of differentiation with some managerial information. These results are relevant as they highlight the need for information from the managers of the investigated MSEs, enabling Accountant professionals to reflect on the services that are being provided. Moreover, they provide empirical evidence on the factors which influence the need for information.

Keywords: Micro and Small Enterprises. Contingency Theory. Managerial Information Need.

1. INTRODUÇÃO

A necessidade de informações gerenciais é um fator inerente a variáveis contingenciais definidas no nível organizacional que contribui para o melhor desenho do sistema de controle gerencial (SCG). Mendoza e Bescos (2001) afirmam que poucos estudos identificaram os fatores que explicam a satisfação com informações para a tomada de decisão. Ainda segundo os autores, o primeiro corpo normativo de pesquisa aborda a definição da informação contábil gerencial em si e as características para a sua utilidade. O segundo corpo de pesquisa critica as informações contábeis gerenciais existentes e enfatiza a evolução e progressão necessária da contabilidade gerencial. E, por último, alguns estudos baseados na Teoria da Contingência explicam a natureza das informações que os gerentes podem acessar e sua atitude em relação a essas informações.

A maioria dos estudos revisados nessa área, no contexto de pequenas e médias empresas (PMEs), tem adotado a abordagem da Teoria da Contingência como quadro teórico para examinar a influência das características do nível de empresa (tamanho) ou fatores do ambiente de atuação (competição) na sofisticação da utilização de técnicas de contabilidade gerencial (Abdel-Kader & Luther, 2008), dos determinantes das características do sistema de informação contábil e seu impacto na performance financeira de PMEs (Affès & Chabchoub, 2007) ou ainda dos fatores que determinam a demanda e a oferta de serviços de contabilidade e auditoria em PMEs (Adeyemi, Obah & Udofia, 2015) da complexidade e contingência do sistema de informação contábil das PMEs (Chapellier, Mohammed & Teller, 2013) e dos fatores que afetam o uso de práticas de contabilidade gerencial (Ahmad & Zabri, 2015).

No Brasil, os estudos que têm focado no tema, no contexto das MPEs adotaram diversas linhas de investigação. Estas pesquisas buscaram investigar a utilidade da informação contábil nas MPEs em diferentes espaços geográficos (Lucena, 2004; Silva et al., 2010; Dos Anjos et al., 2012; Moreira et al., 2013); o perfil de tomada de decisão (Araújo, Lagioia & Araújo, 2017); opiniões acerca da prestação dos serviços contábeis e a demanda por contadores (Miranda, Freire & Saturnino, 2008; Caneca et al., 2009; Beuren, Barp & Filipin, 2013); bem como o uso de instrumentos de contabilidade gerenciais nas MPEs (Santos et al., 2018; Callado & Mello, 2018; Costa et al., 2020).

É notável que ainda existem questões abertas no que se refere à investigação da necessidade de informações gerenciais por parte dos gestores e aos fatores explicativos dessas necessidades, principalmente, no contexto de MPEs. Durante as buscas realizadas, as únicas

evidências encontradas neste foco resultam do trabalho de Mendoza e Bescos (2001) realizado em grandes empresas francesas, sinalizando uma importante lacuna a ser analisada.

Diante do exposto, surge a seguinte questão de pesquisa: **qual a associação entre as variáveis contingenciais e a necessidade de informações gerenciais no contexto das MPEs?**

Dessa forma, o objetivo do presente estudo consiste em investigar a associação entre as variáveis contingenciais e a necessidade de informações gerenciais no contexto das MPEs. O estudo realizado pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) em 2014, constatou que as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, ao longo dos últimos 30 anos, vêm conquistando importância crescente no país, devido ao relevante papel socioeconômico que estas empresas desempenham. Ainda segundo a pesquisa, no ano de 2011, as MPEs geraram 27,0% no valor adicionado do conjunto de atividades pesquisadas no Produto Interno Bruto (PIB). Além disso, em 2014 existiam cerca de 9 milhões de MPEs no País, o que representa mais da metade dos empregos formais.

Sendo assim, verifica-se a relevância em investigar esse tipo de organização visto o papel fundamental que desempenha na economia e geração de empregos (Heneman, Tansky & Camp, 2000). Contudo, se tratando de tomada de decisão, as MPEs se mostram em desvantagem dada à incipiência de estudos, bem como de aspectos práticos na geração de informação gerencial (Callado & Mello, 2018). Nesse sentido, Heneman et al. (2000) alertam que a falta de informação sobre práticas gerenciais nas MPEs traz problemas para a teoria e para a prática e ressaltam, ainda, que a maioria das pesquisas é desenvolvida e testada em grandes organizações. Assim, a motivação deste estudo decorre de lacunas identificadas em pesquisas anteriores, bem como pela carência de estudos relacionadas ao tema.

Chenhall (2007) e Ahmad e Zabri (2015) comentam que a maioria das pesquisas sobre SCG com abordagem contingencial estudaram organizações de maior porte e ressaltam que o papel do SCG em entidades de menor ou médio porte recebeu pouca atenção na literatura de SCG baseada em contingência.

Desta forma, a presente pesquisa justifica-se, ainda, por tratar um tema relevante. Porém, pouco explorado na literatura de contingência. Além disso, como as contribuições das MPEs são muito mais significativas para países em desenvolvimento, o estudo sobre como os SCG funcionam e geram informações para as MPEs que atuam nestes países são essenciais (Ahmad & Zabri, 2015).

Do ponto de vista teórico, este estudo contribui ao apresentar a necessidade de informações dos gestores das MPEs investigadas. Possibilitando aos profissionais da contabilidade uma reflexão acerca dos serviços que estão sendo prestados. Além disso, fornece evidências empíricas dos fatores que influenciam a necessidade de informações. Por fim, do ponto de vista prático, este estudo contribui fornecendo aos gestores das MPEs um maior entendimento sobre a importância das informações que podem ser fornecidas pela contabilidade, bem como da importância em conhecer os fatores que podem impactar nas informações necessárias à gestão, no desempenho e, conseqüentemente, na sobrevivência de suas organizações, tendo em vista que, como apontado por López e Hiebl (2015), evidências teórico-empíricas sinalizam que o uso adequado da gestão financeira e da informação contábil por PMEs refletem positivamente em seu desempenho.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Necessidade de informações gerenciais nas MPEs

Devido a tantas incertezas vivenciadas pelas organizações, a informação tornou-se ferramenta crucial para o sucesso de qualquer negócio. O aumento na competitividade e mudanças constantes no ambiente dos negócios, obrigam os gestores a se adequarem, buscando

métodos que permitam melhor compreender e controlar sua empresa, com intuito de diferenciar-se dos demais concorrentes e garantir a continuidade do negócio.

A informação pode ser tida como uma ferramenta para lidar com problemas associados à gestão de empreendimentos, pois em ambientes cada vez mais competitivos, onde os gestores precisam constantemente tomar decisões, aqueles que conseguirem aplicá-la de maneira eficiente poderão obter vantagem em relação aos concorrentes (Moreira et al., 2013).

Ao inserir-se no mercado as organizações se deparam com inúmeros desafios e a forma como a organização lida com essas dificuldades poderá ser fator determinante para o sucesso do negócio (Costa et al., 2020). O cenário atual que as organizações estão vivenciando, demonstra que a informação, independente do mercado ou área de atuação da empresa, assume papel de destaque tanto pela globalização dos mercados, quanto pela rapidez das mudanças (Krafta & Freitas, 2008).

Contudo, o que se observa no contexto MPEs é que elas fazem pouco uso de informações contábeis gerenciais (Callado & Melo, 2018; Costa et al., 2020). Morais (1999) observou que os pequenos empreendedores não têm o hábito de utilizar a informação, não percebem sua importância e não dispõem de recursos suficientes para investir nessa área. Mesmo a literatura apontando inúmeros benefícios que as informações contábeis proporcionam, estudos que investigaram as MPEs mostram que a informação predominante é a informal (Lucena, 2004; Costa et al., 2020), e que os gestores se baseiam muitas vezes na intuição e experiência adquirida ao longo dos anos (Callado & Melo, 2018). Além disso, normalmente as informações em organizações de pequeno porte são centralizadas (Bilessimo, 2002).

O fato de alguns empresários conseguirem bons resultados na condução do negócio pode criar uma falsa impressão de que não necessitem de ajuda. Isso acaba fazendo com que estes não busquem informações que poderiam melhorar a gestão de seus negócios. Nesse sentido, Pereira (1983) *apud* Caneca (2008), argumenta que mesmo aqueles gestores que possuem uma excelente intuição, dom para gerenciar, podem ter chances maiores de sobrevivência, aumentando a probabilidade de acerto nas decisões, se fizerem adequado uso das informações financeiras. Portanto, verifica-se a importância do processo de identificação da necessidade de informação dos gestores das MPEs.

Nesse sentido, Silva et al. (2010) em sua pesquisa com 55 gestores constataram que 34,5% destes apresentam dificuldades em utilizar informações contábeis. Além disso, o estudo revelou que a maioria dos gestores não utilizam as informações contábeis para acompanhar metas e avaliar desempenho e impactos financeiros em suas organizações. Da mesma forma Fiek e Loose (2018) constataram que 83% dos gestores das empresas analisadas não fazem uso de informações contábeis para a tomada de decisão.

Os resultados da pesquisa de Callado e Melo (2018) com MPEs mostram que entre os principais motivos que impedem a utilização de informações gerenciais por estes profissionais estão a falta de conhecimento da ferramenta (37,5% dos gestores), o desconhecimento da ferramenta e a falta de auxílio do contador (9,4% dos gestores) e o conhecimento parcial da ferramenta e insegurança para utilizá-la (15,6% dos gestores).

Portanto, com base no exposto, pode-se afirmar que a informação e um bom planejamento são vitais para a sobrevivência de qualquer negócio, e que praticamente todos os gestores necessitam de informações que os auxiliem no gerenciamento da empresa. Entretanto, por desconhecerem os benefícios que a contabilidade pode proporcionar para o gerenciamento dos negócios, os gestores das MPEs podem considerar a contabilidade como sendo apenas algo oneroso e que não trará benefício algum para o empreendimento, sendo, o papel do contador, fortemente associado ao cumprimento das funções burocráticas dentro das empresas.

2.2 Teoria da contingência

A pesquisa de contabilidade gerencial que adota a teoria da contingência, apresenta uma longa história em proporcionar informações sobre o papel e o funcionamento das práticas contábeis gerenciais nas organizações (Hall, 2016). Otley (2016) afirma que estudos utilizando a teoria da contingência apresentaram histórias de sucesso na pesquisa em contabilidade e controle gerencial nos últimos quarenta anos.

A teoria da contingência sugere que não existe um SCG ideal, que possa ser aplicado à todas organizações. Em vez disso, são circunstâncias específicas que determinam a melhor escolha de um SCG para situações particulares (Reid & Smith, 2000; Molinari & Guerreiro, 2004; Chenhall, 2007; Beuren & Macohon, 2011; Otley, 2016). Desta forma, não há um SCG universal, que seja eficaz em todas circunstâncias. O SCG deve ser flexível de modo que possa se adequar às contingências inerentes a atividade empresarial. Nesse sentido, Otley (1994 p. 298) chama a atenção para o fato de que “o contexto e o funcionamento das organizações contemporâneas requerem flexibilidade, adaptação e aprendizagem contínua”.

Otley (2016), sugere que toda pesquisa em contabilidade gerencial é, em sua essência contingente, tendo em vista que objetiva descobrir quando técnicas específicas, podem ser mais adequadas para organizações específicas, em circunstâncias específicas. Molinari e Guerreiro (2004) afirmam que uma organização não exerce poder sobre a contingência, entretanto, a contingência é capaz de influenciar a organização. Dessa forma, contingências como tamanho, estratégia, estrutura, tecnologia e incerteza podem afetar o SCG de uma organização (Haldma & Latts, 2002), sendo necessário conhecer os fatores contingenciais que afetam cada organização em particular, de modo que o desenho do SCG seja projetado para se adequar as contingências que o influenciam.

A pesquisa com abordagem contingencial não é recente. Molinari e Guerreiro (2004) afirmam que pesquisas que adotaram a Teoria da Contingência na gestão empresarial surgiram na década de 1960, quando os pesquisadores começaram a considerar o ambiente externo no qual as organizações estavam inseridas (Guerra, 2007). O autor ainda afirma que os primeiros estudos como os de Burns e Stalker (1961), Chandler (1962), Woodward (1965) e Lawrence e Lorsch (1967), influenciaram o surgimento da Teoria da Contingência, na medida em que buscaram entender como variáveis contingenciais (ambiente, tecnologia, estratégia) impactavam a estrutura organizacional das empresas. A partir desses estudos, um grande número de pesquisas na área de contabilidade, utilizando a teoria da contingência foi produzido.

Ao longo das pesquisas que adotaram a teoria contingencial, foram utilizadas uma série de variáveis que pudessem explicar as características do SCG. Otley (2016), descreve algumas variáveis bastante examinadas na literatura. Normalmente estas variáveis são classificadas como internas e externas (Haldma & Lääts, 2002), algumas contingências externas comumente examinadas são tecnologia, concorrência no mercado ou hostilidade, incerteza ambiental. Já as contingências internas são tamanho, estrutura, estratégia, sistemas de informação, variáveis psicológicas (Chenhall, 2007; Otley, 2016).

A Teoria da Contingência tem sido amplamente utilizada em pesquisas que investigam grandes organizações, mas em relação à pequenas empresas, observa-se a escassez de pesquisas que adotam esse quadro teórico. Um exemplo de estudo sobre contingências em pequenas empresas pode-se citar Reid e Smith (2000), na qual investigaram o impacto das contingências no desenvolvimento do sistema de contabilidade gerencial de pequenas empresas escocesas. Necessitando, portanto, de mais estudos neste sentido.

2.3 Desenvolvimento das hipóteses

2.3.1 Hipótese 1 – Incerteza e necessidade de informações

A incerteza ambiental, vem sendo amplamente discutida em pesquisas organizacionais (Jacomossi & Silva, 2016). Devido à grande influência que exerce sobre a organização, à

incerteza tem sido a variável organizacional mais pesquisada nos estudos originais sobre literatura de contingência (Chenhall, 2007; Otley, 2016).

A incerteza caminha lado a lado com as organizações e está relacionada a falta de informação e conhecimento sobre determinados fenômenos que podem impactar a tomada de decisões. A incerteza ambiental pode ser definida como o nível de mudança ou a variabilidade no ambiente externo da empresa que influencia suas principais atividades, tornando imprevisíveis as atitudes dos clientes, concorrentes, entidades reguladoras e fornecedores (Habib, Hossain & Jiang, 2011).

Ambientes incertos, requerem soluções rápidas, informações relevantes e tempestivas (Tillema, 2005; Abdel-Kader & Luther, 2008), que permitam tomar decisões de qualidade no momento em que ocorrem fatos inesperados (Otley, 2016). Na busca de lidar com as incertezas e facilitar o processo decisório, os gestores aumentam o número de informações (Bilk, Vogt & Silva, 2017; Klein & Almeida, 2017). Entretanto, nem sempre isso é possível. Muitas vezes os sistemas de informações contábeis fornecem respostas lentas aos acontecimentos (Mendoza & Bescos, 2001), fazendo com que a organização saia em desvantagem com relação às suas concorrentes.

Jacomossi e Silva (2016), observaram que a rapidez e o volume das mudanças no ambiente organizacional fizeram com que os gestores tenham pouco tempo de analisar e formular estratégias para se adaptar a estas mudanças.

Apesar de ser praticamente impossível prever eventos que poderão afetar o ambiente organizacional (Schiehl & Landry, 2014), planejamento e um bom sistema de informações são cruciais para que sejam minimizados os riscos de decisões equivocadas. Como a incerteza tende a aumentar, se faz necessária a adoção de práticas e técnicas de previsão para que estratégias sejam implantadas visando preparar os gestores para eventos futuros (Bilk et al., 2017).

Da mesma forma, Vecchiato (2012) ressalta que para decisores estratégicos, ambientes incertos proporcionam oportunidades, que se bem aproveitadas podem resultar em vantagem competitiva ao longo do tempo. Por isso, é fundamental para empresa conhecer e analisar o ambiente na qual está inserida, para que os gestores consigam adotar mecanismos de controle que possibilitem a adaptação às incertezas, buscando garantir a obtenção dos objetivos e metas da organização (Jacomossi & Silva, 2016; Shahzadi et al., 2018). Sendo assim, surge a hipótese 1 (H1) da pesquisa: **Existe associação significativa entre a incerteza percebida e a necessidade de informações gerenciais.**

2.3.2 Hipótese 2 – Estratégia e necessidade de informações

A tomada de decisão estratégica pode ser entendida como uma forma especial de decisão diante de incertezas, envolvendo atividades como formulação de metas, identificação de problemas e criação de alternativas (Auzair & Langfield-Smith, 2005). Johnson et al. (2005) *apud* Ferreira e Otley (2009) definem estratégia como sendo a direção que a organização decide prosseguir a longo prazo, buscando o alcance objetivos organizacionais.

O planejamento e implementação da estratégia é um processo que exige cautela, pois falsas expectativas e erros ao julgar o ambiente podem impedir que a estratégia seja realizada (LANGFIELD-SMITH, 1997). Assim, é possível que uma organização tenha metas e objetivos claramente definidos e estabelecido fatores chave. Entretanto, se não for possível definir quais ações serão necessárias para alcançar os objetivos, o planejamento estratégico será falho (Ferreira & Otley, 2009).

Ao longo dos anos, várias tipologias genéricas de estratégias foram propostas nas pesquisas (Atkinson, 2006; Ferreira & Otley, 2009). Estratégias como, defensor, analisador, prospectador e reator de Miles e Snow (1978); estratégia conservadora e empreendedora de Miller

e Friesen (1982) e estratégias relacionadas ao ciclo de vida, que abrangem missões estratégicas de construir, manter e colher de Gupta e Govindarajan (1984).

Apesar de os estudos supracitados fornecerem uma ótima base para se analisar as estratégias de uma organização, para fins desta pesquisa, serão utilizadas as classificações de estratégias genéricas, liderança em custos, diferenciação e enfoque de Michael Porter (1980), pelo fato de ser o mais influente autor de estratégia (Bertero, Vasconcelos & Binder, 2003), e por suas classificações serem as que mais possuem aceitação no âmbito empresarial e acadêmico (Guerra, 2007). Devido à dificuldade para mensurar a estratégia de enfoque, este estudo não a considerou na análise.

Segundo Porter (1980), na estratégia genérica de liderança em custos, o foco da empresa é voltado para redução de custos e a busca por economias de escala. A liderança em custos pode ser atingida por meio de tecnologias de produção eficientes, acesso preferencial a matérias-primas, redução de despesas indiretas, publicidade, assistência, etc.

Já a empresa que adota a estratégia de diferenciação busca ser única no mercado em que atua. A empresa se concentra em fornecer um ou mais atributos que tornam o produto exclusivo, de modo que possa justificar um valor elevado. Essa diferenciação ocorre de várias maneiras como, qualidade do produto, serviço de entrega diferenciado, assistência pós-venda, imagem da marca, durabilidade, ou qualquer outra característica que o cliente considera importante a ponto de pagar um valor maior pelo produto.

Contudo, tem sido observado que o processo estratégico vem se tornando cada vez mais complexo devido a cobrança cada vez maior por parte dos consumidores, por produtos de baixo custo e de boa qualidade. Dessa forma, por mais que a empresa busque se posicionar no mercado com base na diferenciação, isto não implica que esta não se preocupe com os custos; contudo, esse não é o foco principal do posicionamento da empresa (Espejo, 2008). A estratégia tem sido amplamente utilizada em estudos com abordagem contingencial. A qual a literatura tem sugerido que certos tipos de SCG serão mais adequados para estratégias específicas, tendo em vista que estas podem requerer diferentes informações e requisitos de *feedback* devendo ser adaptados para auxiliar no alcance da estratégia empresarial de atingir um desempenho superior (Langfield-Smith, 1997; Auzair & Langfield-Smith, 2005).

Portanto, acredita-se que a prioridade estratégica, leva o gestor a demandar uma maior quantidade de informações. Nesse sentido, surge a hipótese 2 (H2) da pesquisa: **existe associação significativa entre a estratégia adotada pela empresa e a necessidade de informações gerenciais.**

2.4 Desenho da pesquisa

O desenho da pesquisa e as respectivas hipóteses levantadas estão evidenciadas na figura 1.

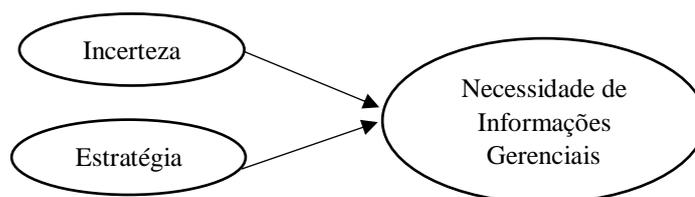


Figura 1. Desenho e hipóteses da pesquisa
Fonte: Elaboração própria (2021).

H1: Existe associação significativa entre a incerteza percebida e a necessidade de informações gerenciais.

H2: Existe associação significativa entre a estratégia adotada pela empresa e a necessidade de informações gerenciais.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Universo e amostra da pesquisa

A presente pesquisa foi realizada na cidade de Monteiro, estado da Paraíba, no ano de 2018. O universo foi composto pelas MPEs das atividades econômicas comércio e serviço. Como critério para definir o porte da empresa, foi considerado a classificação do SEBRAE, de acordo com o número de funcionários. Dessa forma, as microempresas são aquelas que possuem até 9 empregados e as pequenas empresas são as que possuem de 10 a 49 empregados.

A amostra da pesquisa é considerada não probabilística e foi definida pelo critério de acessibilidade, sendo formada pelos gestores que aceitaram participar da pesquisa e responderam a todos os questionamentos. Sendo assim, a amostra foi composta por 52 MPEs. Ressalta-se que, para fins deste estudo não foram analisados os Microempreendedores Individuais (MEI).

3.2 Instrumento de coleta de dados

O instrumento utilizado para a coleta dos dados foi um questionário estruturado, aplicado com os proprietários e/ou gerentes das MPEs. O questionário foi composto por 9 questões (25 itens), sendo dividido em 3 blocos: o primeiro bloco com assertivas referentes as características dos respondentes e das empresas; o segundo bloco com assertivas sobre i) incerteza ambiental e ii) estratégia e, por fim, o terceiro bloco com assertivas referentes às necessidades de informações gerenciais.

Para mensurar as variáveis incerteza e estratégia as questões foram adaptadas do instrumento desenvolvido por Guerra (2007), Abdel-Kader e Luther (2008) e por Klein e Almeida (2017). Em relação a incerteza, o instrumento apresentava 6 dimensões dessa variável que eram a tecnologia, concorrência, demanda de mercado, características dos produtos ofertados pela empresa, disponibilidade de mercadorias ou matérias-primas e preço das mercadorias ou matérias primas. Para cada uma das dimensões descritas, foi apresentada uma escala do tipo *Likert* contendo 5 (cinco) níveis que representavam a velocidade com que ocorriam as mudanças na organização.

No tocante a estratégia, o instrumento questionava aos respondentes qual era a maior prioridade da empresa, se aumentar as vendas oferecendo produtos e serviços mais baratos que a concorrência (liderança em custos); ou oferecer produtos e serviços de ótima qualidade ou que fossem diferentes dos oferecidos pela concorrência, de modo que um possível preço mais alto que a empresa cobra seja justificado (diferenciação), devendo o participante selecionar uma das opções.

Para mensurar a necessidade de informações as questões foram adaptadas do instrumento desenvolvido por Mendoza e Bescos (2001). O instrumento elencava 12 (doze) informações distintas, e questionava aos gestores sobre quais informações eles solicitariam ao contador para ajudar a tocar o negócio. Podendo os gestores selecionarem quantas informações necessitassem. As informações elencadas foram: Clientes (necessidades, preferências, satisfação); Concorrentes; Fornecedores; Formação de Preços; Propaganda; Lucro por Produto; Quanto cada produto contribui para cobrir os custos fixos e dar lucro; Quanto as vendas podem cair sem que a empresa tenha prejuízo; Custo dos produtos/serviços prestados; Orçamento; Pesquisas de Mercado; e Informações que permitam fazer previsões.

3.3 Coleta dos dados

Antes da aplicação do questionário, foi realizada uma etapa de validação do instrumento com 3 gestores de MPEs. Após as sugestões e observações feitas por estes, foram realizadas as devidas alterações. De modo que as respostas dos gestores na etapa de validação foram retiradas da amostra.

Após esta etapa iniciou-se a coleta dos dados. O contato com os gestores foi realizado presencialmente, por meio de visitas aos estabelecimentos. O período de realização da coleta dos dados deu-se nos meses de abril e maio de 2018. Grande parte dos questionários (36) foram respondidos na presença do pesquisador. Além disso, houve grande preocupação por parte do pesquisador, em ser imparcial no momento em que explicava alguma questão, para que não houvesse risco de influenciar o participante.

Em alguns casos (16), questionários foram deixados nas empresas a pedido dos gestores, para que depois pudessem responder com mais tempo. Quando isso ocorria, o questionário era entregue em mãos ao gestor da empresa e em um segundo momento o pesquisador voltava para buscar os questionários respondidos.

3.4 Tratamento dos dados

Inicialmente os dados foram analisados por meio da estatística descritiva buscando conhecer algumas características da amostra analisada. Em seguida realizou-se as análises das associações por meio da correlação de *Spearman*. Este teste mede a força da associação entre duas variáveis como níveis de mensuração ordinal, de modo que as observações em análise possam dispor-se por postos, em duas séries ordenadas (Martins & Theóphilo, 2016). Optou-se por este teste não paramétrico tendo em vista que os dados deste estudo não atendem a alguns pressupostos (como a normalidade dos dados) para utilização de testes paramétricos como a correlação de Pearson. Portanto, a correlação de *Spearman* é uma alternativa não paramétrica da correlação de Pearson e é indicada quando as variáveis do estudo são mensuradas em escala ordinal (Oliveira & Callado, 2018).

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Análise descritiva

Inicialmente procurou-se conhecer o perfil dos profissionais que participaram da pesquisa. Os resultados encontrados são evidenciados na Tabela 1. Em relação a idade, foi constatado que a grande maioria dos profissionais das MPEs (61,54%) são jovens, com idade de até 43 anos. Os profissionais acima de 44 anos ocupam cerca de 38,46% dos cargos de gestão.

Quanto à escolaridade dos respondentes foi verificado que, de forma geral, estes apresentam considerável nível de qualificação. Visto que 28,5% dos respondentes possuem formação superior, sendo que deste total, 3,85% possuem pós-graduação *lato sensu*. Além disso, 7,69% dos entrevistados iniciaram, mas não concluíram o ensino superior. Por fim, é possível verificar a predominância de gestores com ensino médio compondo cerca de 48% da amostra.

No tocante aos cargos exercidos pelos profissionais constatou-se que se tratam de proprietários e gerentes, sendo que a maior parte dos participantes eram proprietários, representando cerca de 65,38% dos entrevistados. Verificou-se ainda, que a maioria destes profissionais (55,76%) exercem este cargo há pelo menos 11 anos, o que contribui para a

confiabilidade das informações fornecidas por estes profissionais, visto que conhecem bem a empresa.

Tabela 1. Perfil socioeconômico dos profissionais das MPEs

Características dos Respondentes	Frequência	%
Idade		
Até 25 anos	2	3,85
De 26 a 31 anos	8	15,38
De 32 a 37 anos	9	17,31
De 38 a 43 anos	13	25
Acima de 44 anos	20	38,46
Escolaridade		
Ensino Fundamental	4	7,69
Ensino Médio Incompleto	4	7,69
Ensino Médio	25	48,08
Ensino Superior Incompleto	4	7,69
Ensino Superior Completo	13	25
Pós-Graduação (Especialização)	2	3,85
Cargo na Empresa		
Proprietário	34	65,38
Gerente	18	34,62
Tempo de atuação na Empresa		
Até 5 anos	11	21,15
De 6 a 10 anos	12	23,09
De 11 a 15 anos	8	15,38
Acima de 15 anos	21	40,38
Total	52	100

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Procurou-se ainda, obter informações acerca das características das MPEs analisadas. Sendo os resultados apresentados na Tabela 2. Em relação ao tempo de atuação das empresas, verificou-se que se tratam de empresas já consolidadas no mercado em que atuam, visto que cerca de 62% das MPEs estão atuando há pelo menos 11 anos. Apenas 17,31% das MPEs estão operando há menos de 5 anos. Em relação ao porte, é possível verificar a predominância de microempresas, representando 82,69% da amostra. Apenas 17,31% das empresas analisadas, podem ser enquadradas como empresa de pequeno porte.

Tabela 2. Tempo de funcionamento e quantidade de funcionários das MPEs

Características	Frequência	%
Tempo de Funcionamento da Empresa		
Até 5 anos	9	17,31
De 6 a 10 anos	11	21,15
De 11 a 15 anos	5	9,62
Acima de 15 anos	27	51,92
Quantidade de Funcionários		
Até 9 funcionários (Micro empresa – ME)	43	82,69
De 10 a 49 Funcionários (Empresa de Pequeno porte – EPP)	9	17,31
Total	52	100.00

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Dando sequência à análise, foram verificadas as contingências inerentes às MPEs. A Tabela 3 evidencia a incerteza percebida pelos gestores das MPEs, sendo possível constatar que no ambiente percebido por estes gestores o dinamismo está mais presente do que a estabilidade. Visto que para todos os indicadores que formam este construto, o ambiente é mais percebido como dinâmico (média acima de 3).

Constatou-se que o maior nível de incerteza percebida foi na dimensão dos preços das mercadorias ou matérias-primas (média de 3,78), de modo que os gerentes percebem que ocorrem mudanças constantes nestes preços. Além disso, verifica-se uma elevada percepção de incerteza relacionada as ações dos concorrentes (3,73), o que reflete a intensa competição vivenciada pelas MPEs, tendo em vista o número cada vez maior de MPEs competindo em um mesmo segmento. Do mesmo modo, verificou-se que os gestores percebem mudanças consideráveis em relação as demandas do mercado (3,58), sinalizando que os consumidores estão cada vez mais exigentes, tornando uma tarefa complexa para os gestores antecipar suas demandas.

As demais dimensões apresentaram níveis de incerteza semelhantes, sendo que a menor incerteza percebida está relacionada as tecnologias utilizadas pelas MPEs (3,19), o que é coerente com o porte destas organizações, tendo em vista que normalmente, estas empresas não fazem uso de tantas ferramentas tecnológicas em suas operações, quando comparada as grandes empresas.

Tabela 3. Incerteza percebida pelos gestores das MPEs

Incerteza Percebida	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
Tecnologia utilizada na empresa	3,19	3	1,33	1	5
Atitudes da concorrência	3,73	4	1,10	1	5
Demanda de mercado	3,58	4	1,07	1	5
Características dos produtos lançados no mercado	3,54	3,5	1,43	1	5
Disponibilidade de mercadorias ou matérias-primas	3,23	3,5	1,62	1	5
Preço das mercadorias ou matérias-primas	3,78	4	1,11	1	5
Observações	52				

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Dando continuidade, a Tabela 4 evidencia o posicionamento estratégico das MPEs investigadas. Com base nesses dados pode-se observar que a estratégia predominante é a diferenciação (69,23%), pois estes gestores parecem priorizar o fornecimento de produtos e serviços de alta qualidade ou que sejam diferentes dos oferecidos pela concorrência. Os gestores que afirmaram que o objetivo da empresa é conquistar mercado oferecendo produtos ou serviços mais baratos que a concorrência totalizou 30,77% da amostra investigada.

Tabela 4. Prioridades estratégicas das MPEs

Estratégia	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Diferenciação	36	69,23
Liderança em Custos	16	30,77
Total	52	100.00

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Este posicionamento pode ser em função da elevada incerteza percebida principalmente em relação aos clientes e concorrentes, tendo em vista que em ambientes competitivos, a utilização de estratégias voltadas a diferenciação tende a ser crescente (Baines & Langfield-Smith, 2003).

4.2 Necessidade de informações

A Tabela 5 evidencia as necessidades de informações dos gestores analisados. Assim, é possível observar que as informações que os gestores mais sentem necessidade, dizem respeito a clientes (65,38%), fornecedores (61,54%), informações que permitam fazer previsões (55,77%), e formação de preços (53,85%), de modo que apenas 34,62%, 38,46%, 44,23% e 46,15% dos respondentes afirmaram não necessitar deste tipo de informação, respectivamente.

Informações sobre concorrentes, lucro por produto e orçamento também foram percebidas como relevantes, tendo em vista que cerca da metade dos gestores das MPes afirmaram que este tipo de informação poderia ajudá-los a conduzir o empreendimento, sendo que de todas as informações a que os gestores menos afirmaram necessitar foram as informações relacionadas a propaganda.

Tabela 5. Necessidade de informações gerenciais das MPes

Necessidade de Informações Sobre	Sim		Não		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Clientes	34	65,38	18	34,62	52	100
Concorrentes	26	50,00	26	50,00	52	100
Fornecedores	32	61,54	20	38,46	52	100
Formação de Preços	28	53,85	24	46,15	52	100
Propaganda	21	40,38	31	59,62	52	100
Lucro por Produto	25	48,08	27	51,92	52	100
Margem de Contribuição	26	50,00	26	50,00	52	100
Margem de Segurança	24	46,15	28	53,85	52	100
Custo dos produtos/serviços	26	50,00	26	50,00	52	100
Orçamento	25	48,08	27	51,92	52	100
Pesquisas de Mercado	24	46,15	28	53,85	52	100
Suporte para Previsões	29	55,77	23	44,23	52	100

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Dessa forma, observa-se que os gestores percebem algumas informações que podem ser fornecidas pela contabilidade como relevantes. Porém, normalmente não a recebem dos profissionais de contabilidade e em muitos casos não demandam este tipo de informação, pois não sabem que os profissionais de contabilidade poderiam disponibilizá-la (Callado & Mello, 2018).

Estudos realizados no contexto de MPes têm constatado que para boa parte dos gestores, os serviços prestados pelos profissionais contábeis são essencialmente relacionados ao fornecimento de informações fiscais e trabalhistas (Silva et al., 2010; Kos et al., 2014; Moreira et al., 2013), o que demonstra desconhecimento dos gestores acerca das informações que os profissionais da contabilidade podem fornecer.

4.3 Análise das hipóteses

Na hipótese 1 partiu-se do pressuposto de que existe associação significativa entre a incerteza percebida e as necessidades de informações gerenciais. Os resultados mostram que algumas dimensões da variável incerteza apresentaram associação positiva e estatisticamente significativa com a necessidade de algumas informações.

Na tabela 6 é possível observar que a dimensão da incerteza relacionada as tecnologias utilizadas nas empresas se associam com a necessidade de informações sobre propaganda e produtos. Sendo possível inferir que quanto maior a incerteza percebida nesta dimensão, mais os gestores necessitam destas informações.

Do mesmo modo, os resultados apontam para uma associação significativa entre as atitudes da concorrência e a necessidade de informações sobre margem de segurança. Este resultado é coerente, haja vista que se as MPes atuam em um ambiente com intensa concorrência, faz-se necessárias informações que permitam conhecer quanto as vendas podem cair sem que a empresa tenha prejuízo. Esses resultados sugerem que, no contexto da pesquisa, essas informações possibilitariam aos gestores minimizar as pressões ocasionadas por uma concorrência turbulenta.

Além disso, foi constatado que quanto mais incerta é a demanda do mercado pelos produtos e serviços da empresa maior é a necessidade destas organizações de informações que

permitam deixar seus produtos ou serviços mais visíveis (por meio de propagandas) para os consumidores. Tendo em vista a grande influência que a divulgação exerce sobre o desejo de compra dos consumidores.

Tabela 6. Correlação entre a incerteza e a necessidade de informações gerenciais das MPEs

Necessidade de Informações Sobre	Incerteza					
	INC_1	INC_2	INC_3	INC_4	INC_5	INC_6
1. Clientes	0.22	0.12	0.14	-0.01	0.04	0.02
2. Concorrentes	0.25	0.17	0.15	0.11	0.05	0.05
3. Fornecedores	0.08	0.05	0.09	-0.01	-0.05	-0.04
4. Formação de Preços	0.20	0.21	0.10	0.07	-0.02	0.15
5. Propaganda	0.32*	0.26	0.29*	0.25	0.20	0.11
6. Lucro por Produto	0.29*	0.21	0.16	0.10	0.03	0.19
7. Margem de Contribuição	0.19	0.01	0.00	0.02	0.08	0.10
8. Margem de Segurança	0.16	0.29*	0.11	-0.03	-0.03	0.23
9. Custo dos produtos/serviços	0.18	0.23	0.18	0.16	0.13	0.29*
10. Orçamento	0.24	0.09	0.24	0.16	0.11	0.08
11. Pesquisas de Mercado	0.00	0.09	0.11	0.01	-0.01	0.18
12. Suporte para Previsões	0.20	0.08	0.23	0.13	0.24	0.12
Observações	52					

Nota: **, * Nível de significância a 1% e 5%, respectivamente.

Legenda: INC_1 = Tecnologia utilizada na empresa; INC_2 = Atitudes da Concorrência; INC_3 = Demanda de mercado; INC_4 = Características dos produtos lançados no mercado; INC_5 = Disponibilidade de mercadorias ou matérias-primas; INC_6 = Preço das mercadorias ou matérias-primas

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Por fim, foi encontrada uma associação positiva e estatisticamente significativa entre a incerteza relacionada aos preços das mercadorias ou matérias-primas e a necessidade de informações sobre custos. Esses resultados mostram quanto mais incerto é a variação dos preços maior é a necessidade de controlar os custos da sua organização, buscando, com isso, continuar atuando de forma eficiente e competitiva no mercado. Contudo, não houve associação entre as demais dimensões da incerteza e a necessidade de informações.

Portanto, os resultados mostram que de forma geral, quanto mais incerto é o ambiente maior tende a ser a necessidade de informações, permitindo, portanto, aceitar a hipótese 1 levantada no estudo. Esses achados se alinham as proposições teóricas que sugerem que em ambientes incertos, há uma maior dificuldade para planejar e controlar as atividades, dada a velocidade das mudanças, necessitando de uma quantidade maior de informações para a tomada de decisão (Klein & Almeida, 2017).

Esses resultados se alinham aos da pesquisa realizada por Brighenti e Silva (2016) que constataram que elevados níveis de incerteza percebida pelos gestores os levam a implementar mecanismos de gerenciamento de riscos, objetivando minimizar impactos negativos na organização. Esse gerenciamento de risco pode ser efetuado por meio da utilização de informações gerenciais relacionadas às dimensões da variável incerteza.

Corroboram ainda, aos achados de Abdel-Kader e Luther (2008) ao qual observaram que a incerteza ambiental percebida influencia a adoção de práticas gerenciais contemporâneas e que tais práticas proporcionam informações relevantes que contribuem para minimizar a incerteza. Do mesmo modo, se alinha aos achados da pesquisa Shahzadi et al. (2018) ao qual verificou que ambientes incertos influenciam as práticas contábeis gerenciais e, conseqüentemente as informações fornecidas por tais práticas.

A Tabela 7 evidencia o teste da H2 formulada na pesquisa pressupondo que existe associação significativa entre a estratégia adotada pela empresa e a necessidade de informações gerenciais. Com base nos resultados encontrados é possível verificar que de forma geral, a prioridade estratégica adotada pela empresa apresenta uma associação positiva e estatisticamente significativa com as necessidades de informações. Permitindo aceitar a hipótese 2.

Verificou-se que quanto maior o foco na estratégia de diferenciação, maior a necessidade de informações sobre concorrentes. Indicando que as organizações que buscam alcançar a diferenciação dos produtos ou serviços precisam ter um conhecimento adequado das ações dos concorrentes para se posicionar no mercado. Além disso, constatou-se que quanto maior o foco na estratégia de diferenciação maior a necessidade de informações que permitam realizar a formação do preço de venda, demonstrando que as empresas que buscam se diferenciar dos concorrentes estão preocupadas com um preço adequado que reflita esta diferenciação, tendo em vista que os consumidores estão dispostos a pagar um valor superior quando percebem que estão pagando por um produto diferenciado (Porter, 1980).

Do mesmo modo, encontrou-se uma relação positiva e estatisticamente significativa entre a estratégia de diferenciação e a necessidade de informações sobre custo dos produtos/serviços. Apesar de o custo não ser o principal foco para as empresas que adotam este posicionamento, elas não podem negligenciar este importante componente (ESPEJO, 2008). Por fim, foi verificado que quanto maior a busca pela diferenciação, maior a necessidade de informações sobre pesquisas de mercado, sinalizando que para estas empresas é muito importante conhecer o comportamento do mercado em que atua, para que, assim, possam tomar decisões adequadas sobre a melhor forma de se posicionar.

Tabela 7. Correlação entre a estratégia e a necessidade de informações gerenciais das MPEs

Necessidade de Informações Sobre	Estratégia
1. Clientes	0.13
2. Concorrentes	0.42**
3. Fornecedores	0.07
4. Formação de Preços	0.31*
5. Propaganda	0.21
6. Lucro por Produto	0.15
7. Margem de Contribuição	0.25
8. Margem de Segurança	0.21
9. Custo dos produtos/serviços	0.31*
10. Orçamento	0.23
11. Pesquisas de Mercado	0.37**
12. Suporte para Previsões	0.25
Observações	52

Nota: **, * Nível de significância a 1% e 5%, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Estes resultados se alinham ao proposto pela literatura de que as necessidades informacionais para atingir estratégias específicas são diferentes (Langfield-Smith, 1997; Auzair & Langfield-Smith, 2005; Chenhall, 2007). Abdel-Kader e Luther (2008) argumentam que uma organização que tem a diferenciação como sua prioridade estratégica necessita de uma capacidade de processamento de informações relativamente grande para lidar com as diferentes opções disponíveis.

Baines e Langfield-Smith (2003) sugerem que para haver o desenvolvimento de informações gerenciais adequadas, é necessário que a estratégia empresarial seja articulada para que as metas e objetivos sejam quantificáveis. Os autores comentam ainda que se a qualidade ou inovação são elementos fundamentais para a estratégia competitiva, é crucial que o SCG da empresa possa quantificar os eventos que representem estes fatores.

Os resultados encontrados se alinham aos achados de Junqueira et al. (2016) ao qual verificaram que o uso de práticas gerenciais contemporâneas está associado a uma estratégia de diferenciação, práticas essas que fornecem informações aos gerentes que permitem o controle organizacional. Da mesma forma, se assemelham com as evidências do estudo de Klein e

Almeida (2017) a qual constataram existir uma associação entre a estratégia adotada pela empresa e a adoção de práticas de contabilidade gerencial listadas em estágios evolutivos mais adiantados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Usando a teoria da contingência como plataforma teórica, a presente pesquisa buscou investigar a associação entre as variáveis contingenciais e as necessidades de informações gerenciais no contexto das MPEs. Para tanto, foi realizado um estudo de levantamento junto aos proprietários e gestores de 52 MPEs. No tocante às necessidades de informações das MPEs analisadas, verificou-se que as informações que os gestores mais sentem necessidade dizem respeito a clientes, fornecedores, informações que permitam fazer previsões e formação de preços, respectivamente.

Observou-se que a necessidade de informação mais apontada pelos gerentes investigados foi a informação sobre clientes. Essa constatação, se assemelha aos resultados da pesquisa realizada por Mendoza e Bescos (2001) com grandes empresas francesas, ao qual verificaram que os gerentes investigados também sentem necessidade de informações sobre clientes, sugerindo que independente do porte da empresa a informação sobre clientes é considerada relevante, porém grande parte dos gestores não a recebem.

Os resultados obtidos por meio da correlação de *Spearman* mostraram que existe uma associação positiva e estatisticamente significativa entre algumas dimensões da incerteza e a necessidade de informações gerenciais. Especificamente, verificou-se que i) a incerteza relacionada tecnologia adotada pela empresa se associa as informações sobre propaganda e lucro por produto; ii) a incerteza relacionada as atitudes da concorrência se associa com informações sobre margem de segurança; iii) a incerteza sobre as demandas de mercado se associa com informações sobre propaganda; e, por fim, verificou-se que iv) a incerteza relacionada aos preços das mercadorias ou matérias-primas se associa com a necessidade de informações sobre custos, demonstrando que em ambientes incertos, os gestores tendem a necessitar de uma maior quantidade de informações que permitam responder de forma adequada e tempestiva as mudanças no ambiente.

Verificou-se ainda que a prioridade estratégica de diferenciação de produtos e serviços se associa de forma positiva e estatisticamente significativa com a necessidade de algumas informações gerenciais relacionadas aos concorrentes, formação de preços, custo dos produtos/serviços e pesquisas de mercado, demonstrando que as empresas que almejam se diferenciar no mercado em que atuam, necessitam de informações mais específicas que permitam controlar as atividades que possibilitem a diferenciação. Dessa forma, os resultados permitiram validar as duas hipóteses levantadas na pesquisa, que sugeriam associações entre estas variáveis.

Portanto, pode-se observar que no contexto da pesquisa as variáveis contingenciais se associam com as necessidades de informações gerenciais. Esses resultados são relevantes pois fornecem um indicativo das informações consideradas relevantes para a tomada de decisão dos gestores das MPEs. Além disso, permitem uma reflexão acerca da necessidade de mudança na postura de alguns profissionais contábeis, no tocante as informações fornecidas aos gestores das MPEs, sendo necessário fornecer informações além daquelas solicitadas pelos órgãos reguladores. Isto é, informações que auxiliem no processo decisório. Este tipo de informação não deve ser fornecida apenas sob demanda do cliente, tendo em vista que muitos gestores de MPEs não sabem que os profissionais contábeis podem fornecer, sendo muito importante neste processo de conscientização do empresário sobre a importância da informação contábil/gerencial que os profissionais mostrem que podem fornecer informações úteis para o processo decisório e evidenciar como este tipo de informação pode contribuir para gerir o negócio.

Do mesmo modo, estes resultados podem contribuir do ponto de vista prático ao fornecer evidências empíricas de que as necessidades de informações mudam a medida em que ocorrem mudanças no contexto em que a empresa está inserida. Desse modo, cabe aos profissionais que elaboram as informações analisar as contingências a que MPEs estão expostas, para que as informações possam ser ajustadas.

Do ponto de vista teórico esta pesquisa avança ao estudar um contexto pouco explorado pela literatura que é a necessidade de informações gerenciais em MPEs sob uma perspectiva contingencial, visto que a grande maioria dos estudos é voltado para grandes organizações (Mendoza & Bescos, 2001; Chenhall, 2007).

Como limitações, pode-se ressaltar o tamanho da amostra e o fato desta ter sido selecionada pelo critério de acessibilidade, não permitindo a generalização dos resultados para todas as MPEs de Monteiro - PB. Outra limitação inerente a pesquisas com questionário diz respeito a subjetividade na interpretação de cada respondente. Entretanto, essa limitação foi parcialmente minimizada pois, a maior parte dos questionários (36) foram respondidos na presença do pesquisador. Além disso, outras variáveis contingenciais como tecnologia, estrutura e ciclo de vida organizacional, por exemplo, podem influenciar nas necessidades de informações. Porém estas variáveis não foram aqui abordadas. Por fim, ressalta-se que dada a escassez de estudos que analisaram as necessidades de informações com o enfoque contingencial as comparações dos achados deste estudo foram limitadas.

Recomenda-se que futuras investigações abordem algumas das limitações aqui apresentadas, o que pode trazer novas perspectivas para este campo de estudo. Outras sugestões dizem respeito, por exemplo, a investigação do tema nas MPEs de outras regiões. Assim como replicar essa investigação em organizações de maior porte.

6. REFERÊNCIAS

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- Adeyemi, S. B., Obah, S., & Udofiaa, I. E. (2015). Determinants of demand and supply of accounting and audit services in SMEs: Evidence from Nigeria. *Accounting and Management Information Systems*, 14(3), 546.
- Affès, H., & Chabchoub, A. (2007). Le système d'information comptable: les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie. *La Revue des Sciences de Gestion: Direction et Gestion*, 42(224/225), 59.
- Ahmad, K., & Zabri, S. M. (2015). Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms. *Journal of Small Business and Enterprise Development*.
- Araújo, J., Lagioia, U., & De Araújo, J. G. N. (2017). Arranjo Produtivo Local de Confeccões: análise do perfil das empresas e da tomada de decisão dos gestores. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 11(1), 52.
- Atkinson, H. (2006). Strategy implementation: a role for the balanced scorecard?. *Management Decision*, 44(10), 1441-1460.
- Auzair, S. M., & Langfield-Smith, K. (2005). The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management accounting research*, 16(4), 399-421.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, organizations and society*, 28(7-8), 675-698.
- Bertero, C. O., de Vasconcelos, F. C., & Binder, M. P. (2003). Estratégia empresarial: a produção científica brasileira entre 1991 e 2002. *RAE-revista de administração de empresas*, 43(4), 48-62.
- Beuren, I. M., Barp, A. D., & Filipin, R. (2013). Barreiras e possibilidades de aplicação da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas por meio de empresas de serviços contábeis. *ConTexto*, 13(24), 79-92.
- Beuren, I., & Macohon, E. (2011). Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: Um estudo em indústrias de móveis em São Bento do Sul. *Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa*, 10(1-2), 78-91.
- Bilessimo, L. D. (2002). *Instrumento para Diagnóstico da Expectativa de Sucesso da Micro e Pequena Empresa Brasileira*. 164 p. (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de pós-graduação em engenharia de produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis-SC.
- Bilk, A.; Vogt, M. S., & Márcia Z. (2017). Incerteza Ambiental na Contabilidade Gerencial: Uma Revisão da Literatura e Perspectivas Futuras. In: XVII USP International Conference in Accounting. São Paulo/SP. *Anais...* 26 a 28 de jul.
- Brighenti, J., & da Silva, M. Z. (2016). Percepção da incerteza do ambiente e gestão de risco: um estudo em organizações prestadoras de serviço de transporte rodoviário de cargas. *BASE-Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos (ISSN: 1984-8196)*, 13(3), 200-215.
- Callado, A. A. C., & de Melo, W. A. (2018). Ferramentas e informações gerenciais em micro e pequenas empresas. *RAUnP-ISSN 1984-4204-Digital Object Identifier (DOI): <http://dx.doi.org/10.21714/raunp.>*, 10(3), 53-65.
- Caneca, R. L. (2008) *Oferta e Procura de Serviços Contábeis para micro, pequenas e médias empresas: Um Estudo Comparativo das Percepções dos Empresários e contadores*. 181 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-

- regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/ UFPE/ UFPB/ UFRN. Recife-PE.
- Caneca, R. L., Miranda, L. C., Rodrigues, R. N., Libonati, J. J., & Freire, D. R. (2009). A influência da oferta de contabilidade gerencial na percepção da qualidade dos serviços contábeis prestados aos gestores de micro, pequenas e médias empresas. *Pensar contábil*, 11(43).
- Chapellier, P., Mohammed, A., & Teller, R. (2013). Le système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes: complexité et contingences. *Management & Avenir*, (7), 48-72.
- Chenhall, R. H. (2007). Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbooks of management accounting research*, 1, 163-205.
- Costa, W. P. L. B., da Silva, J. D., de Oliveira, A. D., de Almeida, L. B., & da Silva, M. E. D. (2020). Utilização da Contabilidade Gerencial nas Micro e Pequenas Empresas. *Revista Americana de Empreendedorismo e Inovação*, 2(2), 49-58.
- Dos Anjos, L. C. M., Miranda, L. C., Da Silva, D. J. C., & De Freitas, A. R. F. (2012). Uso da contabilidade para obtenção de financiamento pelas micro e pequenas empresas: um estudo a partir da percepção dos gestores. *Revista Universo Contábil*, 8(1), 86-104.
- Espejo, M. M. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. doi:10.11606/T.12.2008.tde-30062008-141909. Recuperado em 2022-03-17, de www.teses.usp.br
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20(4), 263-282.
- Fiek, N., & Loose, C. E. (2018). Uso das informações contábeis nas micro e pequenas empresas. *Revista de Administração de Roraima-RARR*, 7(2), 348-365.
- Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistemas de contabilidade sob a ótica da Teoria da Contingência*. 135 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – SP.
- Gupta, A. K., & Govindarajan, V. (1984). Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. *Academy of Management journal*, 27(1), 25-41.
- Habib, A., Hossain, M., & Jiang, H. (2011). Environmental uncertainty and the market pricing of earnings smoothness. *Advances in Accounting*, 27(2), 256-265.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management accounting research*, 13(4), 379-400.
- Hall, M. (2016). Realising the richness of psychology theory in contingency-based management accounting research. *Management Accounting Research*, 31, 63-74.
- Heneman, R. L., Tansky, J. W., & Camp, S. M. (2000). Human resource management practices in small and medium-sized enterprises: Unanswered questions and future research perspectives. *Entrepreneurship theory and practice*, 25(1), 11-26.
- Jacomossi, F. A., & da Silva, M. Z. (2016). Influência da incerteza ambiental na utilização de sistemas de controle gerencial em uma instituição de ensino superior. *REGE-Revista de Gestão*, 23(1), 75-85.
- Junqueira, E., Dutra, E. V., Zanquetto Filho, H., & Gonzaga, R. P. (2016). Efeito das Escolhas Estratégicas e dos Sistemas de Controle Gerencial no Desempenho Organizacional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27(72), 334-348.

- Klein, L., & de Almeida, L. B. (2017). A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. *Revista Universo Contábil*, 13(3), 90-119.
- Kos, S. R., Espejo, M. M. D. S. B., Raifur, L., & Anjos, R. P. (2014). Compreensão e utilização da informação contábil pelos micros e pequenos empreendedores em seu processo de gestão. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 33(3), 35-50.
- Krafta, L., & Freitas, H. (2008). Ação comercial baseada na gestão da informação de uma pequena empresa de TI. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 5(3), 483-504.
- Lacerda, M. R., Encarnação, L. V., de Almeida Bispo, O. N., Colauto, R. D., & Angotti, M. (2013). A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(19), 119-140.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 207-232.
- López, O., & Hiebl, M. R. (2015). Management accounting in small and medium-sized enterprises: current knowledge and avenues for further research. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 81-119.
- Lucena, W. G. L. (2004). *Uma contribuição ao estudo das informações contábeis geradas pelas micro e pequenas empresas localizadas na cidade de Toritama no agreste pernambucano*. 114 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/ UFPE/ UFPB/ UFRN. João Pessoa-PB.
- Martins, G.A.; Théóphilo, C.R. (2016). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. 3 ed. São Paulo: Atlas.
- Mendoza, C., & Bescos, P. L. (2001). An explanatory model of managers' information needs: implications for management accounting. *European Accounting Review*, 10(2), 257-289.
- Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D., & Coleman Jr, H. J. (1978). Organizational strategy, structure, and process. *Academy of management review*, 3(3), 546-562.
- Miller, D., & Friesen, P. H. (1982). Innovation in conservative and entrepreneurial firms: Two models of strategic momentum. *Strategic management journal*, 3(1), 1-25.
- Miranda, L. C., Freire, D. R., & Saturnino, O. (2008). Demanda por Serviços Contábeis pelos Mercadinhos: são os contadores necessários?. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(1), 131-151.
- Molinari, S. KR., & Guerreiro, R. (2004). Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. In: *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*.
- Morais, E. F. C. (1999). Inteligência competitiva: estratégias para pequenas empresas. Brasília: *GH comunicação gráfica Ltda*.
- Moreira, R. L., Encarnação, L. V., de Almeida Bispo, O. N., Colauto, R. D., & Angotti, M. (2013). A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(19), 119-140.
- Oliveira, A. S., & Callado, A. A. C. (2018). Fatores contingenciais e o controle gerencial: uma avaliação em organizações não governamentais (ongs) brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(1), 092-109.
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management accounting research*, 5(3-4), 289-299.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management accounting research*, 31, 45-62.
- Porter, M. (1980) Competitive strategy – techniques for analyzing industries and competitors. *New York: Free Press*.

- Reid, G. C., & Smith, J. A. (2000). The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*, 11(4), 427-450.
- Santos, V. D., Bennert, P., Figueiredo, G. H., & Beuren, I. M. (2018). Uso dos instrumentos de Contabilidade Gerencial em pequenas e médias empresas e seu fornecimento pelo escritório de Contabilidade. *Pensar contábil*, 20(71).
- Schiehl, E., & Landry, S. (2014). Percepção de controlabilidade e equidade da avaliação de desempenho. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 16(52), 484-503.
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). *Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira. Julho de 2014*. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>> Acesso em: 15 de abril de 2018.
- Shahzadi, S., Khan, R., Toor, M., & ul Haq, A. (2018). Impact of external and internal factors on management accounting practices: a study of Pakistan. *Asian Journal of Accounting Research*.
- Silva, D. J. C. da, Miranda, L. C., Freire, D. R., & Anjos, L. C. M. dos. (2010). Para que serve a informação contábil nas micro e pequenas empresas?. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 7(13), 89-106.
- Tillema, S. (2005). Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, 16(1), 101-129.
- Vecchiato, R. (2012). Environmental uncertainty, foresight and strategic decision making: An integrated study. *Technological Forecasting and Social Change*, 79(3), 436-447.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

1º BLOCO - CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES E DAS EMPRESAS

1 - Qual a função que você ocupa na empresa?

- Proprietário Sócio Gerente

2 - Há quanto tempo você exerce essa função na empresa?

- Menos de 1 ano Entre 11 e 15 anos
 Entre 1 e 5 anos Mais de 15 anos
 Entre 6 e 10 anos

3 - Qual sua idade?

- Inferior a 25 anos Entre 38 e 43 anos
 Entre 26 e 31 anos Acima de 44 anos
 Entre 32 e 37 anos

4 - Qual o seu grau de escolaridade?

- Ensino fundamental incompleto Ensino superior incompleto
 Ensino fundamental completo Ensino superior completo
 Ensino médio incompleto Pós-Graduação
 Ensino médio completo

5 - Quantos funcionários sua empresa possui?

- Até 3 funcionários De 31 a 49 funcionários
 De 4 a 9 funcionários De 50 a 99 funcionários
 De 10 a 30 funcionários Acima de 100 funcionários

6 - Há quantos anos sua empresa está funcionando?

- Menos de 1 ano Entre 11 e 15 anos
 Entre 1 e 5 anos Mais de 15 anos
 Entre 6 e 10 anos

2º BLOCO – VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS

1 - Classifique o mercado em que sua empresa está inserida, utilizando a escala abaixo para indicar a velocidade das mudanças na organização. A cor mais clara indica que aquele item, quase nunca muda, e a cor mais escura indica que as mudanças são rápidas, e é difícil estar preparado.

	Nunca	Quase Nunca	Poucas Vezes	Quase Sempre	Sempre
Tecnologia utilizada na empresa					
Atitudes da concorrência					
Demanda de mercado					
Características dos produtos lançados no mercado					
Disponibilidade de mercadorias ou matérias-primas					
Preço das mercadorias ou matérias-primas					

2 - Qual dos objetivos abaixo é a maior prioridade em sua empresa?

- () Aumentar as vendas oferecendo produtos e serviços mais baratos que a concorrência.
 () Oferecer produtos e serviços de ótima qualidade ou que sejam diferentes dos oferecidos pela concorrência, de modo que o preço mais alto que a sua empresa cobra, seja justificado.

3º BLOCO – NECESSIDADES DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

1 - Se você fosse solicitar um apoio do seu contador, qual(is) informação(ões) você acredita que te ajudaria(m) a tocar o negócio? Por favor, ao selecionar alguma informação, indique qual a importância que você atribui a essa informação, utilizando a escala onde a cor mais clara indica que a informação não tem importância, e a cor mais escura indica que a informação é muito importante.

<input type="checkbox"/> Clientes (necessidades, preferências, satisfação).					
<input type="checkbox"/> Concorrentes					
<input type="checkbox"/> Fornecedores					
<input type="checkbox"/> Formação de preços					
<input type="checkbox"/> Propaganda					
<input type="checkbox"/> Lucro por produto					
<input type="checkbox"/> Quanto cada produto contribui para cobrir os custos fixos e dar lucro					
<input type="checkbox"/> Quanto as vendas podem cair sem que sua empresa tenha prejuízo					
<input type="checkbox"/> Custo dos produtos ou serviços prestados					
<input type="checkbox"/> Orçamento					
<input type="checkbox"/> Pesquisas de Mercado					
<input type="checkbox"/> Informações que permitam fazer previsões.					