

Instrumentos de controle, indicadores de desempenho e relevância dos relatórios contábeis associadas pelo setor, porte e tempo de abertura para micro e pequenas empresas no sudoeste mineiro*

Control instruments, performance indicators and relevance of accounting reports associated with the sector, size and opening time for micro and small companies in southwest Minas Gerais

Wendel Emanuel Rocha Santos

Universidade do Estado de Minas Gerais

wendelemanuel207@gmail.com

Gabriela Costa Alves

Universidade do Estado de Minas Gerais

gabrielacostaalves1@gmail.com

Davi Lemos Reis

Universidade do Estado de Minas Gerais

davi.reis@uemg.br

Resumo

Micro e pequenas empresas têm acesso a menos recursos, mas demandam planejamento e acompanhamento. Dados mostram que a falta de planejamento e acompanhamento são as principais causas da mortalidade dessas empresas. Os instrumentos da contabilidade gerencial e os relatórios contábeis podem ser importantes aliados para melhorar o planejamento e acompanhamento, e assim contribuir para a sobrevivência das micro e pequenas empresas. Porém, a maioria dos estudos concentram-se em grandes e médias empresas, que não possuem limitações técnicas e de recursos como as micro e pequenas. O estudo investigou quais os instrumentos da controladoria e qual a relevância dos demonstrativos contábeis para micro e pequenas empresas, buscando controlar diferenças pelo setor, porte e tempo de abertura. Os resultados apontam que há associação entre os instrumentos de controladoria e relevância da informação contábil em relação ao porte da empresa. Já o tempo de abertura está associado apenas aos instrumentos de controladoria adotados, e o setor tem associações apenas parciais tanto para os instrumentos dotados quanto para a relevância dos demonstrativos contábeis. Estudos futuros podem investigar variáveis de controles dos gestores, como ocorre o uso dos controles e dos demonstrativos em um desenho qualitativo ou diferenças entre contextos.

Palavras-chave: Micro e pequenas empresas; Controladoria; Instrumentos de controle; Demonstrativos contábeis; Indicadores de desempenho

Abstract

Micro and small businesses have access to fewer resources but require planning and monitoring. Data shows that the lack of planning and monitoring are the main causes of the mortality of these companies. Management accounting instruments and accounting reports can be important allies in improving planning and monitoring and thus contribute to the survival of micro and small businesses. However, most studies focus on large and medium-sized companies, which

* Recebido em 27 de fevereiro de 2023, aprovado em 25 de agosto de 2023, publicado em 17 de junho de 2025.

do not have the technical and resource limitations of micro and small businesses. The study investigated the control instruments and the relevance of accounting statements for micro and small businesses, seeking to control differences by sector, size and time since opening. The results indicate that there is an association between the control instruments and the relevance of accounting information in relation to the size of the company. The time since opening is associated only with the control instruments adopted, and the sector has only partial associations for both the instruments provided and the relevance of accounting statements. Future studies can investigate variables of management controls, how controls and statements are used in a qualitative design or differences between contexts.

Keywords: Micro and small businesses; Controllershship; Control instruments; Financial statements; Performance indicators.

1. Introdução

Micro e pequenas empresas diferenciam-se das demais pelos recursos que possuem e pelas adversidades específicas. Essas empresas são relevantes devido a seu papel na geração de empregos e da inovação, gerando crescimento e desenvolvimento econômico (ALMEIDA; PEREIRA; LIMA, 2016), além de representarem o maior volume de empresas abertas no Brasil (REIS *et al.*, 2019). Porém, ainda que tenham papel econômico relevante, as micro e pequenas empresas tem menos recursos e conhecimentos para aplicar aos seus processos de gestão (BARBOSA; SANTOS, 2019). Isso é um problema, porque há demandas de planejamento, controle e conhecimento técnico a que estas empresas estão sujeitas para sua sobrevivência (BARBOSA; SANTOS, 2019)

Segundo dados do SEBRAE (2014, 2016), o acompanhamento financeiro e dos instrumentos de controle é apontado como um dos fatores críticos para a sobrevivência das empresas. Também esses dados apontam que a falta de planejamento e controle na gestão das empresas são respectivamente a primeira e segunda causa principal para a mortalidade das empresas. Segundo Crepaldi e Crepaldi, (2017), Martins (2018) e Iudícibus (2020), a contabilidade gerencial pode auxiliar o processo de gestão principalmente no que tange as atividades de planejamento e controle. A contabilidade gerencial passou por ao menos quatro fases, durante as quais desenvolveu ferramentas e instrumentos que vão desde o controle de custos à preocupação moderna com a criação de valor (IFAC, 1998).

Através dos instrumentos e ferramentas de planejamento e controle da contabilidade gerencial, empresas podem melhorar a qualidade do planejamento prévio, e estabelecer mecanismos de controle que aumentem as probabilidades de sucesso (IUDÍCIBUS, 2020). Para as micro e pequenas empresas isso é especialmente relevante, considerando sua demanda pelas atividades de planejamento e controle, assim como o aumento da mortalidade quando essas atividades são inexistentes nessas empresas (SEBRAE, 2014, 2016). Apesar da importância desses instrumentos para micro e pequenas empresas, predomina a investigação de como eles são aplicados e empregados em grandes empresas (SOUZA; CORRÊA, 2014). Há uma lacuna na literatura atual sobre a aplicação dessas ferramentas e instrumentos em micro e pequenas empresas, que se distinguem significativamente de grandes empresas.

Através dessa pesquisa e com base na lacuna apontada, buscou-se responder a seguinte questão de pesquisa: Quais ferramentas de controle são usadas e qual a percepção de sua relevância para gestores de micro e pequenas empresas? Ao responder a questão de pesquisa, buscou-se atingir o objetivo geral de investigar o uso de ferramentas de controle por micro e

pequenos empresários. Objetivos secundários que apoiaram a consecução do principal foram: i) Contextualizar os conceitos teóricos da contabilidade gerencial para micro e pequenas empresas; ii) Investigar as ferramentas de controle usadas pelos gestores de micro e pequenas empresas; iii) Investigar a relevância das ferramentas de controle usadas pelos gestores de micro e pequenas empresas; e iv) Investigar e identificar dificuldades em relação ao uso de ferramentas de controle pelos gestores de micro e pequenas empresas.

Para responder a essa questão foi conduzido um estudo quantitativo com instrumento de pesquisa adaptado de Santos, Bennert, Figueiredo e Beuren (2018) e validado com dois professores especialistas da área e a realização de estudo piloto. Os dados foram analisados por meio de estatística inferencial por meio do teste qui-quadrado, que é recomendado para o estudo de associação entre variáveis categóricas, sendo ainda um teste do tipo não-paramétrico.

Ao responder a questão apresentada, o estudo pretende aprofundar o conhecimento atual sobre os processos gerenciais de micro e pequenas empresas, investigando a adoção de ferramentas e instrumentos de controle. Assim, o estudo proposto pretende contribuir e avançar a investigação de Almeida, Pereira e Lima (2016) Santos *et al.* (2018), Barbosa e Santos (2019) para melhor compreender como esses processos são usados na gestão dessas empresas. O restante do artigo está organizado nas seguintes seções: referencial teórico, estudos anteriores, procedimentos metodológicos, resultados, conclusões e referências bibliográficas.

2. Fundamentação Teórica

Apesar das micro e pequenas empresas formarem a maior parte das empresas em atividade no Brasil, assim como sendo o grupo de empresas mais comuns de serem abertas (SEBRAE, 2016), elas não contam com os recursos necessários para as atividades de apoio de gestão quando comparado com grandes empresas. Como definição de micro e pequena empresa, adota-se o critério de faturamento, no qual as empresas de micro porte são aquelas cujo faturamento operacional bruto anual é inferior a R\$ 360 mil, enquanto as empresas de pequeno porte aquelas que possuem valores entre R\$ 360 mil e R\$ 4,8 milhões (BRASIL, 2008).

A falta de recursos para empresas de micro e pequeno porte é problemático, uma vez que as atividades de acompanhamento financeiro e de indicadores de gestão é apontado como um dos fatores de sucesso e sobrevivência das empresas (SEBRAE, 2016) e a falta da gestão é apontada como a segunda principal razão para a mortalidade dessas empresas (SEBRAE, 2014). Um dos principais instrumentos de apoio nesse sentido são os controles internos da contabilidade gerencial.

Conforme explica a *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998), a contabilidade gerencial e a evolução de seus instrumentos passaram por quatro principais fases, que são como seguem:

- Fase 1 (anterior a 1950): Foco nas atividades de controle. Há ênfase na apuração dos custos unitários e controle financeiro através dos orçamentos apoiado pelo uso de tecnologias emergentes.
- Fase 2 (Entre 1965 e 1985): Foco nas atividades de planejamento gerencial. Ênfase no fornecimento de informações para o planejamento e controle da gestão com apoio das tecnologias para análise das decisões.
- Fase 3 (Entre 1985 e 1995): Foco na redução de perdas. Ênfase do uso da contabilidade gerencial na redução dos custos e uso de análises dos processos e das tecnologias para gerir e controlar custos.

- Fase 4 (A partir de 1995): Foco nos processos de criação de valor. Ênfase dos instrumentos e controles da contabilidade gerencial da análise da cadeia de criação de valor com atenção aos diferentes *drivers* de valor para cada um dos *stakeholders*.

Essas fases discutidas pelo IFAC (1998) não representam cisões com as anteriores, mas sim o aumento de complexidade conforme uma fase engloba a outra. Por exemplo, as atividades de criação de valor são possíveis apenas quando a empresa implementou sistemas de controle dos seus custos e analisou seus processos operacionais e administrativos. Atualmente, usando os instrumentos e ferramentas da contabilidade gerencial, as empresas vão além de apenas conhecer seus custos e composição dos seus preços, e podem usar informações de controle para melhorar seus processos internos e tomar decisões (IUDÍCIBUS, 2020). Isso é importante pois, como ensina Crepaldi (2012), uma empresa sem mecanismos de controle acaba por se tornar inviável.

Esse importante apoio da contabilidade gerencial para as empresas se torna mais relevante quando se trata das micro e pequenas empresas. Isso porque essas empresas possuem limitação de recursos e de conhecimento para adotar melhores sistemas e processos de gestão (BARBOSA; SANTOS, 2019). Dado seu papel na economia nacional ao abrigar ocupações formais ou informais, assim como no surgimento de inovações e desenvolvimento regional (ALMEIDA; PEREIRA; LIMA, 2016), é importante que as micro e pequenas empresas sobrevivam.

Uma das principais causas apontadas para a não sobrevivência das micro e pequenas empresas, além da falta de recursos financeiros, é a falta de planejamento e de instrumentos de gestão adequados que auxiliem seus processos (FERNANDES *et al.*, 2019). Considerando que a contabilidade gerencial e seus instrumentos podem atender a essa necessidade (IUDÍCIBUS, 2020), faz-se relevante sua aplicação para micro e pequenas empresas. Após apresentar a fundamentação teórica, estudos anteriores são discutidos e hipóteses formalmente desenvolvidas e apresentadas na próxima seção.

2.1. Estudos anteriores e desenvolvimento de hipóteses

Apesar da importância econômica das empresas de micro e pequeno porte para a geração de empregos e inovação, o uso de ferramentas gerenciais e de desempenho tendem a centrar-se nas grandes empresas (SOUZA; CORRÊA, 2014). Enquanto isso, a investigação dos processos gerenciais em micro e pequenas empresas tendem a não ser muito investigado. Sabendo que o uso de ferramentas e instrumentos adequados para a contabilidade gerencial dependem do contexto e da situação na qual são aplicados, as ferramentas adequadas para grandes empresas se diferem daquelas adequadas para as micro e pequenas empresas (MARTINS, 2018; IUDÍCIBUS, 2020)

A literatura relacionada ao uso da contabilidade gerencial por micro e pequenas empresas apontam alguns dos principais instrumentos empregados pelos gestores dessas empresas, quais sejam (e.g. ALMEIDA; PEREIRA; LIMA, 2018; SANTOS *et al.*, 2018; BARBOSA; SANTOS, 2019):

- Controle de receitas: controle dos valores a receber pela empresa, geralmente relativos a vendas feitas a prazo, sendo os dados principais o valor e data de recebimento.
- Controle de gastos: controle das obrigações com fornecedores e funcionários a serem pagas pela empresa, sendo os principais dados o valor e a data de pagamento.

- Controle de caixa: controle de quanto a empresa possui de caixa no presente e quais mudanças ela deve esperar no futuro em determinada periodicidade, usualmente semanal para micro e pequenas empresas.
- Controle patrimonial: a evolução do patrimônio da empresa explicitado pela incorporação do lucro ao capital social da mesma ao longo do tempo.
- Controle do resultado: análise do resultado através do confronto entre receitas, custos de vendas e despesas.

A partir desses estudos, desenvolve-se três hipóteses relacionados ao tipo de controles a serem investigadas, que são apresentadas com as respectivas alternativas, formalmente sendo:

- $H1_0$: Os tipos de controles adotados não estão associados ao setor das micro e pequena empresa.
- $H2_0$: Os tipos de controles adotados não estão associados ao porte da empresa.
- $H3_0$: Os tipos de controles adotados não estão associados ao tempo de abertura das micro e pequena empresa.

Já em relação aos indicadores de desempenho usados pelos gestores de micro e pequenas empresas para acompanhar os resultados de suas empresas os estudos revisados (ALMEIDA; PEREIRA; LIMA, 2018; SANTOS *et al.*, 2018; BARBOSA; SANTOS, 2019), apontam que os principais são:

- Lucro: entendido como o resultado obtido após determinado período. Como indicador de desempenho, as empresas tendem a avaliar evolução quando há lucro auferido.
- Unidades vendidas: as empresas avaliam que houve melhora no desempenho conforme há aumento das unidades vendidas, assim como o inverso.
- Custo: o gasto para adquirir mercadorias ou produzir produtos é apontado como indicador adotado por micro e pequenas empresas, sendo seu aumento considerado indicador negativo e sua queda como indicador positivo.

Em relação a adoção de indicadores de desempenho a partir dos estudos revisados, desenvolve-se três hipóteses nulas, sendo formalmente:

- $H4_0$: Os tipos de indicadores de desempenho adotados não estão associados ao setor da micro e pequena empresa.
- $H5_0$: Os tipos de indicadores de desempenho adotados não estão associados ao porte da empresa.
- $H6_0$: Os tipos de indicadores de desempenho adotados não estão associados ao tempo de abertura da micro e pequena empresa.

Além disso, os estudos que investigaram a relevância dos instrumentos de controle nas empresas tendem a apontar que as informações contábeis de modo geral são produzidas e usadas apenas para finalidade fiscal, ignorando sua aplicação para apoio no processo gerencial (REIS, MOTA; CAVAZZANA, 2019). Exceção é o uso da demonstração dos resultados do exercício para a tomada de decisões (MOREIRA *et al.*, 2016). Apesar desse uso restrito, os gestores tendem a afirmar que a informação contábil é um elemento importante para o apoio na tomada de decisões (GOMES; OLIVEIRA; SILVA, 2017).

A partir desses últimos estudos, desenvolve-se outro conjunto de hipóteses nulas para investigação, sendo:

- $H7_0$: A importância dos demonstrativos contábeis para os gestores das empresas não está associada ao setor da micro e pequena empresa.

- $H8_0$: A importância dos demonstrativos contábeis para os gestores das empresas não está associada ao porte da empresa.
- $H9_0$: A importância dos demonstrativos contábeis para os gestores das empresas não está associada ao tempo de abertura da micro e pequena empresa.

Apesar da contribuição desses estudos, eles incluíram empresas de médio porte, as quais apesar de compartilharem características semelhantes com as micro e pequenas (e.g. como a maioria serem empresas familiares), há importantes diferenças, como o fato das médias empresas possuírem um maior quadro de funcionários e por vezes contarem com estrutura contábil própria, o que não se aplica as micro e pequenas empresas.

O estudo das ferramentas de controle restrita a micro e pequenas empresas tem o potencial de primeiro auxiliar a compreender como de fato isso acontece empiricamente. Segundo, pode nos informar como empresas com recursos escassos lidam com a demanda por atividades de controle sem estrutura adequada para tal. Além das potenciais contribuições para a literatura, os resultados podem melhor informar ações e políticas públicas que auxiliem as empresas de micro e pequeno porte a sobreviverem. Isso é relevante dado sua já citada importância para a inovação e geração de empregos (SOUZA; CORRÊA, 2014).

3. Metodologia

A pesquisa foi fundamentada em uma abordagem quantitativa (MARCONI; LAKATOS, 2021), sendo classificada como pesquisa de campo e descritiva (GIL, 2019). O trabalho foi desenvolvido com coleta de dados através de questionário. Para esse fim, foi adaptado o instrumento desenvolvido por Santos *et al.* (2018), para coletar dados junto aos gestores e empresários de micro e pequenas empresas, compreendendo que eles têm maior influência na tomada de decisões (ALMEIDA; PEREIRA; LIMA, 2016). Foi feito um estudo piloto com onze empresas e os resultados foram analisados e posteriormente o questionário também foi enviado à dois professores especialistas, os quais sugeriram mudanças e colaboraram para o refinamento do instrumento de pesquisa. Após essa etapa de pré-teste, o instrumento foi utilizado para coletar os dados conforme descrito abaixo.

O estudo foi conduzido no município de Passos, cidade do interior do sudoeste mineiro. Segundo dados da Receita Federal, no município de Passos-MG há registradas cerca de 17.761 empresas de micro e pequeno porte. Foram enviados questionários por meio eletrônico em grupos de redes sociais para pequenos empresários do município, sendo obtido um total de 287 respostas. Após descarte daquelas incompletas, restaram 255 questionários completos, o que equivale a uma margem de erro de 5,10% em um nível de confiança de 90%, o que são parâmetros aceitáveis dentro da pesquisa na área de negócios (COELHO; SILVA, 2007).

Após o envio, os dados foram tabulados usando planilhas eletrônicas, conforme suas variáveis e categorias. Como variáveis de controle, usou-se o setor, porte e tempo de abertura, conforme essas se apresentaram como relevantes nos estudos de Almeida, Pereira e Lima (2016), Santos *et al.* (2018), Barbosa e Santos (2019). Após tabulação, os dados coletados foram analisados pelas frequências e estatística inferencial com uso de teste de significância -p baseado no qui-quadrado, considerando que as variáveis de interesse são categóricas e esse teste é adequado nessas situações (CONTADOR; SENNE, 2016). A primeira etapa da análise consistiu na verificação da qualidade dos dados, eliminando respostas incompletas. Na segunda etapa, os dados foram tabulados usando uma planilha eletrônica, e depois feito o teste do qui-quadrado e de significância pela probabilidade p.

As variáveis de controle adotadas para a análise foram três, que são descritas a seguir. A primeira foi o tipo de empresa, sendo dividida entre os setores comercial, prestação de serviço e industrial. A segunda foi o porte, sendo relativa ao faturamento e classificada quanto MEI, micro e pequena empresa. A terceira e última o tempo de abertura, sendo dividida nas categorias menos de 1 ano, entre 1 e 5 anos, e acima de 5 anos.

As variáveis dependentes adotadas foram os indicadores de desempenho usados foram oito. A primeira variável é se o controle de gastos era feito de forma eletrônica, com uso de software, aplicativo ou planilha ou de forma manual, escrita em caderno. A segunda é controle de receitas, se eletrônico ou manual. A terceira é o controle de caixa, também dividida entre eletrônica ou manual. A quarta é relativa as informações patrimoniais, se interno, por um funcionário ou pelo próprio proprietário, ou externo, com apoio de uma consultoria ou escritório. Essas variáveis buscam investigar a adoção de instrumentos de controle pelas empresas estudadas.

A quinta variável foi sobre quais indicadores são usados para analisar o desempenho, sendo dividido nas categorias lucro, unidades vendidas e custo. A sexta variável foi o uso das informações para comparação de desempenho, sendo dividida em duas categorias, evolução, quando usadas para comparar o desempenho com a própria empresa em uma perspectiva história, e benchmarking, quando usado dados de comparação do desempenho com o mercado ou concorrentes. Essas variáveis são relacionadas a adoção de instrumentos de análise do desempenho pelas empresas.

A sétima variável buscou apurar os demonstrativos contábeis conhecidos, sendo as categorias o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados e o demonstrativo dos fluxos de caixa. Por fim, a oitava variável foi sobre os demonstrativos contábeis usados para a tomada de decisões. Essas últimas variáveis foram usadas para investigar a importância dos demonstrativos contábeis para os gestores das empresas estudadas.

4. Resultados

Nesta seção, são apresentados os resultados da análise após a coleta de dados conforme descrito na seção de metodologia. As respostas segundo as variáveis e categorias acima demonstradas, são expostas a seguir. Na primeira tabela, apresenta-se o percentual de respostas de acordo com as quatro primeiras variáveis, sendo na segunda a análise de significância.

Tabela 1 – Controles de informações

	Controle de gastos		Controle de receitas		Controle de caixa		Controle informações patrimoniais	
	Eletr	Manual	Eletr	Manual	Sim	Não	Interno	Externo
Setor da empresa								
Comercial	34,10%	5,75%	34,10%	5,75%	7,66%	32,18%	7,28%	32,57%
Prestação de serviço	22,61%	14,94%	22,61%	14,94%	9,58%	27,97%	9,20%	28,35%
Industrial	7,66%	14,94%	11,11%	11,49%	5,75%	16,86%	5,36%	17,24%
Porte da empresa								
MEI	14,94%	20,69%	16,48%	19,16%	4,60%	31,03%	14,56%	21,07%

Microempresa	22,22%	11,88%	22,99%	11,49%	6,90%	27,59%	5,36%	29,12%
Pequena empresa	27,20%	3,07%	28,35%	1,53%	11,49%	18,39%	1,92%	27,97%
Tempo de abertura								
Menos de 1 ano	5,75%	9,20%	7,28%	7,66%	1,92%	13,03%	3,83%	11,11%
Entre 1 e 5 anos	32,57%	18,77%	37,16%	14,18%	6,13%	45,21%	16,48%	34,87%
Acima de 5 anos	26,05%	7,66%	23,37%	10,34%	14,94%	18,77%	1,53%	32,18%

Fonte: elaborado pelos autores (2023)

Tabela 2 – Significância estatística das quatro primeiras variáveis

	Controle de gastos	Controle de receitas	Controle de caixa	Controle informações patrimoniais
Tipo da empresa	9,4847 ^{-11**}	5,1461 ^{-07**}	0,4962	2,2709 ^{-23**}
Porte da empresa	2,8887 ^{-10**}	2,7522 ^{-11**}	2,8226 ^{-04**}	4,1470 ^{-24**}
Tempo de abertura	1,0745 ^{-04**}	0,0118*	3,2156 ^{-21**}	7,4326 ^{-27**}

Fonte: elaborado pelos autores (2023)

Nesse primeiro grupo de análise, pode-se observar que há diferenças estatisticamente significativas entre a forma de controle de gastos ao nível -p 0,01 para todas as variáveis de controle, exceto o controle de receitas que é estatisticamente significativo ao nível -p 0,05 para o tempo de abertura. Empresas do setor comercial tem ampla preferência pelo controle eletrônico, enquanto essa preferência é menor para as empresas do setor de prestação de serviços, já nas empresas industriais há preferência pelo segundo método. Esse padrão se repete, de forma menos acentuada, no que tange ao controle de receitas.

Esse resultado parece indicar que os controles de gastos eletrônicos são mais relevantes para as empresas comerciais, enquanto menos relevante para empresas industriais. Dado as características dessas empresas, tal diferença pode ocorrer pela maior velocidade de comunicação de informações por meio de meios menos estruturados, como o manual. Na falta de investimentos significativos em empresas industriais, que necessitam de maior fluxo de informações entre setores, pode acabar ocorrendo de forma manual. Já em relação ao controle de receitas, a preferência menos acentuada pelo controle manual em empresas industriais pode estar relacionada a maior facilidade de buscar essas informações por meio de extratos bancários.

No que diz respeito a adoção do controle de caixa, foi encontrado que os principais controles associados são o porte e tempo de abertura, sendo estatisticamente significativos ao nível -p 0,01, enquanto o setor não parece afetar a adoção do controle de caixa. Poucas são as empresas que adotam esse controle, sendo que há progressivo aumento na adoção do mesmo conforme aumenta o porte e o tempo de abertura da empresa, sugerindo que conforme aumenta a complexidade das empresas há maior importância em adotar esse controle.

O resultado sugere que conforme o tempo de abertura aumenta, também aumenta a importância de adoção do controle de caixa, e que para os MEIs esse controle é mais importante. Uma razão para a maior adoção do tempo de abertura está na maior conscientização dos controles, enquanto a maior importância para os MEIs pode estar ligada a menor disponibilidade do fluxo de caixa, o que pode levar a maior necessidade do controle do caixa pelas empresas.

Por fim, em relação ao controle de informações patrimoniais, sua adoção por meios externos à empresa é preferível por todos os setores, mas em empresas prestadoras de serviço há maior adoção de meios internos. Já para o porte de empresas a adoção por meio interno decresce conforme aumenta o porte da empresa, e em relação ao tempo de abertura, a adoção do controle por meios externos se concentra na faixa de empresas com 1 a 5 anos de abertura. Todas as diferenças encontradas são estatisticamente significativas ao nível de $-p 0,01$.

A partir dos resultados, é possível rejeitar parcialmente a hipótese nula 1, uma vez que houve associação entre os tipos e todas as variáveis de controle, com exceção da adoção do fluxo de caixa que não está associada ao setor da empresa. Já em relação a hipótese 2 e 3 são rejeitadas integralmente, uma vez que há associação para essas variáveis de controle.

Nas próximas duas tabelas apresentam-se a análise dos dados relativo à adoção de indicadores de desempenho e quais os tipos de indicadores adotados.

Tabela 3 – Indicadores de desempenho adotados

	Lucro		Unidades vendidas		Custo	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Setor da empresa						
Comercial	28,35%	11,49%	22,99%	16,86%	19,16%	20,69%
Prestação de serviço	28,35%	9,20%	16,86%	20,69%	20,69%	16,86%
Industrial	16,86%	5,75%	16,86%	5,75%	0,77%	21,84%
Porte da empresa						
MEI	16,86%	18,77%	14,94%	20,69%	9,20%	26,44%
Microempresa	28,74%	5,75%	18,39%	16,09%	13,79%	20,69%
Pequena empresa	27,97%	1,92%	23,37%	6,51%	17,62%	12,26%
Tempo de abertura						
Menos de 1 ano	9,20%	5,75%	7,28%	7,66%	0,77%	14,18%
Entre 1 e 5 anos	34,48%	16,86%	24,90%	26,44%	24,90%	26,44%
Acima de 5 anos	29,89%	3,83%	24,52%	9,20%	14,94%	18,77%

Fonte: elaborado pelos autores (2023)

Tabela 4 – Significância estatística dos indicadores de desempenho adotados

Indicadores de desempenho adotados pelas empresas			
	Lucro	Unidades vendidas	Custo
Setor da empresa	0,7881	$1,9108^{-04**}$	$1,2822^{-10**}$
Porte da empresa	$1,8957^{-12**}$	$1,0383^{-06**}$	$5,9902^{-05**}$
Tempo de abertura	$3,2279^{-16**}$	$3,5391^{-17**}$	$1,0908^{-15**}$

Fonte: elaborado pelos autores (2023)

Os resultados mostram que o setor da empresa não altera significativamente a adoção do lucro como indicador de desempenho. Já o porte e tempo de abertura está associado a adoção do lucro como indicador de desempenho conforme sua adoção aumenta conforme maior porte e tempo. Já a adoção das unidades vendidas e de custos foi estatisticamente significativa para todos os controles ao nível de $-p 0,01$. O controle de unidades vendidas foi mais relevante para empresas comerciais, enquanto o controle de custos em percentuais similares para empresas comerciais e prestadoras de serviços. Chama atenção que o controle de custos é quase nulo para empresas industriais as quais menor adoção para qualquer tipo de controle de desempenho.

Esse resultado relativo ao custo em empresas industriais é surpreendente, dado a relevância apontada na literatura para o controle de custos em empresas industriais. A princípio esse resultado é interessante, porém, o controle de custos em empresas prestadoras de serviços e comerciais são menos complexos de serem implementados, dado a menor sequência de etapas de processamento do produto, o que não se aplica para empresas industriais. Essa diferença de complexidade pode explicar, em parte, a menor adoção dos custos como indicador de desempenho nessas empresas, uma vez que a produção de informações de custo para essas empresas pode ser mais elevada do que nas outras.

Em relação ao porte das empresas, há progressiva adoção dos indicadores de desempenho investigados conforme aumenta o porte. O lucro é apontado como indicador mais relevante independente do porte, enquanto o custo o menos relevante independente do porte. Todos os resultados de adoção de indicadores por porte foram encontrados como sendo estatisticamente significativos ao nível $-p 0,01$.

Por fim, em relação ao tempo de abertura, foi detectado que a menor adoção dos indicadores ocorre para empresas com menos de 1 ano, o que não é surpreendente. Porém, um dado interessante é que há maior adoção de todos os indicadores pelas empresas de 1 à 5 anos de abertura, sendo que a adoção dos indicadores cai para empresas com mais de cinco anos, mas nunca ficando abaixo dos percentuais daquelas do primeiro grupo. Esse resultado pode indicar que o conhecimento da fase mais crítica de sobrevivência das empresas sendo usualmente colocado nessa faixa pode levar a um maior acompanhamento, o que é relaxado quando a barreira dos cinco anos é superada. Em relação a significância desses dados, todos eles são estatisticamente significativos ao nível $-p 0,01$.

A partir dos resultados, é possível rejeitar parcialmente a hipótese nula 4, uma vez que houve associação entre as variáveis, exceto para o setor em relação a adoção do lucro como indicador de desempenho. Já as hipóteses 5 e 6 são rejeitadas, indicando que há associação dos indicadores pelo porte e tempo de abertura das empresas.

Nas próximas duas tabelas apresentam-se a análise dos dados relativo à adoção de indicadores de desempenho e quais os tipos de indicadores adotados.

Tabela 5 – Conhecimento sobre as informações contidas nos demonstrativos financeiros

	B.P.		D.R.E.		D.L.P.A.		D.F.C.	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Setor da empresa								
Comercial	26,44%	13,41%	22,61%	17,24%	18,77%	21,07%	13,03%	26,82%
Prestação de serviço	18,77%	18,77%	16,86%	20,69%	0,38%	37,16%	0,00%	37,55%
Industrial	14,94%	7,66%	13,03%	9,58%	13,03%	9,58%	15,33%	7,28%
Porte da empresa								
MEI	11,11%	24,52%	6,51%	29,12%	0,38%	35,25%	0,00%	35,63%

Microempresa	21,46%	13,03%	19,54%	14,94%	11,11%	23,37%	9,58%	24,90%
Pequena empresa	27,59%	2,30%	26,44%	3,45%	20,69%	9,20%	18,77%	11,11%
Tempo de abertura								
Menos de 1 ano	5,75%	9,20%	5,36%	9,58%	1,92%	13,03%	3,83%	11,11%
Entre 1 e 5 anos	29,89%	21,46%	26,82%	24,52%	16,09%	35,25%	19,16%	32,18%
Acima de 5 anos	24,52%	9,20%	20,31%	13,41%	14,18%	19,54%	5,36%	28,35%

Fonte: elaborado pelos autores (2023)

Tabela 6 – Significância estatística do conhecimento sobre as informações contidas nos demonstrativos financeiros

	B.P.	D.R.E.	D.L.P.A.	D.F.C.
Tipo da empresa	0,0282*	0,01533*	4,1904 ^{-16**}	3,4062 ^{-19**}
Porte da empresa	2,1254 ^{-15**}	1,0812 ^{-20**}	5,1403 ^{-20**}	1,7346 ^{-18**}
Tempo de abertura	8,5666 ^{-04**}	3,702 ^{-3**}	4,9194 ^{-03**}	2,0397 ^{-05**}

Fonte: elaborado pelos autores (2023)

Os dados apontam que o conhecimento sobre as informações dos demonstrativos financeiros coloca o balanço patrimonial como o mais conhecido independente da variável de controle, com exceção para empresas industriais, no qual o conhecimento das informações de fluxos de caixa é mais relevante. Em seguida, a D.R.E. é apontada como a que tem informações mais conhecidas. O conhecimento das informações da D.L.P.A. é menor para empresas prestadoras de serviços, para os MEIs e empresas com menos de 1 ano, enquanto a D.F.C. é virtualmente desconhecida para MEIs e prestadores de serviço, além de serem pouco conhecidas por empresas com menos de 1 ano e mais de 5 anos de existência. Todas as diferenças encontradas foram estatisticamente significativas ao nível -p 0,01, com exceção do conhecimento do B.P. e D.R.E. que foi significativo ao nível -p 0,05 para empresas comerciais.

Esses resultados parecem corroborar que o B.P. e o D.R.E. são os principais demonstrativos financeiros de conhecimento das empresas. Também sugere que o aumento do porte, acarretando aumento da complexidade da empresa, leva ao maior conhecimento dos demonstrativos financeiros em questão. Porém, aponta que a D.F.C. é relevante para empresas comerciais, industriais e aquelas com tempo de abertura entre 1 e 5 anos.

Por fim, as próximas duas tabelas trazem dados sobre o uso dos demonstrativos para tomada de decisões pelas empresas.

Tabela 7 – Uso dos demonstrativos financeiros para tomada de decisões

	B.P.		D.R.E.		D.L.P.A.		D.F.C.	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Setor da empresa								
Comercial	26,05%	13,79%	22,22%	17,62%	14,94%	24,90%	9,20%	30,65%
Prestação de serviço	18,77%	18,77%	16,86%	20,69%	0,38%	37,16%	0,00%	37,55%
Industrial	14,94%	7,66%	13,03%	9,58%	13,03%	9,58%	13,03%	9,58%
Porte da empresa								
MEI	10,73%	24,90%	6,13%	29,50%	0,00%	35,63%	0,00%	35,63%

Microempresa	21,46%	13,41%	19,54%	14,94%	8,05%	26,44%	7,28%	27,20%
Pequena empresa	27,59%	2,30%	26,44%	3,45%	20,31%	13,41%	14,94%	14,94%
Tempo de abertura								
Menos de 1 ano	5,36%	9,58%	4,98%	9,96%	1,92%	13,03%	1,92%	13,03%
Entre 1 e 5 anos	29,89%	21,46%	26,82%	24,52%	15,71%	35,63%	14,94%	36,40%
Acima de 5 anos	24,52%	9,20%	20,31%	13,41%	10,73%	22,99%	5,36%	28,35%

Fonte: elaborado pelos autores (2023)

Tabela 6 – Significância estatística do conhecimento dos demonstrativos financeiros

	B.P.	D.R.E.	D.L.P.A.	D.F.C.
Tipo da empresa	0,01844*	0,1738	5,6066 ^{-15**}	1,2534 ^{-16**}
Porte da empresa	1,3989 ^{-15**}	8,5503 ^{-20**}	5,0707 ^{-20**}	4,7888 ^{-15**}
Tempo de abertura	2,0397 ^{-05**}	0,01839*	0,0644	3,3163 ^{-06**}

Fonte: elaborado pelos autores (2023)

O principal demonstrativo usado para a tomada de decisões independente da variável de controle adotada é o B.P., sendo ele mais relevante para empresas comerciais e cujo apoio cresce conforme aumenta o porte. A importância do B.P. para tomada de decisões é estatisticamente significativa a -p 0,05 por setor da empresa e a -p 0,01 para os demais controles. A D.R.E. vem como a próxima mais relevante para apoio a tomada de decisões, porém suas diferenças não são significativas por setor, sendo a -p 0,05 por tempo de abertura e -p 0,01 por porte.

A D.L.P.A. apesar de relevante para a tomada de decisões para empresas comerciais e industriais, é desconsiderada por empresas prestadoras de serviços, sendo esse resultado significativo a -p 0,01. Sua importância é crescente conforme o porte da empresa, sendo esse ponto estatisticamente significativo a -p 0,01. Em relação ao tempo de abertura, não há significância estatística em relação as diferenças encontradas.

Por fim, a D.F.C. é mais relevante para empresas industriais, sendo virtualmente descartado pelas empresas prestadoras de serviços para a tomada de decisões. Se para o MEI ela é desconsiderada, sua importância aumenta para pequenas empresas, mas ainda é a menos relevante de todos os demonstrativos. As diferenças encontradas são estatisticamente significativas ao nível -p 0,01.

Esses resultados parecem sugerir que os demonstrativos conhecidos pelas empresas são aqueles usados para a tomada de decisões. Isso não implica, necessariamente, que o maior conhecimento de outros demonstrativos levaria ao seu uso para tomada de decisões, pois pode indicar que houve uma busca de conhecimento desses demonstrativos para empregá-los à tomada de decisões. Em relação ao tempo de abertura, sua análise segue a que foi feita em relação ao conhecimento dos demonstrativos. Ou seja, são mais relevantes para a faixa de empresas com tempo de abertura entre 1 a 5 anos, o que parece sugerir que seu uso é crítico na faixa de tempo de maior mortalidade para o seguimento de micro e pequenas empresas.

Dessa forma, é possível rejeitar apenas parcialmente as hipóteses nula 7 e 9, uma vez que a relevância dos relatórios tem associação em algumas de suas categorias para as variáveis de controle, mas em outras não. Já para a hipótese nula 8 ela é integralmente rejeitada, estando o porte associado a importância dos instrumentos e relatórios contábeis.

5. Conclusões

Dado a importância dos controles de desempenho e dos relatórios para a gestão e tomada de decisões das empresas, a literatura recomenda que sejam usados como importantes aliados para a sobrevivência e crescimento das empresas. Porém, sabe-se que as micro e pequenas empresas tem diferenças significativas quanto à sua gestão quando comparadas com as demais empresas. Portanto, não é adequado esperar o mesmo uso de ferramentas sem considerar elementos específicos dessas empresas, como o setor de atuação, o porte (IUDICIBUS) e o tempo de abertura.

Sabe-se que micro e pequenas empresas possuem menos recursos para lidar com as demandas do mercado, apesar de estarem sujeitas as mesmas necessidades de planejamento e controle. Ainda assim, pouco sabemos como essas empresas lidam com as dificuldades, especialmente no que tange a discussão da adoção de ferramentas de controle para a tomada de decisão (ALMEIDA; PEREIRA; LIMA, 2016; SANTOS *et al.*, 2018; BARBOSA, SANTOS, 2019). Dado esse pouco conhecimento, o estudo proposto buscou responder quais as ferramentas de controle são usadas e sua relevância para a tomada de decisões por gestores de micro e pequenas empresas. A partir da literatura, desenvolveu-se três hipóteses que foram testadas pelo teste qui-quadrado a partir de questionários enviados para gestores das micro e pequenas empresas.

A partir da análise dos dados, foi possível rejeitar parcialmente as hipóteses 1, 4, 7 e 9, sendo rejeitadas integralmente as hipóteses 2, 3, 5, 6 e 8. Enquanto empresas comerciais e de prestação de serviços preferem manter controles de gastos eletrônicos, empresas industriais preferem controles manuais, sendo essa diferença estatisticamente significativa. Não houve diferenças significativas na adoção do controle de caixa por setor, porém ele é mais relevante para empresas prestadoras de serviços, MEIs e pequenas empresas, e sua adoção aumenta conforme o tempo de abertura, sendo essas diferenças estatisticamente significativas. Por fim, a adoção de controle externo do patrimônio aumenta conforme o porte e tempo de abertura, e apenas os MEIs e empresas com menos de um ano adotam mais o controle interno, sendo os resultados estatisticamente significativos para todas as variáveis de controle.

Sobre os indicadores de desempenho adotados, apenas o de lucro não é estatisticamente significativo para o setor. Lucro e unidades vendidas são os dois indicadores mais usados independente do setor, nessa ordem de importância, e ainda que custos seja usado para indicador de desempenho, ele é pouco empregado por empresas industriais, apesar de sua importância apontada na literatura. Já os indicadores lucro e unidades vendidas são usados em percentuais similares em relação ao porte e setor, mas são mais adotadas por aquelas com tempo de abertura entre um e cinco anos, sendo as diferenças encontradas estatisticamente significativas.

Por fim, o conhecimento e uso para tomada de decisões dos demonstrativos financeiros apontou predominância do balanço patrimonial para todos os controles de setor, porte e tempo de abertura. Em relação ao tempo de abertura, foi apontado que há maior conhecimento das informações e uso dos demonstrativos para tomada de decisões por aquelas abertas entre 1 a 5 anos, período crítico da mortalidade de empresas. Empresas com mais de cinco anos também conhecem as informações e as usam para tomada de decisões em nível maior que aquelas com menos de um ano, mas inferior àquelas na faixa crítica de tempo.

Ao responder quais os tipos de ferramentas de controle adotados e sua relevância para a tomada de decisões, esse trabalho possibilitou avançar estudos feitos anteriormente. Porém, como todo estudo, ele apresenta três importantes limitações. Primeiro que por se tratar de amostra, ela impede generalizações para toda a população de micro e pequenas empresas. Segunda é o tamanho da amostra, que poderia ser maior para garantir a robustez dos achados. Por fim, uma terceira limitação é a falta de testes de força das associações encontradas, o que poderia aprofundar mais os achados em relação as associações encontradas.

Estudos futuros podem aprofundar esses achados de três maneiras. A literatura aponta que as características de gestores de grandes empresas interferem em suas escolhas de gestão (BORTOLUZZI; ZAKARIA; SANTOS; LUNKES, 2016), e dessa forma, seria interessante investigar se as características do gestor como educação, idade e tempo de experiência também estão associados a adoção dos controles e uso dos demonstrativos. Além disso, apesar de apontar os tipos de controle e relevância dos demonstrativos, seria interessante investigar como esse uso ocorre na prática, por meio de um estudo qualitativo com os gestores, o que é adequado para investigar experiências e processos (ZANELLI, 2002). Por fim, a mensuração com empresas de diferentes estados poderia indicar diferenças que podem ser significativas para melhor compreender como esses instrumentos de controladoria e das demonstrações contábeis são adotadas em diferentes contextos.

Esse estudo representa um importante avanço para o maior conhecimento sobre como ocorre o processo de gestão e tomada de decisões em micro e pequenas empresas. Conforme o conhecimento aumenta e o campo de estudos avança, melhores ações podem ser formuladas para melhorar esses processos e garantir maiores níveis de sobrevivência daqueles encontrados até o presente.

6. Referências Bibliográficas

ALMEIDA, D. M.; PEREIRA, I. M.; LIMA, I. J. Instrumentos de controle de gestão utilizados por Micro e Pequenas empresas sul catarinenses. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 10, n. 3, p. 49-92, 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.21714/19-82-25372016v10n3p6992>.

BARBOSA, L. F. G.; SANTOS, O. M. O controle interno como ferramenta gerencial nas pequenas e médias empresas: uma análise por meio da percepção dos contadores. **Pensar Contábil**, v. 21, n. 74, p. 04-13, 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 128/2008, de 19 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp128.htm. Acesso em: 23 ago. 2023.

BORTOLUZZI, D. A.; ZAKARIA, J.; SANTOS, E. A.; LUNKES, R. J. A influência das características dos executivos de alto escalão sobre a estrutura de capital: um estudo em empresas listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Espacios**, v. 37, n. 37, p. 28-40.

COELHO, P. S.; SILVA, R. N. S. Um estudo exploratório sobre as metodologias empregadas em pesquisas na área de contabilidade no EnANPAD. **Revista Contemporânea em Contabilidade**, v. 4 n. 8, p. 139-159.

CONTADOR, J. L.; SENNE, E. L. F. Testes não paramétricos para pequenas amostras de variáveis não categorizadas: um estudo. **Gestão & Produção**, v. 23, n. 03, p. 588-599, 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0104-530X357-15>.

CREPALDI, S. A; CREPALDI, G. S. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FERNANDES, R. B.; LEITE, I. F.; TAVARES, A. L.; AZEVEDO, Y. G. P. Balanço perguntado: um instrumento de análise econômico-financeira de micro e pequenas empresas.

Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo – REMIPE, v. 5, n. 1, 46-64.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas em pesquisa social**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2019. 248 p.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2021. 368 p.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 11 ed. São Paulo: Atlas. 2018

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC/IMAP). International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts. New York, 1998.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial: da teoria à prática**. 7 ed. São Paulo: Atlas. 2020.

MOREIRA, B. C. M.; GONÇALVES, M. V.; COSTA, M. F.; FERREIRA, A. C. Analisando o uso de instrumentos financeiros nas práticas de gestão das empresas do setor de confecção e facção do município de Formiga/MG. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 11, n. 1., 87-107.

REIS, G. B.; MOTA, A. F.; CAVAZZANA, A. O uso das informações contábeis nas micro e pequenas empresas na cidade de Penápolis-SP e região. **Revista Empreenda UniToledo Gestão, Tecnologia e Gastronomia**, v. 3, n. 1, p. 87-105 2019.

REIS, D. L.; QUERINO, F. F.; RIBEIRO, F. F. T; GOMES, R. S. Empreendedorismo: MEI e seus impactos econômicos. **Revista Pesquisa em Administração**, v. 3, n. 1., p. 2-21, 2019.

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

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Sobrevivência das empresas no Brasil** Brasília: 2016. Disponível em <https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-102016.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2023.

_____. **Causa Mortis: o sucesso e o fracasso das empresas nos primeiros 5 anos de vida**. Brasília: 2014. Disponível em https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/CAUSA%20MORTIS_vf.pdf. Acesso em: 23 ago. 2023.

SOUZA, A. E.; CORRÊA, H. L. Indicadores de desempenho em pequenas e médias empresas. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, v. 8, n. 3, p. 118-136, 2014.

ZANELLI, J. C. Pesquisa qualitativa em estudos de gestão de pessoas. **Estudos de Psicologia**, n. 7 (esp), p. 79-88, 2002.