

Análise do nível de importância e das variáveis intervenientes na utilização de ferramentas gerenciais em micro e pequenas empresas*

Analysis of the importance level and the variables involved in the use of management tools in micro and small enterprises

Alexandre André Feil

Universidade do Vale do Taquari – Univates

alexandre.feil1@gmail.com

Angela Maria Haberkamp

Universidade do Vale do Taquari – Univates

angelamh@univates.br

Resumo:

Este estudo objetivou analisar o nível de importância e da utilização de ferramentas gerenciais e operacionais por gestores de Micro e Pequenas Empresas (MPEs) e suas variáveis intervenientes. A pesquisa é quantitativa, explicativa e *survey*. A *survey* consistiu na aplicação de questionário fechado, com uso de escala *likert* de cinco pontos para as questões relacionadas à importância e utilização das ferramentas gerenciais. A amostra é não probabilística e foi aplicada a 207 MPEs do município de Lajeado, Rio Grande do Sul, Brasil. Os dados foram analisados com auxílio dos testes estatísticos não paramétricos (testes *Kruskal-Wallis* e o *post-hoc dunn-Bonferroni* e teste *Spearman*). Os principais resultados revelam que o grau de importância das ferramentas operacionais e gerenciais foi, em média, de 4,34 e 2,76, respectivamente, na escala *likert*. A ferramenta operacional mais importante relaciona-se as vendas e a gerencial está vinculada ao fluxo de caixa, sendo que estas duas ferramentas são as mais utilizadas na prática empresarial das MPEs. O controle das vendas se operacionaliza com auxílio de sistemas operacionais e/ou planilhas eletrônicas, o controle dos custos unitários são estabelecidos por meio do uso de noticiários vinculados ao negócio, além disso, os aspectos socioeconômicos dos empresários e das empresas não influenciam na utilização das ferramentas operacionais e gerenciais. Portanto, conclui-se, que apesar do nível de importância atribuído as ferramentas operacionais e gerenciais ser considerável, em média, 70%, a utilização na *práxis* ainda continua sendo um desafio, independe do gestores ter formação na área da gestão.

Palavras-chave: Gestão de MPEs. Controles gerenciais. Tomada de decisão.

Abstract:

This study aimed to analyze the level of importance and the use of managerial and operational tools by managers of Micro and Small Companies (MSEs) and their intervening variables. The research is quantitative, descriptive and survey. The survey consisted of the application of a closed questionnaire, using a five-point Likert scale for questions related to the importance and use of management tools. The sample is non-probabilistic and was applied to 207 MSEs in the municipality of Lajeado, Rio Grande do Sul, Brazil. The data were analyzed with the aid of non-parametric statistical tests (*Kruskal-Wallis* tests and the *dunn-Bonferroni* post-hoc test and

* Recebido em 16 de Maio de 2019, aprovado em 26 de Novembro de 2020, publicado em 05 de Janeiro de 2021.

Spearman test). The main results reveal that the degree of importance of the operational and managerial tools was, on average, 4.34 and 2.76, respectively, on the likert scale. The most important operational tool is related to sales and management is linked to cash flow, and these two tools are the most used in the business practice of MSEs. The control of sales is operationalized with the aid of operating systems and / or spreadsheets, the control of unit costs are established through the use of news linked to the business, in addition, the socioeconomic aspects of entrepreneurs and companies do not influence the use of operational and managerial tools. Therefore, it is concluded that despite the level of importance attributed to operational and managerial tools being considerable, on average, 70%, the use in praxis still remains a challenge and does not depend on the training of managers in the management area.

Keywords: MSB Management. Management Controls. Decision Making.

Introdução

As Micro e Pequenas Empresas (MPEs) são essenciais, em nível global, pois contribuem para o desenvolvimento socioeconômico por meio da geração de empregos e do Produto Interno Bruto (PIB) (CHAND; DAHIYA, 2010). Entretanto, há uma luta pela sobrevivência destas empresas em função da globalização dos negócios que provocam rápidas alterações nas condições dos mercados (AHMAD, 2013). Além disso, sua descontinuidade pode estar vinculada à ineficiência na gestão, inadequada utilização das práticas de gestão e falta de capital de giro (BECKER; ULRICH; STAFFEL, 2011).

A utilização das práticas de gestão pode contribuir no fornecimento de informações cruciais para garantir a eficiência e eficácia do negócio (AHMAD; MOHAMED ZABRI, 2015). Estas práticas incluem o planejamento, acompanhamento e controle das operações nas MPEs (AHMAD, 2013), mas devem ser vinculadas à formação e experiência do gestor e a capacidade deste em utilizar as informações contábeis gerenciais (NANDAN, 2010). Armitage, Webb e Glynn (2016) salientam que em relação a estas técnicas, há limitado conhecimento de seu uso nas MPEs.

A informação gerada pela contabilidade é indispensável à organização contemporânea, pois a aplicação das ferramentas contábeis facilita nas questões relacionadas ao planejamento e definição de estratégias, ou seja, auxilia na potencialização de geração do lucro (LIMA; SOUSA, 2014). No Brasil, estudos apontam que as MPEs utilizam apenas ferramentas básicas vinculadas ao controle financeiro, imobilizado, estoque, contas a pagar e a receber (RODRIGUES; MELO; LEONE, 2016) e que a busca por cursos de aperfeiçoamento na área da gestão, por parte dos empresários, contribui para a continuidade das empresas (SEBRAE, 2016).

O estudo de Rodrigues, Melo e Leone (2016) também aponta que as falhas/problemas gerenciais estão relacionadas a ausência de relatórios informacionais para fundamentar as decisões (como indicadores e instrumentos financeiros); ao desconhecimento em relação à viabilidade dos investimentos e falta de orçamento e planejamento financeiro. Estes autores ainda complementam que o estabelecimento do preço é com base na concorrência e, que há falta de capital de giro e de organização empresarial.

As vantagens geradas pela utilização eficiente destas ferramentas e informações possibilita determinar a direção da empresa, avaliar o patrimônio, controlar os estoques, determinar o poder de pagamento, auxiliar na determinação dos *hotspots* financeiros, planejar as finanças, entre outras (RODRIGUES; MELO; LEONE, 2016). Os gestores de MPEs consideram as informações contábeis gerenciais essenciais, entretanto, sua não implementação ocorre por ausência de conhecimento (BORGES; LEAL, 2015).

Lavia López e Hiebl (2014) entendem que tem crescido o interesse sobre a contabilidade gerencial nas MPEs, porém as pesquisas já publicadas são fragmentadas, abrangendo vários

áreas do conhecimento. Esta realidade pode ser verificada no contexto brasileiro e internacional. No contexto brasileiro, os estudos recentes que abordam o uso de ferramentas gerenciais em MPEs vinculam-se a utilização da informação contábil gerencial (BORGES; LEAL, 2015), gestão financeira (RODRIGUES; MELO; LEONE, 2016), uso de instrumentos da contabilidade gerencial (SANTOS et al., 2009), utilização da informação da contabilidade (RIBEIRO; FREIRE; BARELLA, 2013) e à importância da contabilidade gerencial na continuidade e otimização das empresas (LIMA; SOUSA, 2014), entre outros.

Os estudos internacionais centram-se na adoção de práticas da contabilidade gerencial (AHMAD, 2013), implementação da contabilidade gerencial e a relação com a performance empresarial (AHMAD, 2017), fatores que afetam o negócio (CHITTITHAWORN et al., 2011), variáveis intervenientes frente a utilização da contabilidade gerencial (AHMAD; MOHAMED ZABRI, 2015), contabilidade gerencial e controles (BECKER; ULRICH; STAFFEL, 2011), aplicação da contabilidade gerencial (CHAND; DAHIYA, 2010), uso da contabilidade gerencial (ARMITAGE; WEBB; GLYNN, 2016), adoção de práticas de controles financeiros e não financeiros (LAVIA LÓPEZ; HIEBL, 2014), entre outros.

Neste contexto, o objetivo central deste estudo é analisar o nível de importância e de utilização de ferramentas gerenciais por gestores de MPEs e suas variáveis intervenientes. Desta forma, se espera contribuir com a literatura, possibilitando o incremento das discussões relacionadas às variáveis intervenientes que influenciam na importância e utilização das ferramentas gerenciais e operacionais. Espera-se também fornecer subsídios para o entendimento das características das MPEs brasileiras, possibilitando futuras ações de organismos representativos do governo e da sociedade, objetivando agregar eficácia gerencial e operacional.

Referencial teórico

As idiosincrasias das MPEs

As MPEs desempenham uma função e representam um componente essencial no desenvolvimento econômico em diversas nações (SALLEM et al., 2017). A importância destas organizações é relevante em países sub e em desenvolvimento, pois representam uma fatia representativa dos negócios industriais, em nível mundial (NANDAN, 2010). Ahmad (2017) enfatiza que contribuem na economia por meio da geração de renda, empreendedorismo, empregos e, além disso, representam um meio vital na redução da pobreza. Informações sobre participação das MPEs e médias organizações na economia podem ser vistas na Tabela 1.

Tabela 1 Participação das MPEs e de médio porte na economia

Autor e ano	País	Participação
Lucas, Prowle, & Lowth (2013)	Reino Unido	- 59% força de trabalho - 50% produção setor privado - 99.9% do total de empresas
US Small Business Administration (2017)	EUA	- 54% do total de vendas - 55% dos empregos - 30% a 50% do espaço comercial
Yoshino, Taghizadeh Hesary, Charoensivakorn e Niraula (2015)	Tailândia	- 37% do PIB - 98,5% das empresas totais - 80,4% dos empregos - 28% das exportações - 31,9% das importações
IBGE (2015)	Brasil	- 99% das empresas totais - 27% do PIB - 52% dos empregos - 40% dos salários pagos

Fonte: Elaborado pelos autores.

A classificação das organizações em MPEs difere entre as nações e mesmo entre diferentes organismos da própria nação, por exemplo, no Brasil não há um único critério para enquadrá-las neste porte. As organizações podem ser enquadradas como MPEs pelo critério do Sebrae, Receita Federal do Brasil (RFB), Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2015), entre outros (Tabela 2).

Tabela 2 Critérios de enquadramento das organizações brasileiras

Entidade	Segmento	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte
SEBRAE (2014)	Indústria e construção civil	Até 19 empregados	De 20 a 99 empregados
	Comércio e serviços	Até 09 empregados	De 10 a 49 empregados
RFB (2011)	Indústria, comércio e serviços	Até R\$ 360.000	De R\$ 360.000 até R\$ 3.600.000
BNDES (2015)	Indústria, comércio e serviços	Até R\$ 2,4 milhões	Acima de R\$ 2,4 milhões até R\$ 16 milhões
IBGE (2015)	--	--	99 empregados no processo produtivo

Fonte: Elaborado pelos Autores.

A compreensão das características das MPEs é essencial, em especial, daquelas que as diferenciam das grandes corporações, tais como: a dependência de um elevado número de clientes; possuem reduzida influência na determinação do preço de venda do mercado; os proprietários são os gestores e responsáveis pelos controles e decisões; entre outros (NANDAN, 2010). Rodrigues, Melo e Leone (2016) e Borges e Leal (2015) salientam que a gestão das MPEs possui peculiaridades que geram dificuldades na condução dos negócios, comprometendo seu sucesso.

Chittithaworn et al. (2011) identificaram que os fatores que influenciam no (in)sucesso das MPEs podem ser classificados em 10 categorias: a) características de empreendedor; b) características da organização; c) forma de gestão; d) produtos e serviços; e) mercado e os clientes; f) formas de negociações e as cooperações; h) recursos financeiros e as finanças; i) estratégias; j) ambiente exógeno; e k) *internet*. No Brasil, em especial, estes fatores se relacionam a condições anteriores e experiências dos proprietários, tempo médio de planejamento da empresa; negociação de prazos com fornecedores e bancos; aperfeiçoamento de produtos, serviços, processos e trabalhadores; acompanhamento de receitas e despesas; e realização de cursos sobre gestão (SEBRAE, 2016).

Contabilidade gerencial

A contabilidade gerencial pode ser conceituada como a geração de informações aos gestores empresariais para auxiliá-los nas tomadas de decisões e, assim, contribuir no atingimento das metas (BURNS et al., 2013). Hyvönen (2005) e Soltani, Nayebzadeh e Moeinaddin (2014) complementam que é um processo de identificação, mensuração, coleta e análise das informações (não) financeiras, objetivando a interpretação e apresentação destas aos gestores para planejar, avaliar e controlar o desempenho de suas operações. Neste estudo, foi utilizada uma junção destes dois conceitos, pois permitem transmitir, de forma clara, consistente e abrangente, a contabilidade gerencial.

As ferramentas gerenciais e operacionais empregadas na operacionalização da contabilidade gerencial podem ser estratificadas em três grupos (ARMITAGE; WEBB; GLYNN, 2016): 1) Sistemas de custeio: baseado em atividades, custo padrão, meta, variável, entre outros; 2) Orçamentação: Flexível, base zero, tradicional; e 3) Analíticos: Custo-volume-lucro, margem de contribuição, pontos de equilíbrio, margem de segurança, alavancagem operacional, entre outras.

Estas técnicas podem variar de acordo com diferentes países e organizações, sendo que as razões se relacionam à base cultural, histórica, política e sociológica (YALCIN, 2012). Alleyne e Weekes-Marshall (2011) salientam que o uso das técnicas de orçamento com a finalidade de planejamento, controle e análise da rentabilidade aparentam ser mais comum, se comparadas às técnicas relacionadas ao custeio (por exemplo, custeio baseado em atividades, qualidade do custo, custeio alvo) e a análise do fluxo de caixa descontado.

As características gerais da contabilidade gerencial estão relacionadas à (TASCHNER; CHARIFZADEH, 2016): a) finalidade da informação: abastecer com informações os usuários internos da empresa; b) dimensão de foco e tempo: a relevância e concentração no futuro; c) obrigatoriedade na elaboração: não há obrigatoriedade, as informações são organizadas de acordo com a necessidade da organização; d) legislação: os relatórios são elaborados sem restrições legais; e) apresentação da informação: os formatos e conteúdo são individuais e não padronizados; f) auditoria: não sofrem auditoria independente, mas a interna é recomendada; g) nível de detalhamento: os relatórios podem ser em maior/menor profundidade conforme necessidade por algum tipo, por exemplo, de produto, cliente, segmento por mercado, entre outras; e h) frequência: esta pode variar, mas frequentemente são apresentados semanal ou mensalmente.

Contabilidade gerencial nas MPEs

O tema tem atraído diversos estudiosos, mas as pesquisas são fragmentadas, sendo realizadas nas áreas da contabilidade; pequenas empresas e empreendedorismo; gestão geral e de operações, entre outras (LÓPEZ; HIEBL, 2015). Nandan (2010) argumenta que as MPEs também demandam técnicas relacionadas a contabilidade gerencial, assim como as médias e grandes organizações. Apesar disso, a maioria das MPEs utilizam técnicas rudimentares de gestão, contabilidade e controle (BECKER; ULRICH; STAFFEL, 2011).

As ferramentas gerenciais possuem influências positivas no desempenho do negócio (DURÉNDEZ et al., 2016), porém, Ahmad (2017) defende que os estudos sobre a utilização de ferramentas gerenciais em MPEs, com a finalidade de melhorar seu desempenho organizacional, ainda não apresentam resultados conclusivos.

Dentre as variáveis intervenientes para utilização da contabilidade gerencial pelas MPEs e de técnicas gerenciais-operacionais, podem ser citadas: experiência do profissional contábil, o fator custo e a carência de oportunidade (NANDAN, 2010); o porte, a intensidade da concorrência, o compromisso do proprietário-gestor e o uso de tecnologias avançadas no processo de fabricação (AHMAD; MOHAMED ZABRI, 2015); as características de propriedade, tamanho e o custo (CHAND; DAHIYA, 2010); percepção do gestor em relação à tomada de decisões, a complexidade no ambiente operacional e a idade da organização (ARMITAGE; WEBB; GLYNN, 2016). Ahmad (2013) destaca que as MPEs também possuem complexidades semelhantes às médias e grandes organizações, como incertezas e propensão a falhas.

A utilização da contabilidade gerencial e de técnicas gerenciais-operacionais possui impactos distintos nas organizações, relacionadas à redução dos custos e ao aumento da qualidade (CHAND; DAHIYA, 2010), à inovação nos processos de gestão, em especial, nas práticas de planejamento (PAN, 2011). Além da utilização das práticas convencionais com o propósito de controles (AHMAD, 2017).

No contexto brasileiro, as pesquisas sobre a temática apontam que nas MPEs, a contabilidade é utilizada principalmente no atendimento as leis fiscais e trabalhistas; os gestores-proprietários desconhecem as ferramentas gerenciais; há dificuldades na distinção de patrimônio pessoal e da organização; e a gestão é realizada com base na experiência (FARIA; AZEVEDO; OLIVEIRA, 2012). Mostram ainda que as técnicas gerenciais não são implementadas pela ausência de conhecimento (BORGES; LEAL, 2015) e pela falta de

recursos especializados (VOGEL; WOOD JUNIOR, 2012). Ou seja, há reduzida utilização das informações contábeis na tomada de decisão de gestores de MPEs (SILVA, 2010).

Santos, Dorow e Beuren (2016) identificaram que a tomada de decisão dos gestores de MPEs é baseada na experiência do proprietário e que a maioria não utiliza a contabilidade na tomada de decisão, seja pelo fato da informação contábil não refletir a real situação da empresa e/ou o gestor desconhecer sua utilidade. Quando utilizadas, as informações gerenciais-operacionais estão vinculadas ao Balanço Patrimonial, à Demonstração do Resultados do Exercício, ao Fluxo de caixa e aos controles de contas a receber e a pagar (ALBUQUERQUE et al., 2013). Na ausência de controles mais sofisticados, o proprietário prioriza informações sobre o faturamento e o saldo de caixa como base para gestão do desempenho organizacional (ALMEIDA et al., 2013).

Procedimentos metodológicos

Tipo de pesquisa e unidade de análise

Esta pesquisa caracteriza-se como quantitativa, explicativa e *Survey*. Quantitativa, pois utiliza meios estatísticos na análise dos dados e, explicativa, em razão da identificação de variáveis intervenientes que contribuam ou determinam a utilização das ferramentas gerenciais pelas MPEs.

A pesquisa *survey* (questionário fechado com 23 questões), foi realizada no município de Lajeado, pertencente à região do Vale do Taquari, no Rio Grande do Sul. O município se caracteriza como polo da região, possui um total de 5.167 MPEs, sendo que 79,29% são microempresas e 20,71% de pequeno porte (SEBRAE, 2016). Estas características o fazem representativo do cenário estadual e nacional, em relação à realidade das MPEs, o que justifica sua escolha.

Do total de MPEs do município, foi selecionada uma amostra não probabilística de 207 empresas. Esta seleção foi conduzida por conveniência, considerando a facilidade de acesso geográfica e de pessoal. A unidade amostral pesquisada corresponde aos 105 proprietários/gestores que preencheram os questionários validados. A classificação das organizações em MPEs ocorreu com base no faturamento, considerando a base regulamentar da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2011).

Coleta e análise dos dados

O questionário fechado com respostas de escolhas múltiplas (escala *likert* de 1 a 5) e dicotômicas foi adaptado das pesquisas de Silva (2010) e Santos, Dorow e Beuren (2016). Este instrumento de coleta possui três blocos: 1. Perfil socioeconômico dos proprietários-gestores (seis questões); 2. Perfil socioeconômico das MPEs (sete questões); e 3. Utilização de ferramentas e técnicas gerenciais pelas MPEs (10 questões).

A escala *likert* utilizada foi a de cinco pontos (1-nenhuma importância, 2-pouca importância, 3-importância mediana, 4-importante, 5-muito importante). O pré-teste foi realizado com gestores de cinco MPEs, sendo solicitado a estes a avaliação da clareza e pertinência das questões. Não foram identificadas incoerências ou dúvidas em relação às questões e suas alternativas, conseqüentemente, não foi necessária nenhuma alteração no questionário. Estes questionários não foram utilizados na análise dos dados.

Os questionários foram aplicados de agosto a setembro de 2016, sendo entregues pelos pesquisadores 207 formulários impressos. Deste total, 90 proprietários-gestores não devolveram os mesmos, resultando em 117 questionários preenchidos. Houve a necessidade de invalidar 23 questionários, por apresentarem informações incompletas e rasuradas. Sendo assim, foram validados e analisados 105 questionários.

A análise dos dados foi realizada com a utilização de testes não paramétricos, pois os dados são nominais e indicados para as comparações de n amostras independentes. Não foi

necessária a aplicação do teste de homogeneidade, pois as variâncias não apresentaram *outliers*. A análise das variáveis intervenientes na utilização das ferramentas gerenciais e operacionais nas MPEs ocorreu por meio do teste *Spearman*.

A classificação do coeficiente de correlação efetuou-se com base em Mitra e Lankford (1999), que identifica três níveis de correlação: baixo (entre 0,20 a 0,39), moderado (0,40 a 0,59) e forte (acima de 0,59). As análises das correlações, neste estudo, foram efetuadas com nível moderado e forte ao nível de significância 0,001. A análise das médias foi realizada pelos testes *Kruskal-Wallis* e o *post-hoc dunn-Bonferroni*. Estes testes foram operacionalizados com auxílio do *Software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

O nível de importância das ferramentas: a) operacionais (controle de contas a pagar, a receber, de estoque, de despesas, saldos de caixa e bancário, e de vendas); e b) gerenciais (margem de contribuição, pontos de equilíbrio, margem de segurança, alavancagem operacional, *mark-up*, fluxo de caixa, orçamento empresarial e relatórios contábeis) foi identificado e analisadas com base no *ranking* médio (de 1 a 5) e com o grau de importância (%). Também foi utilizado o desvio padrão e o coeficiente de variação para validar o *ranking* médio. A qualidade do coeficiente de variação foi estabelecida com base em Soares e Siqueira (1999), onde < 0,10% (baixo); 0,11 a 0,20 (médio); 0,21 – 0,30 (alto); > 0,31 (muito alto).

As limitações deste estudo relacionam-se a não generalização dos resultados, pois a amostra é não probabilística, podendo ser utilizada apenas para explicar a unidade amostral. Além disso, a gama limitada de variáveis intervenientes que possam influenciar na utilização de ferramentas gerenciais contidas no questionário pode não corresponder a todas as existentes. O número reduzido ou limitado de variáveis intervenientes utilizado foi para não desmotivar os respondentes a preencherem o questionário.

Resultados e Análises

Esta seção apresenta os resultados da pesquisa. Inicialmente apresenta-se o perfil dos gestores e a caracterização das empresas pesquisadas. Na sequência, foi identificando o nível de importância e utilização das ferramentas gerenciais pelos gestores de MPEs e suas variáveis intervenientes.

Perfil socioeconômico

Os respondentes das MPEs pesquisadas, em sua maioria, possuem idade entre 26 a 45 anos (68,6%), o que corrobora com os resultados de Bourcheid (2018) que encontrou 75% nesta mesma faixa etária. O gênero concentra-se no masculino (58%), sendo assim, nota-se que o gênero feminino apresenta uma participação crescente nas MPEs, inclusive como empreendedoras, também defendido Freitas (2019) que afirma que em nível nacional o gênero feminino conta com 46,2% das MPEs.

A escolaridade dos respondentes predomina com ensino superior completo (58%), e nível médio (38,3%). Esta realidade é distinta quando comparada com dados, em nível nacional, que apontam uma escolaridade de nível superior completo dos proprietários de MPEs de 34%, conforme Sebrae (2018). Este elevado nível de escolaridade pode ser considerado positivo, pois, conforme dados do Sebrae (2016), a busca por cursos de aperfeiçoamento por parte dos proprietários é um dos fatores que contribuem para o sucesso da organização.

A função do respondente, em sua maioria, foi gerente/proprietário (76%), o que pode ser explicado pela estrutura enxuta das MPEs, ou seja, onde o próprio proprietário é o gerente. Esta reflexão está aderente com Nandan (2010) quando afirma que os proprietários acumulam a função de proprietários, gestores, e responsáveis pelo controle e decisão.

O tempo de atividade do negócio concentra-se entre 4 e 10 anos (44%), seguido daquelas com 15 anos (29%). Neste sentido, pode-se afirmar que 71% das MPEs pesquisadas já passaram pela fase crítica dos dois anos iniciais, período no qual a taxa de mortalidade das empresas é

maior (SEBRAE, 2016). Ou seja, os respondentes possuem experiência na atividade e mais da metade possuem curso superior, o que indica sua preparação frente as intempéries mercadológicas.

As MPEs pesquisadas desenvolvem atividades comerciais (38%), de serviços (29%) e industrial (14%). O Sebrae (2018) aponta que o comércio também foi o setor com maior concentração das MPEs (45,7%), seguido pelo setor de serviços (38,5%). Lunardi, Dolci e Dolci (2017) também apontam em seu estudo que a predominância das MPEs centra-se no setor comercial (78%). Percebe-se que a predominância é do setor comercial, mas seu percentual difere quando comparado com outras áreas geográficas.

O faturamento das MPEs pesquisadas concentra-se em até R\$ 360 mil (49,5%), sendo que este resultado corrobora com aquele de Bourcheid (2018) que apresentou para esta categoria de faturamento 46%. As MPEs pesquisadas possuem até 9 funcionários, em sua maioria (82%). Esta realidade pode ser explicada por Lunardi, Dolci e Dolci (2017) quando enfatizam que este porte empresarial conta com os próprios familiares como força de trabalho.

As atividades de gestão e administrativas são operacionalizadas pela informática (computadores) e utilizam *internet*, com 92% e 88%, respectivamente. Esta constatação vai ao encontro dos dados do Sebrae (2015) que apontam que 89% das MPEs utilizam computadores e 91% acessam a *internet*.

Utilização das ferramentas operacionais e gerenciais

Os resultados mostram que não há diferenças significativas ($p < 0,05$) em relação a importância atribuída pelos entrevistados às ferramentas de controle (teste *Kruskal-Wallis*) (Tabela 4). O *ranking* médio identificado foi de 4,34 (escala *likert* de 1 a 5), com coeficiente de variação de 0,07 que comprovam sua consistência

Tabela 4 Importância atribuída pelos pesquisados às ferramentas operacionais em agosto-setembro/2016

	Controle de contas a pagar	Controle de contas a receber	Controle e acompanhamento de estoques	Controle e acompanhamento de Custos	Controle e acompanhamento de despesas	Controle e acompanhamento de saldos bancários e de caixa	Controle de vendas
Qui-quadrado	3,735	3,766	1,716	1,654	5,31	3,588	3,297
Significância	0,155	0,152	0,424	0,437	0,07	0,166	0,192

Fonte: Elaborado pelos autores.

O grau de importância, em média, das ferramentas de controle se estabelece entre importante e muito importante (*Likert* = 4,34, desvio padrão de 0,06 e coeficiente de variação de 0,074). Isto pode ser confirmado pelos respondentes, que relatam sua utilização na *práxis*, já que 86,82% das MPEs utilizam as ferramentas operacionais de controle. Esta importância e utilização atribuída aos controles operacionais pelas MPEs também foram apontados no estudo de Santos, Dorow e Beuren (2016).

A importância atribuída às ferramentas gerenciais (TABELA 5) revela um *ranking* médio de 2,76 (escala *likert* de 1 a 5) e se mostra consistente (coeficiente de variação de 0,15).

Tabela 5 Importância atribuída pelos pesquisados às ferramentas gerenciais em agosto-setembro/2016

	Margem de Contribuição	Ponto de Equilíbrio Contábil	Ponto de Equilíbrio Econômico	Ponto de Equilíbrio Financeiro	Mix de Produtos	Margem de Segurança
Qui-quadrado	3,068	3,822	2,394	1,349	2,023	1,806
Significância	0,216	0,148	0,302	0,509	0,364	0,405
	Alavancagem Operacional	Mark-up para formação do preço de venda	Fluxo de Caixa	Orçamento Empresarial	Relatórios Contábeis	
Qui-quadrado	10,007	2,25	13,831	4,978	2,765	
Significância	0,007	0,325	0,001	0,083	0,251	

Fonte: Elaborado pelos autores.

A aplicação do teste *krustal-wallis* revela que há diferenças significativas entre o nível de importância atribuído as ferramentas gerenciais ($p < 0,05$), e o teste *post-hoc dunn-Bonferroni* aponta que a alavancagem operacional ($p = 0,007$) e o fluxo de caixa ($p = 0,001$) se destacam em relação as demais. Os resultados mostram ainda que o fluxo de caixa é a ferramenta mais utilizada (por 72% das empresas) e as informações relacionadas à alavancagem operacional são aquelas com menor utilização (apenas 22%). Estes resultados corroboram com os encontrados por Santos, Rengel, Paterno e Beuren (2009) e Borges e Leal (2015).

A importância atribuída às ferramentas gerenciais e operacionais para que as decisões sejam mais assertivas revela um *ranking* médio de 4,10 (escala *likert* de 1 a 5), ou seja, importante, confirmado pelo coeficiente de variação de 0,05 e pelo desvio padrão de 0,21.

O teste *krustal-wallis* sugere a existência de diferenças significativas entre a utilização das ferramentas gerenciais ($p < 0,05$) e estas relacionam-se às vendas ($p = 0,03$) e ao planejamento financeiro ($p = 0,005$) (com base no teste *post-hoc dunn-Bonferroni*), como pode ser visto na Tabela 6. Ou seja, as informações relacionadas com as vendas são consideradas as mais importantes, enquanto aquelas relacionadas ao planejamento financeiro tiveram menor grau de importância. Almeida et al. (2013) já haviam identificado que nas MPEs prioriza-se o faturamento como base na gestão do desempenho organizacional.

Tabela 6 Decisões *versus* importância atribuída, segundo os entrevistados em agosto-setembro/2016

Tipo de decisão	Qui-quadrado	Significância
Relacionadas ao controle: Possibilitando a identificação e redução de custos desnecessários	4,134	0,127
Relacionadas ao preço de venda: Realizando a análise do custo e margem atribuída, permitindo assim a definição do preço de venda necessário para não ter prejuízos.	0,421	0,81
Relacionadas às vendas: Indicando o volume necessário para cobrir os gastos e ainda obter o lucro almejado ou então realizar alguma promoção para diminuir estoque.	6,982	0,03
Relacionadas à novos investimentos: Identificando o retorno que do investimento para a empresa	5,166	0,076
Relacionadas ao planejamento financeiro: Quitando obrigações futuras ou optando por adquirir empréstimo bancário para capital de giro, por exemplo.	10,409	0,005

Fonte: Elaborado pelos autores

Armitage, Webb e Glynn (2016) salientam que apesar do planejamento financeiro ser considerado relevante pelos proprietários-gestores de MPEs, geralmente as organizações possuem um limitado conhecimento sobre sua utilização. Além disso, as diversas ferramentas gerenciais e operacionais podem ter graus de utilização e de importância distintos nas diferentes organizações e regiões (YALCIN, 2012). Ambas as situações foram confirmadas neste estudo.

Análise das Variáveis intervenientes

O teste de correlação de Spearman foi aplicado utilizando-se as variáveis do perfil do respondente (proprietários) e do perfil das MPEs. Os resultados revelam que as variáveis do perfil socioeconômico dos proprietários (faixa etária, gênero, nível de escolaridade, área de formação, cargo, tempo de atuação na área de gestão) e das MPEs (Segmento, tempo de atividade, faturamento anual, número de funcionários, enquadramento tributário, serviços contábeis) apresentaram apenas uma correlações significativas superiores ou igual ao nível moderado de correlação ($p > 0,400$), conforme classificação de Mitra e Lankford (1999), em relação a importância atribuída as ferramentas operacionais e gerenciais.

A variável volume de faturamento apresentou correlação, ao nível 0,01 de significância, em relação ao grau de importância atribuída a ferramenta ponto de equilíbrio ($p = 0,411$). Este resultado difere daquele encontrado por Lavia López e Hiebl (2014) que apontam uma correlações entre o faturamento, contas a pagar e o preço de venda; e entre escolaridade e contas a receber. Chand e Dahiya (2010) sugerem que o uso destas ferramentas é influenciado pelas características de propriedade, tamanho e o custo; entre outros, o que pode explicar a diferença dos resultados deste estudo com os anteriores. Além disso, nota-se que as variáveis intervenientes se distinguem em diferentes regiões e empresas.

A utilização do controle de vendas nas MPEs está relacionada significativamente, ao nível 0,01 de significância, com o uso de sistemas operacionais e/ou planilhas eletrônicas ($p = 0,430$). Este resultado sugere que o controle de vendas possui maior utilização em ambientes organizacionais informatizados. Da mesma forma, foi identificado que o controle dos custos unitários se correlaciona, ao nível 0,01 de significância, com os noticiários vinculados ao negócio e o ponto de equilíbrio com o volume de faturamento ($p = 0,549$).

Conclusão

As ferramentas gerenciais e operacionais podem ser úteis no direcionamento dos negócios das MPEs elevando a lucratividade e minimizando sua falência precoce, em especial, nos anos iniciais de atividade. Sendo assim, neste estudo analisou-se o nível de importância e de utilização de ferramentas gerenciais por proprietários-gestores de MPEs e suas variáveis intervenientes.

Os principais resultados revelam a inexistência de correlações fortes entre as ferramentas gerenciais e operacionais, apenas correlações medianas e fracas. As correlações medianas apontam que o controle de vendas é influenciado pela utilização de sistemas operacionais e/ou planilhas eletrônicas ($\rho = 0,430$); o controle do custo unitário correlaciona-se com a consulta à noticiários vinculados ao negócio ($\rho = 0,549$). O grau de importância do uso do ponto de equilíbrio pode ser explicado pelo volume de faturamento ($\rho = 0,411$).

Cabe salientar que estas correlações diferem das encontradas em outros estudos, que identificaram a influência do porte organizacional, volume de faturamento, escolaridade, entre outros. Estes resultados sugerem que podem existir variáveis intervenientes locais ou regionais que explicam a ação do uso destas ferramentas em MPEs.

A análise do nível de importância das ferramentas operacionais é definida entre importante e muito importante. A análise da importância das ferramentas gerenciais revela-se entre pouco importante e mediana. Neste caso, há a existência de diferenças significativas entre as ferramentas do fluxo de caixa (maior uso) e da alavancagem operacional (menor uso).

A importância do uso das ferramentas gerenciais e operacionais apresenta um *ranking* médio de 4,10, sugerindo ser importante. Além disso, a análise das médias sugere que as informações relacionadas as vendas têm maior importância, frente às demais ferramentas.

Desta forma, se percebe que, apesar do nível de importância atribuído aos controles e ferramentas gerenciais ser considerável (70% em média) sua utilização na *práxis* das MPes continua sendo um desafio. Estes resultados reforçam a necessidade de realização de mais pesquisas relacionadas a importância e utilização e, em especial, as variáveis intervenientes que explicam ou motivam sua utilização nas *práxis* de ferramentas de controle.

Neste sentido, seria oportuna a realização de pesquisas futuras em organizações de diferentes características, inclusive geográficas, visando compreender com maior profundidade o uso das ferramentas por parte de MPes.

Referências

AHMAD, K.; MOHAMED ZABRI, S. Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms. **Journal of Small Business and Enterprise Development**. Vol. 22, n. 4, p. 762-781. 2015.

AHMAD, K. The adoption of management accounting practices in Malaysian small and medium-sized enterprises. **Asian Social Science**. Vol. 10, n. 2, p. 236-249. 2013.

AHMAD, K. The implementation of management accounting practice and its relationship with performance in Small and Medium Enterprises sector. **International Review of Management and Marketing**. Vol. 7, n. 1, p. 342-353. 2017.

ALBUQUERQUE, E. M. N.; CARDOSO, L. A.; CARMO FILHO, M. M.; CAVALCANTE, T. S. B.; SOUZA, W. A. R. O uso de indicadores e relatórios contábeis para tomada de decisão nas micro e pequenas empresas do Estado do Amazonas. **Revista de Administração da FATEA**. Vol. 6, n. 6, p. 6-21, 2013.

Alleyne, P.; Weekes-Marshall, D. An exploratory study of management accounting practices in manufacturing companies in Barbados. **International Journal of Business and Social Science**. Vol. 2, n. 9, p. 49-58. 2012.

ALMEIDA, L. B.; CARNEIRO JÚNIOR, M.; PANHOCA, L.; SILVA, W. V. Uma investigação sobre importância e uso da informação gerencial nas empresas do Polo Gastronômico de Santa Felicidade, Curitiba-PR. **Revista de Estudos Contábeis**. Vol. 4, n. 6, p. 21-38. 2013.

ARMITAGE, H. M.; WEBB, A.; GLYNN, J. The Use of Management Accounting Techniques by Small and Medium-Sized Enterprises: A Field Study of Canadian and Australian Practice. **Accounting Perspectives**. Vol. 15, n. 1, p. 31-69. 2016.

BECKER, W.; ULRICH, P.; STAFFEL, M. Management accounting and controlling in German SMEs—do company size and family influence matter? **International Journal of Entrepreneurial Venturing**. Vol. 3, n. 3, p. 281-300. 2011.

BNDES. **Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas**. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/4261/1/Cartilha%20MPME%202015.pdf>. Acesso em 28 de março de 2017.

BORGES, L. F. M.; LEAL, E. A. Utilidade da informação contábil gerencial na gestão das micro e pequenas empresas: um estudo com empresas do programa empreender de Uberlândia—

MG. **REGEPE-Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**. Vol. 4, n. 3, p. 116-146. 2015.

BRASIL. **Lei complementar nº 139 de 10 de novembro de 2011**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp139.htm. Acesso em 28 de março de 2017.

BURNS, J.; QUINN, M.; WARREN, L.; OLIVIERA, J. **Management Accounting**. McGraw-Hill Higher Education, London. 2013.

CHAND, M.; DAHIYA, A. Application of management accounting techniques in Indian small and medium hospitality enterprises: An empirical study. **International Journal of Entrepreneurship and Small Business**. Vol. 11, n. 1, p. 25-41. 2010.

CHIAVENATO, I. **Empreendedorismo: dando asas ao espírito empreendedor**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva. 2008.

CHITTITHAWORN, C.; ISLAM, M. A.; KEAWCHANA, T.; YUSUF, D. H. M. Factors affecting business success of small & medium enterprises (SMEs) in Thailand. **Asian Social Science**. Vol. 7, n. 5, p. 180-190. 2011.

DURÉNDEZ, A.; RUÍZ-PALOMO, D.; GARCÍA-PÉREZ-DE-LEMA, D.; DIÉGUEZ-SOTO, J. Management control systems and performance in small and medium family firms. **European Journal of family business**. Vol. 6, n.1, p. 10-20. 2016.

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

HYVÖNEN, J. Adoption and benefits of management accounting systems: evidence from Finland and Australia. **Advances in International Accounting**. Vol. 18, p. 97-120. 2005.

IBGE, 2015. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/comercioeservico/pas/analisePAS99.shtm>. Acessado em 2 de fevereiro de 2017.

Lavia L. O.; Hiebl, M. R. Management accounting in small and medium-sized enterprises: current knowledge and avenues for further research. **Journal of Management Accounting Research**. Vol. 27, n. 1, p. 81-119. 2014.

LIMA, L. J. A.; SOUSA, L. S. A importância das ferramentas contábeis gerenciais para a continuidade e otimização das atividades das micro e pequenas empresas: uma pesquisa de campo na Feira da Oito de Maio em Icoaraci–Belém (PA). **Amazônia em Foco: Ciência e Tecnologia**. Vol. 2, n. 3, p. 117-138. 2014.

LÓPEZ, O. L.; HIEBL, M. R.W. Management accounting in small and medium-sized enterprises: current knowledge and avenues for further research. **Journal of Management Accounting Research**. Vol. 27, n. 1, p. 81-119, 2015.

LUCAS, M., PROWLE, M., LOWTH, G. Management accounting practices of UK Small-Medium-Sized Enterprises (SMEs). Improving SME performance through management accounting education. **Chartered Institute of Management Accountants UK**. Vol. 9, n, 4, p. 1-13. 2013.

MITRA A.; LANFORKD, S. **Research methods in park, recreation and leisure services**. Champaign: Sagamore Publishing, 1999.

NANDAN, R. Management accounting needs of SMEs and the role of professional accountants: A renewed research agenda. **Journal of applied management accounting research**. Vol. 8, n. 1, p. 65-77, 2010.

PAN, M. Research on Management Accounting for SMEs Innovation in China. In: International Conference on Information and Management Engineering. **Springer Berlin Heidelberg**, p. 446-450. 2011.

RIBEIRO, A.; FREIRE, E. J.; BARELLA, L. A. A informação contábil como instrumento de apoio às micro e pequenas empresas: percepção dos gestores de micro e pequenas empresas de Paranaíta–MT, quanto à utilização de informações da contabilidade no processo de tomada de decisão, no ano de 2012. **Revista Eletrônica da Faculdade de Alta Floresta**. Vol. 3, n. 1, p. 32-61. 2013.

RODRIGUES, J. P. L.; MELO, M. A. de; LEONE, R. J. G. Gestão financeira em micro e pequenas empresas: um estudo no setor supermercadista de Mossoró-RN. **Connexio**. Vol. 5, n. 1, p. 125-140. 2016.

Sallem, N. R. M.; Nasir, N. E. M.; Nori, W. M. N.; Kassim, C. K. H. C. K. Small and Medium Enterprises: Critical Problems and Possible Solutions. **International Business Management**. Vol. 11, n. 1, p. 47-52. 2017.

SANTOS. Vol. dos; RENGEL, S.; PATERNO, A. A.; 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**. Vol. 8, n. 24, p. 41-58. 2009.

SANTOS. Vol.; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas Gerenciais de Micro e Pequenas Empresas. **Revista Ambiente Contábil**. Vol. 8, n. 1, p. 153-186. 2016.

SANTOS. V. D.; RENGEL, S.; PATERNO, A. A. D. 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**. Vol. 8, n. 24, p. 41-58. 2009.

SEBRAE. **Números dos pequenos negócios**. 2016. Disponível em: www.sistema.datasebrae.com.br. Acesso em 08 de abril de 2017.

Sebrae. **Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira**. 2014. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>. Acesso em 28 de março de 2017.

Sebrae. **Sobrevivência das Empresas no Brasil**. 2016. Disponível em: https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/estudos_pesquisas/taxa-de-sobrevivencia-das-empresas-no-brasildestaque15,01e9f925817b3410VgnVCM2000003c74010aRCRD. Acesso em 05/05/2017.

SILVA, M. S. **Utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: um estudo sobre a percepção dos gestores de micro e pequenas empresas da Grande João Pessoa**. 118 f. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade de Brasília, Brasília, DF. 2010.

SOARES, J.F; SIQUEIRA, A.L. **Introdução à estatística médica**. 1 ed. Belo Horizonte; Departamento de Estatística da UFMG. 1999.

SOLTANI, S.; NAYEBZADEH, S.; MOEINADDIN, M. The Impact Examination of the Techniques of Management Accounting on the Performance of Tile Companies of Yazd. **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**. Vol. 4, n. 1, p. 382-389. 2014.

TASCHNER, A.; CHARIFZADEH, M. **Management and cost accounting: tools and concepts in a central European context**. Weinheim: Wiley-VCH, 2016. Disponível em: https://books.google.com.br/books?id=XWFYCwAAQBAJ&pg=PR3&dq=Management+and+cost+accounting+:+tools+and+concepts+in+a+central+European+context&hl=pt-BR&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false. Acesso em 05 de junho de 2017.

US Small Business Administration. **Small Business Trends**. Disponível em: <https://www.sba.gov/managing-business/running-business/energy-efficiency/sustainable-business-practices/small-business-trends>. Acesso em 05/05/2017.

VOGEL, J.; WOOD JUNIOR, T. Práticas gerenciais de pequenas empresas industriais do Estado de São Paulo: um estudo exploratório. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**. Vol. 1, n. 2, p. 117-140. 2012.

YALCIN, S. Adoption and benefits of management accounting practices: an inter-country comparison. **Accounting in Europe**. Vol. 9, n. 1, p. 95-110. 2012.

YOSHINO, N.; TAGHIZADEH-HESARY, F.; CHAROENSIVAKORN, P.; NIRLAULA, B. SME credit risk analysis using bank-lending data: An analysis of Thai SMEs. Working Paper, **Asian Development Bank Institute**. Vol. 536, p. 1-15. 2015.

Sebrae. A transformação digital está presente nos pequenos negócios 2015. <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sc/noticias/a-transformacao-digital-esta-presente-nos-pequenos-negocios,fc1603d0db7d4610VgnVCM1000004c00210aRCRD>

LUNARDI, Guilherme Lerch; DOLCI, Décio Bittencourt; DOLCI, Pietro Cunha. Adoção de tecnologia da informação e sua relação com a gestão de negócios em micro e pequenas empresas (MPEs). *Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria*, v. 10, n. 5, p. 929-948, 2017.

Sebrae. O perfil das Microempresas e empresas de pequeno porte. 2018. <https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/RO/Anexos/Perfil%20das%20ME%20e%20EPP%20-%202004%202018.pdf>

BOURSCHEID, Marieli. "A utilização da contabilidade gerencial em Micro e Pequenas Empresas". 2018. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Taquari - Univates, Lajeado, 29 nov. 2018.

Freitas, Tainá. Dia do Empreendedorismo Feminino: 24 milhões de mulheres empreendem no Brasil. 2019. <https://www.startse.com/noticia/empreendedores/empreendedorismo-feminino-mulheres-2019#:~:text=No%20Brasil%2C%2024%20milh%C3%B5es%20de,de%20acordo%20com%20o%20Sebrae.&text=As%20empreendedoras%20brasileiras%20possuem%20um,menos%20do%20que%20os%20empres%C3%A1rios>.