

QUAIS OS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL UTILIZADOS PELOS DIRIGENTES DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS BRASILEIRAS?

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.547162606017>

Alexandre Farias Albuquerque
UFMS/CPTL, Brasil,

Cleston Alexandre dos Santos
UFMS/ESAN, Brasil

Lucas de Lima Souza
UFMS/ESAN, Brasil

RESUMO: O objetivo da pesquisa foi identificar os artefatos da Contabilidade Gerencial utilizados pelos dirigentes das micro e pequenas empresas (MPEs). O estudo é de natureza exploratória, visando aumentar o conhecimento sobre o tema e caracteriza-se também como uma pesquisa bibliográfica, elaborada a partir de material já publicado. De forma geral, os artefatos contábeis são classificados em tradicionais e modernos ou estão relacionados às atividades gerenciais de planejamento, avaliação de desempenho e controle. Foram identificados cinco artefatos tradicionais e um artefato moderno conforme a classificação de Xavier e Carmo Filho (2015). Quanto aos artefatos contábeis relacionados às atividades gerenciais, dos quinze artefatos de planejamento percebidos nos estudos, os mais citados foram: formação do preço de vendas (6 citações), margem de contribuição, orçamento empresarial e ponto de equilíbrio (5 citações). Dos oito artefatos utilizados na avaliação de desempenho, os mais discutidos foram: demonstração dos fluxos de caixa (8 citações) e indicadores de liquidez, rentabilidade e endividamento (6 citações). E por fim dos treze artefatos de controle mencionados, os mais citados foram: contas a pagar e a receber e controle de estoques (5 citações); controle de despesas e de receitas e custeio variável (4 citações). Os achados mostram que não há um consenso na utilização dos artefatos, sendo necessário discussões mais profundas e de estudos longitudinais para analisar a necessidade de adaptação dos artefatos às características das pequenas empresas,

bem como o impacto das adoções / mudanças dos artefatos no processo de tomada de decisão.

PALAVRAS-CHAVE: contabilidade gerencial; artefatos contábeis e gerenciais; pequena empresa; microempresa.

WHAT ARE THE ARTIFACTS USED BY THE HEADS OF MANAGERIAL ACCOUNTING IN BRAZILIAN SMALL?

ABSTRACT: This paper presents the result of a research which identifies managerial accounting artifacts used by the heads of small businesses. This study is characterized by its exploratory nature and bibliographic research in order to contribute to the knowledge and studies about the theme. In general, the managerial artifacts are classified in traditional and modern ones or they are related to managerial planning activities or management performance and assessment and control. Five traditional artifacts and one modern were identified according to Xavier and Carmo Filho (2015). Concerning the managerial accounting artifacts related to management activities, from the fifteen perceived in this study, the most recurring ones were: price formation (6 mentions); contribution margin, business budget and break even point (5 mentions). The most discussed artifacts related to management performance from a number of eight were: cash flow statement (8 mentions) and liquidity, profitability and debt ratios (6 mentions). Eventually, from thirteen control artifacts, the most mentioned were: accounts payable and receivable and stock control (5 mentions); expenditure and revenue control and variable costing (4 mentions). Such findings show that there is not a consensus on the use of artifacts, demanding more in-depth discussions and longitudinal studies to analyse the need of adaptations of artifacts to the characteristics of small businesses as well as the impact of adoption/changing of artifacts in the process of decision making.

KEYWORDS: managerial accounting; management and accounting artifacts; small businesses; micro businesses.

INTRODUÇÃO

A contabilidade gerencial (CG) em suas aplicações se vale de vários campos de conhecimento: contabilidade financeira, contabilidade de custos, análise financeira e de balanços, administração da produção, estrutura organizacional e administração financeira (Iudícibus, 1987). A contabilidade gerencial (CG) preocupa-se com a informação contábil útil à administração para o processo de tomada de decisão (Iudícibus, 1987; Padoveze, 2010; Atkinson, Kaplan, Matsumura, Young, 2012; Ferreira, Gomes, 2021; Sobrinho, Callado, 2025). Portanto, “pode-se

afirmar que todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feitos sob medida para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na CG" (Iudícibus, 1987, p.21). Para a Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos, a CG é o processo de "identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos" (Padoveze, 2010, p.33). Souza, Russo e Guerreiro (2020) acrescentam que em cada organização, diferentes níveis funcionais de administradores podem estar envolvidos com o uso de práticas de contabilidade, sendo compreendidas de maneira diferente por cada um deles, em função de seus níveis hierárquicos de atuação.

Na CG o objetivo dos relatórios contábeis é facilitar as atividades gerenciais de planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente. Sendo assim, os relatórios são orientados para o futuro no intuito de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acrescidos de uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato) (Padoveze, 2010).

No entanto, existe uma grande dificuldade em investigar a prática da CG em função do que é definido na literatura, demonstrando que não existe consenso sobre a área de abrangência da CG (Souza, Ribeiro, Cordeiro, Clemente 2007). Consequentemente, existe um gap entre teoria e prática da CG (Frezatti, 2005, 2009; Guerreiro, Cornachione, Soutes, 2011; Oliveira, Marques, Cintra, 2020) e também há dificuldades na identificação dos artefatos contábeis que podem ser úteis ao planejamento, avaliação e controle pelos tomadores de decisão.

Frezatti (2009) em sua pesquisa com grandes e médias empresas com faturamento superior a US\$18 milhões, identificou que as empresas utilizam de maneiras e intensidades diferentes os artefatos da CG, afirmando que a única associação indiscutível é que a CG continua preponderantemente sendo absorvida pelas organizações de maior porte, sendo lenta e menos evidenciada nas demais. Semelhantemente a Frezzatti (2009), Guerreiro, Cornachione e Soutes (2011) também identificaram que a intensidade de utilização é variável de artefato para artefato. Do mesmo modo, Teixeira (2015) em sua pesquisa quantitativa com contadores da cidade de Londrina (PR) verificou a baixa utilização da maioria dos artefatos da contabilidade gerencial no ramo de escritórios de contabilidade.

Somando-se a predominância da utilização da informação contábil para fins legais e fiscais na pequena empresa (Oliveira, Mesquita, Lima, 2017) aos fatos da baixa utilização dos artefatos pelos contadores para fins gerenciais (Teixeira, 2015;

Carmo & Machado, 2022) e a variação de intensidade do uso dos artefatos nas grandes empresas (Frezzatti, 2009; Guerreiro *et al.*, 2011), a questão de pesquisa é: quais os artefatos da contabilidade gerencial utilizados dirigentes das micro e pequenas empresas? Sendo assim, o objetivo da pesquisa é identificar os artefatos da CG utilizados pelos dirigentes das MPEs. O artigo apresenta quatro seções: introdução, método, resultados da pesquisa e considerações finais.

MÉTODO

Este artigo foi escrito a partir da revisão, sistematização e análise de informações já publicadas sobre o tema “artefatos contábeis na pequena empresa”. De acordo com o objetivo, esta pesquisa pode ser considerada de natureza exploratória, pois tem o propósito de aumentar o conhecimento sobre o tema, tornando-o mais claro e proporcionando novas oportunidades de pesquisa. Caracteriza-se também como uma pesquisa bibliográfica, elaborada a partir de material já publicado, principalmente, de artigos de periódicos (Silva & Menezes, 2000).

A sistemática adotada para a realização da pesquisa é detalhada a seguir:

a) Leitura dos artigos de Frezzatti (2005, 2009), Guerreiro *et al.* (2011), Oliveira, Mesquita e Lima (2017) no intuito de identificar as palavras-chave para pesquisa na base de dados. Os artigos selecionados são utilizados por um dos autores em suas aulas;

b) Busca de artigos na biblioteca eletrônica SPELL® Scientific Periodicals Electronic Library. Parâmetros: período de publicação: jan. a ago./2024; tipos de documentos: artigo, resenha, resumo de teses ou dissertações; área de conhecimento: Administração, Contabilidade, Engenharia e Turismo; idioma: português, inglês e espanhol; palavras-chave: ver quadro 1.

Palavras / Termos	Localização da busca	Resultados
Artefatos e Pequena Empresa e Microempresa	Título do documento	Nenhum
Artefatos e Pequena Empresa e Microempresa	Palavra-chave	Nenhum
Artefatos e Pequena Empresa	Resumo	1 (um) artigo
Artefatos e Microempresa	Resumo	Nenhum
Contabilidade e Pequena Empresa e Microempresa	Título do documento	Nenhum
Contabilidade e Pequena Empresa e Microempresa	Palavra-chave	Nenhum

Contabilidade e Pequena Empresa	Resumo	4 (quatro) artigos
Contabilidade e Microempresa	Resumo	1 (um) artigo
Gestão Financeira e Pequena Empresa e Microempresa	Título do documento	Nenhum
Gestão Financeira e Pequena Empresa e Microempresa	Palavra-chave	Nenhum
Gestão Financeira e Pequena Empresa	Resumo	2 (dois) artigos
Gestão Financeira e Microempresa	Resumo	3 (três) artigos
Controle Gerencial e Pequena Empresa e Microempresa	Título do documento	Nenhum
Controle Gerencial e Pequena Empresa e Microempresa	Palavra-chave	Nenhum
Controle Gerencial e Pequena Empresa	Resumo	1 (um) artigo
Controle Gerencial e Microempresa	Resumo	Nenhum
Contábil e Pequena Empresa	Título do documento	Nenhum
Contábil e Microempresa	Título do documento	3 (três) artigos
Contábil e Pequena Empresa e Microempresa	Palavra-chave	Nenhum
Contábil e Pequena Empresa	Resumo	1 (um) artigo
Contábil e Microempresa	Resumo	3 (três) artigos
Controladoria e Pequena Empresa e Microempresa	Título do documento	Nenhum
Controladoria e Pequena Empresa e Microempresa	Palavra-chave	Nenhum
Controladoria e Pequena Empresa e Microempresa	Resumo	Nenhum
Artefatos e Gestão Financeira e MEI	Resumo	Nenhum
Contabilidade e MEI	Resumo	1 (um) artigo
Controle Gerencial e Contábil e MEI	Resumo	Nenhum
Administração e MEI	Resumo	1 (um) artigo
Artefatos e Controladoria e MEI	Resumo	Nenhum
Contabilidade e MPes	Resumo	5 (cinco) artigos

Gestão Financeira e MPEs	Resumo	4 (quatro) artigos
Controle Gerencial e MPEs	Resumo	2 (dois) artigos
Contábil e MPEs	Resumo	2 (dois) artigos
Controladoria e MPEs	Resumo	2 (dois) artigos
	TOTAL	36 (trinta e seis)

Quadro 1. Palavras-chave para busca na biblioteca eletrônica SPELL

c) Seleção de 36 artigos pelo título e resumo (quadro 1), excluindo-se nove artigos repetidos, resultando 27 artigos para identificação dos artefatos contábeis.

d) Leitura e resumo dos 27 artigos, com descarte de 8 artigos sem relação com o objetivo da pesquisa, resultando em 19 artigos para pesquisa;

e) Identificação dos artefatos contábeis nas 19 fontes bibliográficas selecionadas (Quadro 2) e criação de banco de dados com o auxílio do Microsoft Word, relacionando todos os artefatos contábeis que podem ser utilizados pelos dirigentes das pequenas empresas para o planejamento, à avaliação e o controle. Com base nesses dados foi possível analisar alguns aspectos da amostra: os artefatos mais citados, os tipos de pesquisa, os periódicos com maior número de publicações, a tendência nesse tema de estudo e futuras oportunidades de pesquisa.

RESULTADOS

A fim de facilitar a visualização das informações coletadas a partir da revisão da literatura, optou-se pela elaboração de quadros que sistematizam os autores, o tipo de pesquisa, o local da publicação e os artefatos utilizados nas MPEs. O quadro 2 exhibe as fontes bibliográficas, em ordem cronológica e, em segundo critério, ordem alfabética, para composição dos demais quadros. O tipo de pesquisa predominante foi a quantitativa em quase 50% dos estudos.

Autores		Tipo de Pesquisa
1.	Gomes, Tachizawa e Picchiali (2014)	Estudo de Caso Relato
2.	Endo e Rojo (2016).	Técnico Pesquisa Bibliográfica
3.	Fernandes e Galvão (2016).	Pesquisa Bibliográfica
4.	Santos, Anjos, Cavalcante e Monte (2016).....	Relato Técnico Estudo
5.	Kawai (2017).	de Caso Quantitativa
6.	Paulo e Cintra (2018).	Relato Técnico Estudo
7.	Cajaiba e Andrade (2019).	de Caso Quantitativa
8.	Freitas, Faoro, Lago e Rojo (2019).....	Quantitativa Qualitativa
9.	Honório e Bonemberger (2019).	Quantitativa Qualitativa
10.	Mendes, Lunkes, Menegazzo, Schnorrenberger e Lavarda (2019)..	Relato Técnico Quantitativa
11.	Feil e Haberkamp (2020).	Quantitativa Quantitativa
12.	Silva, Levino e Costa (2020).	Quantitativa
13.	Carrazzoni, Carvalho, Carrazzoni e Leal (2021).	
14.	Oliveira, Miranda e Takamatsu (2021).....	
15.	Pereira e Faia. (2021).	
16.	Rieger, Gresele e Walter (2021).	
17.	Siqueira, Dieng, Mazzer e Barreto (2022).	
18.	Tissot, Lossavaro, Foltran, Ribeiro e Albuquerque (2022).....	
19.	Araújo, Rodrigues e Martins (2023)	

Quadro 2. Fontes bibliográficas do tema “artefatos contábeis na pequena empresa”

A tarefa seguinte foi identificar as fontes de publicação dos artigos (Quadro 3).

Fontes de Publicação	Total
Brazilian Business Review (BBR)	1
Enfoque: Reflexão Contábil	1
Revista Brasileira de Gestão e Inovação	1
Revista da Micro e Pequena Empresa (RMPE)	6
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)	1
Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas (REGEPE)	1
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	2
Revista de Tecnologia Aplicada	1
Revista Eletrônica Científica do CRA-PR (RECC)	1
Revista Inteligência competitiva	1
Revista Gestão e Planejamento	1
Revista Gestão & Tecnologia	1

Revista Reuna	1
Total geral	19

Quadro 3. Fontes de publicação dos estudos

Os artigos foram publicados em treze fontes diferentes. A Revista da Micro e Pequena Empresa (RMPE) é o periódico de maior frequência de publicações e corresponde a 1/3 do total de estudos pesquisados. Dos dezenove artigos analisados, 21% foram publicados em periódicos específicos da contabilidade.

Percebe-se que a busca apenas pela palavra-chave “artefatos” geraria um número insignificante de artigos, por essa razão utilizou-se de outras palavras-chave que são coerentes com a definição de “artefatos da contabilidade gerencial” apresentada na seção 3.1.

As três próximas seções (3.1, 3.2 e 3.3) descrevem os “artefatos contábeis na pequena empresa” identificados na pesquisa bibliográfica no período de 2014 a 2024.

Artefatos da Contabilidade Gerencial: uma visão geral

Apesar da representatividade social e econômica das pequenas empresas e do alto índice de mortalidade nesse segmento empresarial, a pesquisa contábil aplicada às pequenas e médias empresas é tímida e incipiente, embora a CG seja o tema preferencialmente discutido nos congressos mais profícuos de contabilidade. Poucos são os autores que buscam contribuir com a sociedade investigando essas empresas, demonstrando que a contabilidade pode ser instrumento decisivo para a continuidade das empresas ao fornecer elementos para tomada de decisão (Carmo & Machado, 2022).

Além do mais, não existe uma definição e/ou classificação geral dos artefatos aceita pelos estudiosos. Muitos pesquisadores têm suas próprias explicações sobre os artefatos utilizados pelos dirigentes na tomada de decisão, com baixa construção de um consenso entre a comunidade acadêmica da área.

O termo artefatos da Contabilidade Gerencial, é um termo genérico, abrangendo atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados por profissionais da Contabilidade Gerencial (Guerreiro *et al.*, 2011; Soutes, 2006, 2008).

De modo geral, duas classificações se destacam: a primeira, artefatos tradicionais e modernos, considerando a evolução dos estágios da CG (Frezatti, 2005, 2009; Guerreiro *et al.*, 2011; Soutes, 2006, 2008; Xavier & Carmo Filho, 2015) (Quadro 4).

Evolução	Estágios	Artefatos Tradicionais
1	Determinação dos custos e controle financeiro	Custeio por absorção; custeio variável; controle financeiro e operacional; orçamento anual.
2	Informação para planejamento e controle gerencial	Custo padrão; custo baseado em atividades (ABC); método de custeamento RKW; orçamento de capital; descentralização.
Evolução	Estágios	Artefatos Modernos
3	Redução de perdas de recursos em processos organizacionais	Gestão baseada em atividades (ABM); centros de responsabilidade; preço de transferência; custo meta; método de custeio <i>kaizen</i> ; custeio do ciclo de vida.
4	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos	Planejamento estratégico; <i>balanced scorecard</i> ; métodos de avaliação de desempenho: EVA e MVA.

Quadro 4. Artefatos tradicionais e modernos da CG

Fonte: Adaptado pelos autores com base em Xavier e Carmo Filho (2015).

Dos nove artefatos tradicionais citados por Xavier e Carmo Filho (2015) (quadro 4), cinco foram identificados: custeio por absorção, custeio variável, controle financeiro e operacional, orçamento anual (estágio 1) e custo baseado em atividades (estágio 2). Já os artefatos modernos, dos nove citados pelos mesmos autores (quadro 4), apenas um foi encontrado nos estudos: *Balanced Scorecard* (BSC) e com apenas uma citação (Kawai, 2017). A segunda classificação (quadros 5, 6 e 7) se refere aos artefatos que sejam úteis à tomada de decisão pelos dirigentes de MPEs relacionadas ao planejamento, à avaliação de desempenho e ao controle da ação empresarial (Oliveira, Mesquita, Lima, 2017; Souza, Roque, Santos, Albuquerque, Silva, 2021; Paulo & Cintra, 2018; Pereira & Faia, 2021; Siqueira, Dieng, Mazzer, Barreto, 2022; Tissot, Lossavaro, Foltran, Ribeiro e Albuquerque, 2022). Os artefatos nem sempre são relacionados, simultaneamente, às três atividades gerenciais, alguns pesquisadores relacionam ao controle (Paulo & Cintra, 2018; Souza *et al.*, 2021), outros ao planejamento (Paulo & Cintra, 2018; Siqueira *et al.*, 2022) e à avaliação de desempenho (Kawai, 2017) e outros a todas as atividades de gestão (Oliveira *et al.*, 2017; Santos, Anjos, Cavalcante e Monte, 2016).

As seções 3.2 e 3.3 descrevem os processos de planejamento, avaliação de desempenho e controle no intuito de facilitar a identificação dos artefatos contábeis que são úteis a esses processos.

Artefatos contábeis utilizados no planejamento

Planejamento é o processo de definição de objetivos organizacionais, o estabelecimento de uma estratégia para alcançar esses objetivos e o desenvolvimento de uma hierarquia abrangente de planos para integrar e coordenar atividades. O processo de planejamento pode ser formal ou informal, dependendo do prazo e da extensão da documentação escrita (Robbins & Coulter, 1998).

O processo de planejamento (figura 1) define os objetivos ou resultados a serem alcançados, bem como os meios para realizá-los. É imaginar uma situação futura e trabalhar para construí-la. O resultado do processo de planejamento são os planos. “Um plano é um guia para a ação no futuro”. Um plano contém: objetivos, estratégias (cursos de ação), recursos e indicadores de desempenho (meios ou padrões de controle) (Maximiano, 2012, p.121).

O processo de planejamento (figura 1) é finalizado com a previsão dos meios ou padrões de controle das atividades, do consumo de recursos, dos riscos, dos objetivos e de outras variáveis incluídas no plano. “Os padrões de controle estão registrados nas ferramentas de planejamento: cronogramas, orçamentos, planilhas de recursos, especificações de qualidade, assim por diante” (Maximiano, 2012, p.192).

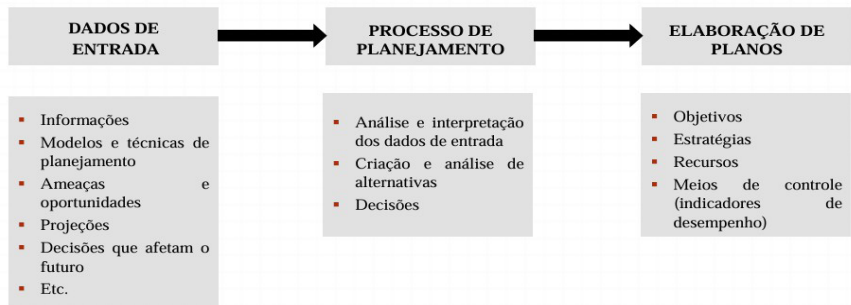


Figura 1. Processo de planejamento

Fonte: Maximiano (2004).

Então, pode-se afirmar que planejar é essencialmente, pensar no futuro, tomar decisões sobre o futuro, definindo antecipadamente o que deve ser feito: objetivos e a forma de realizá-los. Em outras palavras, planejar é escolher uma direção: Quem

é o cliente? Quantos clientes atender? Qual o produto? Quanto custa o produto? Qual o preço do produto? Quantos e quais são os fornecedores? Quantos e quais são os concorrentes? O que fazer para cumprir a legislação? Quantos e quais tributos pagar? Quanto investir? Quanto lucrar? Qual é o mínimo a vender para não ter prejuízo? Quantas pessoas contratar?

Enfim, planejar é fazer escolhas: o que a empresa vai ser e fazer e o que não vai ser ou fazer. E para fazer escolhas, as informações e os artefatos da contabilidade serão fundamentais durante o processo de tomada de decisões pelo dirigente das micro e pequena empresa.

O quadro 5 apresenta os 15 (quinze) artefatos contábeis identificados na pesquisa bibliográfica que podem ser úteis ao processo de planejamento da MPE. Dos quinze artefato os mais citados são: Formação do preço de vendas (6 citações); margem de contribuição, orçamento empresarial e ponto de equilíbrio (5 citações); e Capital de giro (3 citações).

Artefatos Contábeis	Autores																			
	Número de Citações	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1. Formação do Preço de vendas	6									x	x	x	x					x		x
2. Margem de contribuição	5			x								x					x	x		x
3. Orçamento empresarial	5			x	x							x			x			x		
4. Ponto de equilíbrio	5			x							x	x					x			x
5. Capital de giro	3				x								x						x	
6. Alavancagem operacional	2											x					x			
7. Concorrência	2						x											x		

[illegible]

Abaixo uma breve explanação dos artefatos mais citados no artigo.

A formação do preço de vendas (6 citações) é vista de duas formas pelos autores:

- Como uma ferramenta gerencial que visa o aumento do faturamento da empresa e a combinação de preço ao volume mais lucrativo (Honório & Bonemberger, 2019);
- Como uma política que proporciona à empresa uma estratégia relevante, garantindo bons resultados e a continuidade da empresa no longo prazo (Honório & Bonemberger, 2019). Quando a estratégia competitiva adotada por uma empresa for a de diferenciação, maior a necessidade de informações para formar um preço de venda adequado que reflita a diferenciação proposta (Siqueira *et al.*, 2022).

A formação de preço de vendas do produto (bem ou serviço) pode se basear no cliente, na concorrência e nos custos (Honório & Bonemberger, 2019; Araújo *et al.*, 2023). Outra ferramenta para se calcular o preço de venda é o Mark-up (ou taxa de marcação), um índice utilizado para que se alcance o preço de venda dos produtos (Honório & Bonemberger, 2019; Feil & Haberkamp, 2020).

A margem de contribuição (MC) (5 citações) se refere a quanto cada produto contribui para cobrir os custos fixos e dar lucro (Siqueira *et al.*, 2022). É o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro (Araújo *et al.*, 2023). A MC baseia-se na diferença entre os custos e as despesas variáveis para com o preço de venda e representam os recursos financeiros alcançados pela empresa relacionados com a quantidade gerada pela produção e venda de uma unidade adicional de cada produto, afim de que a mesma possa saldar seus custos fixos e alcançar o lucro tão almejado (Rieger *et al.*, 2021).

A margem de contribuição pode ser expressa em termos totais, que leva em consideração o total de gastos variáveis e o total de receita de vendas ao invés dos gastos e preços unitários ($MCT=RL-CV-DV$) (Rieger *et al.*, 2021).

O orçamento empresarial (5 citações) é um instrumento que orienta a direção da empresa em termos de datas e unidades monetárias para atingir os objetivos empresariais e concentrar esforços para (Fernandes & Galvão, 2016):

- Orientar a execução das atividades;
- Possibilitar a coordenação dos esforços das áreas que compõe a empresa;
- Potencializar o resultado global da empresa;
- Reduzir os riscos operacionais; e
- Facilitar a identificação das causas dos desvios entre o planejado e o realizado.

O ponto de equilíbrio (5 citações) representa o volume de vendas, em quantidade ou em receita bruta, necessário para que uma empresa obtenha lucro igual a zero (Araújo *et al.*, 2023). Também pode ser definido como a quantidade mínima que deve ser vendida para a quitação dos custos e despesas operacionais, atingindo o resultado operacional igual a zero (Rieger *et al.*, 2021).

O capital de giro (3 citações) representa o montante necessário para financiar a continuidade das operações da empresa, isto é, são os recursos para pagamento de impostos, salários e fornecedores; financiamento aos clientes; manutenção de estoques; e demais despesas operacionais. Conforme o próprio nome indica, o capital de giro é concernente a todas as contas financeiras que giram ou movimentam o dia a dia da empresa. A necessidade de capital de giro representa a diferença entre o montante de recursos aplicados (A) e o total dos recursos que a empresa consegue para financiar o capital de giro (B) (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas [SEBRAE], 2023).

Artefatos contábeis de avaliação e controle

O modelo geral do processo de controle (figura 2) mostra que a avaliação do desempenho é uma etapa da atividade gerencial de controle que o dirigente necessita realizar para verificar se os objetivos e metas definidos no planejamento foram ou não alcançados. E em caso negativo tomar as medidas corretivas para colocar a empresa nos trilhos.

Em organizações, controlar significa monitorar, avaliar e melhorar as diversas atividades que ocorrem dentro delas. É fazer que algo ocorra do modo como foi planejado. Para controlar, os administradores devem conhecer com clareza os resultados esperados de uma ação específica, de forma a garantir que os planos se tornem realidade. Sendo assim, eles precisam entender o que de fato foi planejado (Certo & Peter, 2006, p.132).



Figura 2. Modelo geral do processo de controle.

Fonte: Certo e Peter (2006).

O quadro 6 apresenta os 8 (oito) artefatos contábeis identificados na pesquisa bibliográfica que podem ser úteis ao processo de avaliação de desempenho da MPE.

Artefatos Contábeis	Autores																	
	Número de Citações	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1. Demonstração dos Fluxos de caixa	8	x		x				x		x	x	x	x					x

2. Indicadores de liquidez, rentabilidade e endividamento	6				x							x	x	x				x		x
3. Demonstração do Resultado	5			x				x	x	x	x									
4. Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados	2							x			x									
5. Demonstração do Resultado Abrangente	2							x			x									
6. Demonstração do Valor Adicionado	2							x			x									
7. Balanço Patrimonial	1							x												
8. <i>Balanced Scorecard</i>	1					x														

Quadro 6. Artefatos contábeis de avaliação de desempenho utilizados nas MPes

Dos oito artefatos utilizados na avaliação de desempenho, os três mais citados são:

- Demonstração dos fluxos de caixa (DFC) (8 citações);
- Indicadores de liquidez, rentabilidade e endividamento (6 citações);
- Demonstração do resultado do exercício (DRE) (5 citações).

O fluxo de caixa (8 citações) visa obter informações úteis para propiciar base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa, e equivalentes de caixa, e as necessidades da entidade para utilizar esses recursos (Gomes *et al.*, 2014). A empresa passará a utilizar a ferramenta de fluxo de caixa para melhor planejar seus recebimentos e pagamentos, afim de estender os prazos de pagamento e encurtar os recebimentos (Honório & Bonemberger, 2019).

A demonstração dos fluxos de caixa tem a finalidade de mostrar como se comportaram as entradas e saídas de recursos financeiros da empresa em determinado período servindo de base para a elaboração do fluxo de caixa projetado para o futuro (Honório & Bonemberger, 2019).

Silva *et al.* (2020) apresentam um conjunto de indicadores (6 citações) para conhecer a saúde financeira de uma empresa e partir deles tomar decisões operacionais ou estratégicas de forma mais assertiva:

- **Liquidez:** índices que permitem saber a capacidade de pagamento de curto prazo à medida que vencem - Liquidez geral, liquidez seca e liquidez corrente;
- **Rentabilidade:** índices que apresentam o desempenho acerca do retorno financeiro de suas operações - Giro do ativo, margem líquida, rentabilidade do ativo e do patrimônio líquido;
- **Endividamento:** índices que apresentam como está distribuído o capital na empresa e sua origem - Participação de capitais de terceiros, composição do endividamento, imobilização do patrimônio líquido e imobilização dos recursos não correntes.

É na DRE (5 citações) que estão expressos os resultados apurados pela entidade, tanto a benefício do capital de terceiros quanto do capital próprio. É por meio dela que se pode avaliar tendências em termos de receitas, custos e despesas de variadas naturezas. Assim, os índices de rentabilidade e prazos médios estão pautados, em parte, nas informações apresentadas nesta demonstração. A DRE apresenta de forma esquematizada os resultados auferidos pela empresa em determinado período e são apurados deduzindo-se das receitas todas as despesas que a empresa incorreu no referido período (Martins, Miranda e Diniz, 2020).

O quadro 7 mostra os treze artefatos contábeis de controle identificados na pesquisa.

Artefatos Contábeis	Autores																			
	Número de Ci- tações	1	2	3	4	5	6	7	8	9	1 0	1 1	1 2	1 3	1 4	1 5	1 6	1 7	1 8	1 9
1. Contas a pagar e a receber	5	x			x		x				x	x								
2. Controle de estoques	5				x		x				x	x				x				
3. Controles de despesas	4				x					x		x								x

4. Controle de receitas	4		x					x	x									x
5. Custeio variável	4		x					x								x		x
6. Controle de custos	3			x						x			x					
7. Sistema de informação gerencial (SIG)	3											x	x				x	
8. Controle de tributos e contribuições	1				x													
9. Controle da folha de pagamento	1				x													
10. Custeio baseado em atividades (ABC)	1						x											
11. Custeio por absorção	1						x											
12. Depreciação do imobilizado	1				x													
13. Sistema integrado de gestão (ERP)	1						x											

Quadro 7. Artefatos contábeis de controle utilizados nas MPes

Já entre os treze artefatos de controle identificados nos estudos em MPes, os mais discutidos são (quadro 8):

- Contas a pagar e a receber e controle de estoques (5 citações);
- Controle de despesas, controle de receitas e custeio variável (4 citações);
- Controle de custos e sistema de informação gerencial (3 citações).

Artefato de Controle	Descrição
Contas a pagar e a receber	São as contas pagas pela empresa a terceiros e as contas pagas por terceiros para a empresa.
Controle de estoques	Registro e avaliação das entradas e saídas de produtos.

Controles de despesas	Registro e avaliação das saídas de recursos financeiros.
Controle de receitas	Registro e avaliação das entradas de recursos financeiros.
Custeio variável	Método que calcula os custos que se alteram de acordo com o volume de produção/operação. Fundamental para a formação do preço de venda dos produtos.
Controle de custos	Registro e avaliação dos custos, visando a identificação e redução de custos desnecessários.
SIG	Processo de transformação de dados em informações úteis a tomada de decisão e ao planejamento.

Quadro 8. Artefatos contábeis para controle

Fonte: baseado nos autores do quadro 2.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar da amplitude do escopo da contabilidade gerencial (CG) e da definição de “artefato contábil”, o termo específico (ou palavra-chave) “artefato contábil” foi encontrado apenas em 1 (um) artigo na Biblioteca Eletrônica SPELL: Paulo e Cintra (2018). Tal fato corrobora com a existência de lacunas entre a teoria e prática da CG (Guerreiro *et al.*, 2011), levando a baixa utilização dos artefatos pelos gestores e os próprios contadores, proprietários- dirigentes de escritórios de contabilidade (Teixeira, 2015).

O objetivo da pesquisa foi identificar os artefatos da CG utilizados pelos dirigentes das micro e pequenas empresas. Nos 19 (dezenove) artigos selecionados na Biblioteca Eletrônica SPELL, foram identificados 36 (trinta e seis) artefatos contábeis relacionados às atividades gerenciais de planejamento, avaliação de desempenho e controle da ação empresarial nas MPEs. O artefato mais citado em cada uma das atividades gerenciais foi: formação do preço de vendas com 6 (seis) citações (planejamento), demonstração dos fluxos de caixa com 8 (oito) citações (avaliação de desempenho) e contas a pagar e a receber com 5 (cinco) citações (controle). Percebe-se a imensa predominância dos artefatos chamados de ‘tradicionais’ (Xavier & Carmo Filho, 2015). Apenas um artefato ‘moderno’ foi encontrado na pesquisa, o *Balanced Scorecard* (BSC).

Mesmo de forma incipiente, os resultados corroboram com as ideias de Albuquerque, Escrivão Filho, Nagano e Philippsen Junior (2016) e Albuquerque, Escrivão Filho, Nagano e Terence (2018) que indicam a influência das características das MPEs na adoção dos artefatos contábeis (fatores contábeis/financeiros) nas atividades de gestão. Os artefatos mudam de importância à medida que a empresa cresce e evolui, isto é, aqueles que tem importância para a administração das grandes

empresas, como nos estudos de Frezatti (2005, 2009), Guerreiro *et al.* (2011) e Souza, Russo e Guerreiro (2020), podem não ser tão importantes ou decisivos para a sobrevivência das empresas de pequeno porte. O foco (nível de importância) é maior na operação (contas a pagar e a receber) e menor na gestão (relatórios contábeis) como apontam Feil & Haberkamp (2020).

Não há dúvida, de que a literatura sobre a utilização dos artefatos gerenciais nas pequenas empresas carece de novos estudos, empíricos e longitudinais, buscando entender as demandas específicas e a adaptação e impacto na adoção dos artefatos de contabilidade. A seguir, são apresentadas sugestões para balizamento das pesquisas futuras no tema:

- É preciso simplificar/padronizar o escopo da CG, como também dos artefatos contábeis que carecem de sistematização;
- Desenvolver pesquisas qualitativas que incorporem o microempreendedor individual (MEI), discutindo quais artefatos de contabilidade podem úteis para a gestão da atividade e de que forma podem ser adaptados para as demandas e características do MEI. Apenas um dos dezenove artigos estuda o MEI (Rieger *et al.*, 2021), embora os MEIs tenham a maior taxa de mortalidade entre os pequenos negócios, 29% fecham após 5 anos de atividade (SEBRAE, 2023);
- Reconhecer as especificidades da pequena empresa. É fundamental para a compreensão dos artefatos contábeis, entender que a pequena empresa não é uma grande empresa que ainda não cresceu. Apenas um (Paulo & Cintra, 2018) dos dezenove artigos pesquisados menciona a influência das especificidades na gestão da pequena empresa;
- Utilizar o conceito de ciclo de vida organizacional (CVO). Uma forma de pensar as características típicas das MPEs e ajudar na resolução de seus problemas é considerar o ciclo de vida dessa categoria de empresa. Apenas um dos artigos pesquisados utilizou esse conceito (Paulo & Cintra, 2018);
- Analisar de que forma fatores pessoais (como estilo gerencial e traços de personalidade) e ambientais (incertezas ambientais, como pandemias e crises econômicas) afetam a gestão e a utilização de artefatos de contabilidade na pequena empresa. Fatores pessoais e ambientais tendem a impactar na condução da gestão / tomada de decisão das empresas.

Apesar das considerações apresentadas na parte final do texto, observa-se que o número de textos pesquisados ainda é insuficiente e que este artigo consolida o início da revisão bibliográfica de uma pesquisa mais ampla iniciada no ano de 2024.

REFERÊNCIAS

- Albuquerque, A. F., Escrivão Filho, E., Nagano, M. S., & Philippsen Junior, L. A. (2016). A change in the importance of mortality factors throughout the life cycle stages of small businesses. *Journal of Global Entrepreneurship Research*, 6 (8). DOI 10.1186/s40497-016-0051-1
- Albuquerque, A. F., Escrivão Filho, E., Nagano, M. S., & Terence, A. C. F. (2018). The organizational aspects and mortality of the small company: description of the relevant factors in the retail clothing sector. o. *Gestão da Produção, Operações e Sistemas*, 14 (3), p. 176-209. DOI: 10.15675/gepros.v13i3.1947
- Araújo, R. A., Rodrigues, M. V. & Martins, J. R. (2023). Gestão de custos em uma empresa de manufatura de artigos ópticos: um estudo de caso. *Revista Gestão e Planejamento*, 24, p. 347-372. DOI: 10.53706/gep.v.24.7474
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young S. M. (2012). *Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia*. (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Cajaiba, K. S., & Andrade, J. F. (2019). Percepção dos profissionais contábeis sobre a adoção da ITG 1000 – Modelo contábil para microempresa e empresa de pequeno porte. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 13 (1), p. 65-77. <http://dx.doi.org/10.21714/19-82-25372019v13n1p6577>
- Carmo, A. C., & Machado, L. S. (2022). Contabilidade e tributação em pequenas e médias empresas: um estudo em congressos brasileiros de contabilidade e administração. *ConTexto*, 22 (51), p.17-32.
- Carrazzoni, R. S. N., Carvalho, P. L., Carrazzoni, M. D., & Leal, J. S. Inovação organizacional: melhoria na gestão de processos de micro e pequenas empresas. *Revista Brasileira de Gestão e Inovação*, 8 (2) . DOI: 10.18226/23190639.v8n2.03
- Certo, S. C., & Peter, J. P. (2006). *Administração estratégica: planejamento e implantação da estratégia*. São Paulo: PEARSON/Prentice Hall.
- Endo, G. Y., & Rojo, C. A. (2016). Proposta de intervenções para melhorias na gestão de uma microempresa de prestação de serviços mecânicos de automóveis. *Revista Inteligência Competitiva*, 6 (3), p. 263-275.
- Feil, A. A., & Haberkamp, A. M. (2020). Análise do nível de importância e das variáveis intervenientes na utilização de ferramentas gerenciais em micro e pequenas empresas. *Revista da Micro e Pequena Empresa (RMPE)*, 14 (3), p. 120-133. <http://dx.doi.org/10.48099/1982-2537/2020v14n3p120133>

Fernandes, A. M., & Galvão, P. R. (2016). A Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas: um estudo da viabilidade e da relação custo benefício. *Revista de Tecnologia Aplicada*, 5 (1), p.3- 16.

Ferreira, M. P., & Gomes, J. S. (2021). Panorama do Controle Gerencial e suas interações com a Sustentabilidade Corporativa: revisão sistemática de literatura com análise bibliométrica do período 2010-2019. In. *Revista brasileira de Administração Científica*, v12, n. 3, 2021.

Freitas, I. Z., Faoro, M. F., Lago, S. M. S., & Rojo, C. A. (2019). Propostas de intervenções para melhorias na gestão de uma microempresa de prestação de serviços do ramo PET. *Revista Eletrônica Científica do CRA- PR*, 6 (2), p. 78-88.

Frezatti, F. (2005). Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Brazilian Administration Review (BAR)*, 2 (1), p. 73-87.

Frezatti, F. (2009). Agrupamentos dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 8 (1), p.9-39. <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/169>

Gomes, J. C. A., Tachizawa, T., & Picchiai, D. (2014). Modelo de gestão financeira no contexto das micro e pequenas empresas: estudo de caso em uma empresa de prestação de serviços. *Revista REUNA*, 19 (2), p.23- 46. <http://revistas.una.br/index.php/reuna/article/view/601>

Guerreiro, R., Cornachione, E. B. Jr., & Soutes, D. O. (2011). Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? *Revista Contabilidade & Finanças*, 22 (55), p.88-113. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772011000100006>

Honório, F. M. M., & Bonemberger, S. Z. (2019). Aplicação de ferramentas de apoio gerencial contábil em uma microempresa de confecções. *Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas*, 8 (1), p. 201- 218. <https://doi.org/10.14211/regepe.v8i1.1199>

Iudícibus, S. (1987). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.

Kawai, R. M. (2017). Indicadores de desempenho em uma pequena empresa que adota um modelo de gestão baseado na confiança. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 11 (1), p. 123-138. <http://dx.doi.org/10.21714/19-82-25372017v11n1p123138>

Martins, E., Miranda, G. J., & Diniz, J. A. (2020). *Análise didática das demonstrações contábeis*. São Paulo: Atlas. Maximiano, A. C. A. (2004). *Teoria geral da administração: da revolução urbana à revolução digital*. São Paulo: Atlas.

Maximiano, A. C. A. (2012). *Fundamentos de administração*. São Paulo: Atlas.

Mendes, A. C. A., Lunkes, R. J., Menegazzo, G. D., Schnorrenberger, D., & Lavarda, C. E. F. (2019). Características observáveis dos gestores e a utilização da informação contábil: um estudo com base na teoria dos escalões superiores. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 38 (1), p. 67-84. DOI: 10.4025/enfoque.v38i1.39192

Oliveira, M. M., Mesquita, J. M. C., & Lima, J. B. (2017). Instrumentos da contabilidade gerencial e sua contribuição para o desempenho em micro e pequenas empresas: um estudo com gestores da região metropolitana de Belo Horizonte. *Anais do Seminários em Administração*, São Paulo, SP, Brasil, 20.

Oliveira, T. C., Marques, M. D. L., & Cintra, Y. C. (2020). Artefatos de contabilidade gerencial: um estudo em cursos de graduação de ciências contábeis da Região Sudeste do Brasil. *Revista Mineira De Contabilidade*, 20 (2), p.31-42. <https://doi.org/10.21714/2446-9114RMC2019v20n2t03>

Oliveria, L. C. S., Miranda, R. D., & Takamatsu, R. T. (2021). Sustentabilidade em micro e pequenas empresas: a visão do contador sustentabilidade em micro e pequenas empresas: a visão do contador. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 11 (1), p. 54-72.

Padoveze, C. L. (2010). *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas.

Paulo, A. S., & Cintra, Y. C. (2018). O uso de artefatos de contabilidade gerencial no ciclo de vida de empresas do setor têxtil: o caso ACR Fashion. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)*, 23 (1), p. 3 - p. 27.

Pereira, C. J., & Faia, V. S. (2021). Controle interno: uma proposta de intervenção de melhoria para uma pequena empresa de confecção. *Revista Gestão & Tecnologia*, 21 (n.3), p. 212-234.

Rieger, G. F., Gresele, W. D., & Walter, S. A. (2021). Análise de custo/volume/lucro em uma empresa varejista do ramo de utensílios domésticos de Marechal Cândido Rondon. *Revista da Micro e Pequena Empresa (RMPE)*, 15 (1), p. 109-126. <http://dx.doi.org/10.48099/1982-2537/2021v15n1p109126>

Robbins, S. P., & Coulter, M. (1998) *Administração*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil.

Santos, M. A. C., Anjos, L. C. M., Cavalcante, P. R. N., & Monte, P. A. (2016). ITG 1000, Risco de Detecção e Informação Contábil: uma Análise Teórica sobre a Relação Custo versus Benefício para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. *Brazilian Business Review*, 13 (3), p. 50 – 71. DOI: <http://dx.doi.org/10.15728/bbr.2016.13.3.3>

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. (2023) *Gestão financeira*. Brasília: Hugo Cardoso, Tainara Castro (analista).

Silva, E. L. & Menezes, E. M. (2000). *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. Florianópolis: Laboratório de Ensino à Distância da UFSC.

Silva, A. J., Levino, N. A., & Costa, C. E. S. (2020). Gestão financeira em MPEs: um estudo sob a ótica de especialistas alagoanos. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 10 (3), p. 108-128.

Siqueira, D. D., Dieng, M., Mazzer, L. P., & Barreto, I. G. (2022). Associação entre variáveis contingenciais e necessidade de informações gerenciais: um estudo empírico em micro e pequenas empresas. *Revista da Micro e Pequena Empresa (RMPE)*, 16 (3), p.5-27. <http://dx.doi.org/10.48099/1982-2537/2022v16n3p527>

Sobrinho, S. L., & Callado, A. L. C. (2025). Análise das relações entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial adotadas à luz da teoria contingencial: um estudo nos hotéis dos municípios de Recife e Ipojuca do estado de Pernambuco. *Revista Ambiente Contábil*, 17(1), 444–464. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2025v17n1ID35114>

Soutes, D. O. (2006). *Uma investigação de uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras* (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <https://doi.org/10.11606/D.12.2006.tde-12122006-102212>

Soutes, D. O. (2008). Artefatos de contabilidade gerencial e a discriminação de seu uso através de indicadores contábeis. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Curitiba, PR, Brasil, 15.

Souza, D. C., Ribeiro, R. R. M., Cordeiro, A. A. L., & Clemente, A. (2007). A abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes paranaenses de contabilidade. *Anais do Congresso USP de controladoria e contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 7.

Souza, R. P., Russo, P. D., & Guerreiro, R. (2020). Estudo sobre a usabilidade das práticas de contabilidade gerencial mais intensamente usadas em empresas que atuam no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17 (45), p. 33-49.

Souza, J. H., Roque, M. R., Santos, C. A., Albuquerque, A. F., & Silva, I. F. N. (2021). Influência de fatores de sucesso das micro e pequenas empresas na utilização dos artefatos de controle gerencial. *Revista de Empreendedorismo e Gestão de Micro e Pequenas Empresas*, 6 (2), p.1-22.

Sperling, E. (2008). A influência da formação do preço de venda na micro e pequena empresa do comércio varejista nos relatórios gerenciais. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, 2 (1), p.1-18.

Teixeira, G. B. (2015). *A contabilidade sem contabilidade: a relação entre as competências do profissional contábil e a utilização dos artefatos da contabilidade gerencial em empresas prestadoras de serviços contábeis* (Dissertação de mestrado). Universidade Federal do Paraná Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil. Recuperado de <https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/handle/1884/38787>

Tissot, S. T., Lossavaro, C. A., Foltran, S. L., Ribeiro, S. P. & Albuquerque, A. F. (2022). A contabilidade consultiva como fator de sucesso das micro e pequenas empresas. *Revista da Micro e Pequena Empresa (RMPE)*, 16 (1), p.127-144. <http://dx.doi.org/10.48099/1982-2537/2022v16n1p127144>

Xavier, R. V., & Carmo, M. M. Filho. (2015). Uso dos artefatos de contabilidade gerencial: comparativo entre os hospitais acreditados no Brasil com os não acreditados da cidade de Manaus (AM). *Revista Ambiente Contábil*, 7 (2), p. 248–269.