

INVENTORIED ACCOUNTING: THE INITIAL STEP TO FORMALIZING ACCOUNTING
AND OBTAINING MANAGEMENT INFORMATION FROM MICRO-ENTITIES

Copyright © 2024 Fipecafi. Todos os direitos reservados.

Artigo avaliado por *Double Blind Review*.

DOI: <https://doi.org/10.53826/2763-7069.v3n2.2022.id66>

José Luiz Borsatto Junior

Universidade de São Paulo FEA/USP, São Paulo (Brasil)
joseluzborsattojr@gmail.com

Gabriel Denke Machado

Universidade Paranaense, UNIPAR, Paraná (Brasil)

Sandra dos Santos Oliveira

Universidade Paranaense, UNIPAR, Paraná (Brasil)

Isabel Cristina Gozer

Universidade Paranaense, UNIPAR, Paraná (Brasil)

RESUMO

Apesar de serem numerosas e relevantes para a economia e para o mercado de trabalho brasileiro, as micro e pequenas empresas estão expostas a diversos riscos em virtude de gestão informal e da ausência de mecanismos de contabilidade gerencial que favoreçam o controle e a tomada de decisão. Entretanto, é comum verificar, em micro entidades, a existência, somente, da contabilidade fiscal, o que não atende as demandas gerenciais desses negócios. Nesse sentido, buscou-se propor um instrumento de coleta de dados para a elaboração de contabilidade inventariada em microempresas, conforme as NBCs ITG 1000 e TG 1002 e outros mecanismos contábeis de mensuração. Propõe-se tal instrumento com base em pesquisa bibliográfica e em um estudo de caso construtivo em uma micro entidade industrial e *e-commerce*, com os objetivos de: i) possibilitar a formalização de uma contabilidade que priorize a essência econômica das micro entidades, para, a partir disto; ii) viabilizar a adoção de práticas de contabilidade gerencial no âmbito do processo decisório dessas entidades. Os principais resultados indicam que tal proposta é útil para se adotar normas brasileiras de contabilidade pertinentes e estruturar a contabilidade de pequenos negócios para, posteriormente, a obtenção de informações gerenciais ou mesmo a estruturação de práticas de contabilidade gerencial. Dentre as contribuições, destacam-se: o instrumento estabelece uma ponte entre a contabilidade fiscal e a contabilidade gerencial, o que favorece a obtenção de informações gerenciais voltadas para a determinação de custos, controle financeiro, avaliação de desempenho e planejamento.

Palavras-chave: Micro e Pequenas Empresas; Contabilidade Inventariada; Contabilidade Gerencial; Balanço Perguntado; Estudo de Caso Construtivo.

ABSTRACT

Despite of being numerous and relevant to the Brazilian economy and labor market, micro and small companies are exposed to various risks due to informal management and the absence of managerial accounting switches that favor control and decision-making. However, it is common to see, in micro-entities, the existence of only tax accounting, which does not meet the managerial demands of these businesses. In this sense, this attempt was made to provide a data collection instrument for the elaboration of inventoried accounting in micro companies, according to NBCs ITG 1000 and TG 1002 and other measurement accounting transactions. This instrument is proposed based on bibliographical research and on an constructive case study in an industrial and e-commerce micro-entity, with the objectives of: i) enabling the formalization of an accounting that prioritizes the economic essence of micro-entities, in order to, from this; and ii) enabling the adoption of management accounting practices within the scope of the decision-making process of these entities. The main results indicate that such proposal is useful for adopting Brazilian accounting standards and structuring the MPES accounting for later obtaining managerial information or even the structuring of management accounting practices. Among the contributions, the following stand out: the instrument establishes a bridge between fiscal accounting and managerial accounting, which favors obtaining managerial information aimed at determining costs, financial control, performance evaluation and planning.

Keywords: Micro and Small Companies; Inventoried Accounting; Management accounting; Inquired Balance Sheet; Constructive Case Study.

1 INTRODUÇÃO

As micro e pequenas empresas (MPES) são numerosas e relevantes para a economia do país. Apesar do porte reduzido, tais negócios representam mais de 90% das pessoas jurídicas do país (MOLTER, 2022), geram mais da metade dos empregos formais e contribuem com 27,5% do Produto Interno Bruto brasileiro (SEBRAE, 2018).

Grande parcela das MPES enfrentam uma série de adversidades, por exemplo, a exposição a riscos devido à gestão informal e familiar, e pela ausência de competências e aparatos administrativos e mercadológicos (DIANA; CONEJEIRO; MANJINI, 2017). Ademais, com o cenário atual de competição se intensificando, torna-se necessário que os empreendedores que administram tais negócios apresentem resiliência, flexibilidade, adaptabilidade e velocidade na tomada de decisão (DIANA; CONEJEIRO; MANJINI, 2017). Isso se intensifica em face dos rápidos avanços tecnológicos e das consequências da pandemia de Covid-19.

Entretanto, na visão de Kassai e Kassai (2001), a administração de pequenos negócios é dificultada por dois sérios problemas: a dificuldade de se levantar recursos para o financiamento desses empreendimentos, principalmente pelos juros praticados no país, e a inexistência de uma contabilidade devidamente estruturada para fornecer as informações econômico-financeiras necessárias para a administração do negócio. Este último possui relação com o primeiro, pois a falta de contabilidade estrutura causa interferência na captação de recursos de terceiros, em instituições financeiras (KASSAI; KASSAI, 2001).

Nessa linha de raciocínio, a ausência de controles e informações adequados interfere na capacidade de gestão e controle do negócio, pois, sem isso, carece aos dirigentes de MPES a informação e conhecimento acerca da situação financeira, econômica e patrimonial (ALMEIDA; PEREIRA; LIMA, 2016). Acrescido a isso, destaca-se que a falta de estrutura e de um sistema ordenado de controles de gestão pode possibilitar maior ocorrência de falências (ALMEIDA; PEREIRA; LIMA, 2016), sendo que diversos levantamentos do SEBRAE evidenciam tal situação (SEBRAE, 2018; 2021).

Com base nos obstáculos enfrentados tipicamente pelos pequenos negócios e também pelos desafios descortinados ou agravados pela pandemia de Covid-19, entende-se que a contabilidade é fundamental para que as MPES possam ser gerenciadas adequadamente. Nesse sentido, as micro e pequenas empresas necessitam de ferramentas e informações contábeis que possam auxiliá-las em suas decisões gerenciais.

Nessa perspectiva, Kassai e Kassai (2001) elaboraram uma metodologia para se inventariar a contabilidade, ou seja, desenvolveram um levantamento de dados por meio de questionário direcionado ao gestor da empresa, denominado balanço perguntado, com o intuito de se extrair informações relevantes e razoáveis para se formalizar uma contabilidade básica e adequada à situação patrimonial de empresas com as características descritas alhures. Inclusive, tal ferramenta permitiria a mensuração e a avaliação do desempenho do negócio (KASSAI; KASSAI, 2001). Apesar disso, tal ferramenta não está inserida no mundo prático dos prestadores de serviços contábeis, sobretudo na estruturação de uma “contabilidade real” e no oferecimento de serviços de contabilidade gerencial, consultorias e assessorias. Tem-se, assim, um *gap* entre a realidade patrimonial e financeira das MPES, sobretudo das micro entidades, e a contabilidade fiscal, o que impede a utilização das informações contábeis em uma perspectiva gerencial.

Dado que a contabilidade tem evoluído e se harmonizado em relação às normas internacionais, as micro e pequenas empresas contam com modelos contábeis específicos previstos na NBC ITG 1000 e nas recentes NBC TG 1001 e 1002. Tais modelos inserem essas empresas na realidade contábil contemporânea, porém considerando apenas aspectos relevantes que promovem informações fidedignas conforme a lógica do custo-benefício informacional e compatíveis com a realidade das MPES. Assim, estabelecem critérios e procedimentos contábeis simplificados para o registro das transações e elaboração dos demonstrativos contábeis.

A partir dessa problematização, entende-se que o balanço perguntado ou contabilidade inventariada é um instrumento oportuno para a obtenção de dados e informações e sua posterior transformação em uma contabilidade organizada. Além disso, tais informações poderiam ser organizadas à luz do modelo contábil para micro e pequenas empresas, das demais NBCs e de outros mecanismos contábeis, a fim de se formular informações úteis para a tomada de decisão. Isso proporcionaria a estruturação da contabilidade desses negócios, o que levaria à obtenção de informações relativas à contabilidade gerencial – inicialmente com enfoque no primeiro estágio de artefatos de contabilidade gerencial, ou seja, foco na determinação de custos e controle financeiro (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006; SOUTES, 2006). Deste modo, seria possível diagnosticar pontos de atenção e problemas no

funcionamento e na gestão das MPES, e endereçar tais situações a partir dos artefatos de contabilidade gerencial. Isso se justifica, sobretudo, pelo histórico marcadamente repleto de dificuldades que caracteriza as MPES, principalmente pela falta de acesso a informações gerenciais por parte das micro entidades.

Assim, tem-se a seguinte questão de pesquisa: como a contabilidade inventariada pode ser implementada para se estruturar a contabilidade e produzir informações gerenciais em micro e pequenas empresas? A fim de se responder o problema de pesquisa, objetivou-se propor um instrumento de coleta de dados para a elaboração de contabilidade inventariada em micro empresas em conformidade com a NBC ITG 1000 e a NBC TG 1002 e outros mecanismos contábeis de mensuração.

Com essa finalidade, realizou-se uma pesquisa construtiva (LABRO; TUOMELLA, 2003) em duas fases: pesquisa bibliográfica e estudo de caso construtivo em uma microentidade que industrializa os seus produtos e os comercializa nos varejos digital e físico, o que levou a uma intervenção em tal empresa.

Como contribuições profissionais, a reformulação dos questionários de balanço perguntado que fazem parte da literatura da seguinte forma: a versão reformulada a) atende ao disposto nas NBC ITG 1000 e TG 1002; b) permite a aplicação de outras normas brasileiras de contabilidade no contexto MPES, conforme o caso; c) possibilita a utilização de mecanismos contábeis tais como cálculo de depreciações, estimativas de provisões, apuração de estoques e custos produtivos e constituição de reservas; d) direciona a coleta de dados por meio de documentos, entrevistas, softwares contábeis ou de gestão, verificações físicas e mensurações contábeis; e e) é útil para se estruturar a contabilidade de MPES para, posteriormente, a obtenção de informações gerenciais ou mesmo a estruturação de práticas de contabilidade gerencial.

As contribuições para a literatura remetem ao uso da contabilidade para tomada de decisões em micro e pequenas empresas. O instrumento proposto estabelece uma aproximação entre a estrutura normativa e obrigatória da contabilidade fiscal e os mecanismos de contabilidade gerencial no âmbito das micro entidades. Isso permitiu a obtenção de informações contábeis necessárias para a determinação de custos, controle financeiro, avaliação de desempenho e planejamento.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Ambiente de negócios das micro e pequenas empresas

Conforme a Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, caracteriza-se como Micro e Pequena Empresa a sociedade empresária, a sociedade simples e a empresa individual de responsabilidade limitada e empresário individual devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, aos quais, no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00.

As micro e pequenas empresas (MPES) são numerosas e são relevantes para a economia do país. Conforme dados do Sebrae (2018), existem no Brasil cerca de 6,4 milhões de estabelecimentos comerciais, dos quais 98,5% correspondem a micro

e pequenas empresas. Entretanto, são caracterizadas pela informalidade nas relações, pela ausência de controles formais de gestão e pela predominância dos membros da família proprietária na administração (GOETTEMS; GRYBOVIZKY; PEREIRA, 2019).

Os índices de mortalidade das MPES são elevados (SEBRAE, 2018; 2021), normalmente ocorrendo antes de dois anos de funcionamento (MANHÃES; PROFETAS; ACAR; RAMOS, 2020). “A falta de capital de giro, dificuldade no acesso a financiamentos, a alta carga tributária e falta de planejamento” (FERNANDES; LEITE; TAVARES; AZEVEDO, 2019, p. 54) são algumas das causas para a mortalidade das MPES. Ademais, para se gerir a empresa de forma efetiva, reduzindo os riscos de falência de micro e pequenas empresas, “há necessidade de controle e acompanhamento da evolução patrimonial da entidade pessoa jurídica, de forma dissociada do(s) patrimônio(s) da(s) pessoa(s) física(s) proprietária(s)” (FERNANDES, *et al.*, 2019, p. 54).

Assim sendo, entende-se que o processo de controle deve contemplar o monitoramento das variáveis de interesse em cada etapa do fluxo operacional da organização, ou seja, interligando o processo de gestão e controle com a estratégia e missão principal da empresa (ANAGUSKO; ARAKI; MOSER, 2020). Para tal finalidade, a implementação de um sistema de informação contábil é indispensável, assim como para gerar informações que auxiliem no controle, na avaliação de desempenho e na tomada de decisão dos gestores das MPES (ATKINSON; KAPLAN; MATSUMURA; YOUNG, 2015; ANAGUSKO; ARAKI; MOSER, 2020). O profissional contábil é responsável por captar, mensurar e classificar os eventos econômicos que fazem parte do sistema de informações contábeis (ARAÚJO; IUDÍCIBUS; NAKAMURA; MARION, 2018), contudo, tal realidade não se concretiza adequadamente nas MPES.

Adicionalmente, na visão de Kassai e Kassai (2001), existem dois problemas relevantes na administração dos pequenos negócios: o primeiro seria a dificuldade em se levantar dinheiro para alavancar a estrutura de capital da empresa. A causa para este problema, conforme os autores, seria as taxas de juros praticadas no país, fator que torna difícil o acesso à tomada de crédito por meio das instituições financeiras. O segundo problema possui relação com o primeiro, pois, a inexistência de uma contabilidade devidamente estruturada para fornecer as informações econômico-financeiras, causam interferências na captação de recursos por meio de terceiros, em instituições financeiras (KASSAI; KASSAI; 2001). Nesse sentido, cumpre ressaltar que a capitalização via mercado de capitais para tais empresas no Brasil é uma possibilidade remota, tanto pela característica das empresas, quanto pela ausência de contabilidade estruturada.

Nesse sentido, o processo de se inventariar as informações contábeis é um passo para, primeiramente, se estruturar a contabilidade do negócio, e, posteriormente, se implementar um ambiente que permita a existência da contabilidade gerencial.

2.2 Contabilidade gerencial e micro e pequenas empresas

A contabilidade gerencial permite melhorias para atuação e adaptação ao mercado, propiciando visão mais clara dos negócios ao implantar ferramentas como planejamento, orçamento, avaliação e controle (PAULA; ALMEIDA; SILVA;

PORTULHAK; PAULA, 2020). Entretanto, os autores destacam que as micro e pequenas empresas, geralmente não adotam esses recursos, fator este que interfere na eficácia do processo de gestão e avanço do negócio ao longo do tempo.

A ausência de contabilidade gerencial nas MPES representa problemas, dentre os quais destacam-se:

A falta de controles leva muitas vezes os administradores de uma empresa a trabalharem sem o suporte adequado e sem o conhecimento ideal de sua situação financeira, econômica e patrimonial, com ênfase somente na perspectiva operacional de seu empreendimento, esquecendo da gestão dos seus negócios [...]. (ALMEIDA; PEREIRA; LIMA, 2016, p.2).

Para Ferreira Neto, Rigon e Cavazzana (2020), a falta de contabilidade gerencial ocasionar dificuldades na mensuração de custos, ganhos e principalmente a rentabilidade do negócio, circunstância esta, que mina sua competitividade e, conseqüentemente, a capacidade de permanência no mercado.

Partindo disso, a contabilidade gerencial é fundamental para se trazer informações que sirvam de base para melhoria da gestão da empresa, e possibilitando a fundamentação da tomada de decisão na administração e gestão das empresas (RIEDI; MARTINI; BUGALHO; BUGALHO, 2020), inclusive para as micro e pequenas empresas.

Entretanto, salienta-se que, da mesma forma que a NBC TG 1000 introduziu um modelo de contábil específico para as MPES em detrimento de uma recomendação integral nas NBCs oriundas dos pronunciamentos contábeis, nem todas as tecnologias de contabilidade gerencial são compatíveis com o contexto dessas empresas. Nesse sentido, os estágios evolutivos da contabilidade gerencial (Quadro 1) indicam focos de atuação e uma possível evolução na contabilidade gerencial.

Quadro 1 – Estágios da Contabilidade Gerencial segundo o IMAP 1

Estágio	Período	Foco de atuação da contabilidade gerencial
Estágio 1	Antes de 1950	Foco na determinação de custos e controle financeiro, através do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos.
Estágio 2	1950-1965	Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, através do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.
Estágio 3	1965-1985	Atenção na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, através do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.
Estágio 4	1985 até hoje	Atenção na geração de valor através do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista, e de inovação organizacional.

Fonte: Grande e Beuren, (2011, p. 88).

Da mesma forma que a própria contabilidade gerencial evoluiu ao longo do tempo, as organizações também evoluem e mudam as suas estruturas à medida que se complexificam ou crescem. Assim, entende-se que as práticas de contabilidade gerencial compatíveis com o contexto das micro e pequenas empresas são, **principalmente**, as características e artefatos de contabilidade gerencial do primeiro estágio evolutivo da contabilidade gerencial concebido pelo *International Federation of Accountants* (IFAC).

Abdel-Kader e Luther (2006) enfatizam que tal estágio tem como foco a determinação de custos e controle financeiro, o papel de possibilitar o funcionamento da empresa, com ênfase na determinação de custos e controle de despesas. Soutes (2006) indica que os seguintes artefatos fazem parte desse estágio: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e retorno sobre o investimento.

No caso de MPES mais complexas que buscam a expansão de suas atividades, situação da empresa objeto de estudo, ter acesso e usar efetivamente os artefatos de contabilidade gerencial do segundo estágio evolutivo também faz sentido. Em tal estágio, o foco é prover informações para o planejamento e controle gerencial com a finalidade de dar suporte ao gerenciamento das operações e tomada de decisão (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006). Deste modo, artefatos como análise de custo-volume-lucro, rentabilidade de produtos, orçamento para planejamento de longo prazo e avaliação de desempenho não financeiro (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006) poderiam ser usados pelas MPES.

Assim, a contabilidade estruturada pode ser compreendida como um antecedente básico para a implementação e o uso de tecnologias típicas da contabilidade gerencial. Considerando que boa parte das MPEs não possui a contabilidade formalizada com suas respectivas ferramentas e informações fidedignas (KASSAI; CASA NOVA, 2006), entende-se como oportuna a reformulação do balanço perguntado. Isso proporcionaria a estruturação de uma contabilidade sintonizada com as normas brasileiras de contabilidade, as quais preconizam a essência econômica sobre a forma legal, compreensão que pode ser estendida para as MPES, conforme a relevância informacional. E, a partir disso, permitiria, também, a estruturação de uma contabilidade gerencial ou, no mínimo diagnósticos específicos e planos de ação para solucionar eventuais demandas que remetam à saúde operacional, patrimonial e econômico-financeira das MPES. Adicionalmente, a contabilidade oriunda dessa inventariação de informações também poderia servir como o passo inicial para que as MPES evoluam organizacionalmente e em termos de contabilidade gerencial.

2.3 Contabilidade inventariada e informações gerenciais

O ambiente dos pequenos negócios possui maior exposição aos eventos econômicos em relação às grandes empresas, pois verifica-se escassez à aplicação de habilidades e técnicas da contabilidade, informalidade nas relações de trabalho e processos, e falta conhecimentos em finanças e de recursos patrimoniais por parte dos gestores (KASSAI; CASA NOVA, 2006; DIANA; CONEJERO; MANGINI, 2017). Kassai e Casa Nova (2006) ainda destacam que este é um fator limitante para que a empresa obtenha recursos financeiros de terceiros, pois, “a pequena empresa não dispõe de uma contabilidade confiável” (p. 6).

Retomando aspectos apontados como causa para a mortalidade das MPEs como a falta de capital de giro, a dificuldade no acesso a financiamentos e a alta carga tributária e falta de planejamento, isso ocorre, conforme Fernandes *et al.* (2018), devido à ausência de registros dos fatos econômicos, sendo este, um problema que afeta diretamente a mensuração do patrimônio, as estratégias de gestão e decisões do negócio.

Assim, para Kassai e Casa Nova (2006), o objetivo da metodologia do balanço perguntado ou inventariado permitiria elaborar uma coleta de informações, por intermédio de questões previamente elaboradas, destinadas aos profissionais

responsáveis pela gestão da empresa, para que se possa formular os tradicionais relatórios contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício, Demonstrativo de Fluxo de Caixa. O Balanço Perguntado também viabiliza diagnóstico da situação econômica e financeira de uma determinada empresa (CORRÊA; MATIAS; VICENTE, 2006).

Os estudos elencados no Quadro 2 apresentam as principais pesquisas sobre balanço perguntado e descreve os seus principais resultados e contribuições.

Quadro 2 – Estudos sobre Contabilidade Inventariada

Autoria	Objetivo	Metodologia	Principais resultados e contribuições
Kassai e Kassai (2001).	Abordar uma metodologia alternativa para a elaboração de análises contábeis e financeiras, denominada de balanço perguntado e prestar-se não apenas para o financiamento dos investimentos, mas também para auxiliar no processo de gestão econômica das empresas pequenas.	Discussão teórica por meio do desenvolvimento de um exemplo numérico.	Contribui com a proposta de um modelo de Balanço Perguntado que permite a análise da situação econômica financeira e de crédito de um pequeno negócio.
Kassai e Casa Nova (2006).	Apresentar um modelo de balanço perguntado aplicado em uma pequena empresa, inspirado pelo modelo de levantamento de dados pela Caixa Econômica Federal, destacando questões relacionadas à dificuldade dessas empresas em obter recursos e liquidez.	Estudo de caso evidenciando as perspectivas de um empresário e de um gerente de uma agência bancária.	Apresenta um modelo que permite avaliar e justificar a provável situação econômica da empresa. Também demonstra a situação contábil da empresa investigada, por meio das demonstrações contábeis (BP, DRE e DFC), análise de rentabilidade (Método Dupont), estimativa do <i>economic value added</i> , e projeção de fluxo de caixa.
Kassai (2006).	Aplicar o modelo balanço perguntado em uma empresa de dimensões bem reduzidas, e, desse modo, validar ou aprimorar as contribuições para esse segmento tão significativo para as economias deste mundo.	Estudo de caso.	Demonstra a aplicação do balanço perguntado em um micronegócio informal, tendo como objetivo validar adequadamente tal ferramenta para apresentação de relatórios que permitam análises razoáveis de desempenho econômico-financeiro. Nesse contexto, contextualiza a aplicação de uma série de conceitos de contabilidade gerencial e finanças: <i>ágio</i> , <i>alavancagem operacional</i> , <i>benchmarking</i> , <i>break even point</i> , ciclo de caixa, ciclo operacional, custeio por absorção, custeio variável, custo de reposição, <i>Ke</i> , custo fixo, custo variável, DRE, depreciações, EVA, <i>goodwill</i> , lucro econômico, margem de contribuição, <i>market value</i> ou valor da empresa, MVA, missão da empresa, <i>target price</i> , entidade, RROI, ROI,

			custo corrigido, WACC, Ki, custo histórico, deságio, <i>markup</i> , RROE, ROE, VPL, <i>Payback</i> , <i>compound price</i> .
Alves, Matias (2014).	Testar a validade dos relatórios produzidos pela metodologia do balanço perguntado e verificar as contribuições do mesmo à gestão da organização.	Estudo de caso.	Aplicou o Balanço Perguntado em um pequeno negócio e o validou por meio de uma abordagem contabilométrica da área de Auditoria, conhecida como lei Newcomb-Benford. Assim, demonstrou a validade das informações levantadas e, paralelamente, as informações obtidas se demonstração úteis ao empresário, pois foram diagnosticados vários problemas de ordem econômica e financeira. Tais problemas eram desconhecidos pelo gestor, que reconhecia as quedas nas vendas como único aspecto a ser melhorado.
Silva, Araújo, Tavares Jr. e Macêdo (2016).	Verificar se há correlação positiva entre os dados do Balanço Perguntado e do Balanço Contábil, de forma a identificar a existência de possíveis divergências entre as informações escrituradas e as declaradas.	Estudo de caso em três micro entidades de setores diferentes e posterior análise estatística entre as informações levantadas e informações reais.	Por meio da correlação de Pearson verificou que houve correlações positivas entre as variáveis inventariadas e reais, o que favorece a utilização do Balanço Perguntado para analisar a situação patrimonial, econômica e financeira de uma MPE, particularmente para a análise de crédito por parte de instituições financeiras.
Severo, Tinoco e Ott (2017).	Aplicar a metodologia do Balanço Perguntado para avaliar a posição financeira, econômica e socioambiental de um pequeno produtor de leite.	Estudo exploratório, realizado por meio de pesquisa de campo.	A aplicação do Balanço perguntado possibilitou: compor a situação patrimonial da propriedade rural estudada, através da formalização de demonstrativos contábeis (BP, DRE, DFC, DVA) e a projeção das receitas e custos para o exercício seguinte. A pesquisa também evidenciou aspectos ambientais importantes, como o uso e descarte de materiais e impacto ambiental.
Fernandes, Leite, Tavares e Azevedo (2019).	Analisar a metodologia do balanço perguntado como um instrumento na verificação da situação econômico-financeira das micro e pequenas empresas.	Estudo de caso único e posterior análise estatística entre as informações levantadas e informações reais.	Atesta a metodologia do balanço perguntado como um instrumento na verificação da situação econômico-financeira das micro e pequenas empresas, com base na correlação de Pearson e verificação pelo teste de Shapiro-Wilk. Os principais resultados evidenciaram que existe forte relação linear entre os dados e, que não existe diferença estatisticamente significativa entre os dados contábeis reais e perguntados da empresa investigada, o que favorece o uso das informações inventariadas para a avaliação do desempenho da empresa.

Fonte: elaborado pelos autores.

A partir da análise do Quadro 2, nota-se que a literatura sobre o tema se concentra em duas vertentes: proposição e aplicação de modelos de balanço perguntado e verificação se tais modelos possuem aderência prática.

A primeira vertente é representada pelos estudos de Kassai, Kassai e Nossa (2001), Kassai (2006), Kassai e Casa Nova (2006) e Severo, Tinoco e Ott (2017). Tais estudos contribuem com as primeiras discussões sobre o levantamento de informações contábeis para fins gerenciais no contexto de MPES ou negócios informais, sobretudo pela proposição e aplicação de modelos de contabilidade inventariada. Isso proporcionou as primeiras evidências de que o balanço perguntado pode ser útil para se organizar as informações contábeis desse tipo de negócio. Por consequência, diversos conceitos e artefatos de contabilidade gerencial foram aplicados nas demonstrações inventariadas para analisar a situação econômico-econômica de MPES.

Alves, Matias (2014), Silva *et al.* (2016) e Fernandes, *et al.* (2019) também aplicam métodos de contabilidade inventariada, mas suas principais contribuições envolvem a mensuração da efetividade desses métodos em descrever a situação contábil de pequenos negócios por meio de técnicas estatísticas. Tais estudos concluem indicando correlações positivas entre os dados contábeis reais e levantados. O estudo de Alves, Matias (2014) se destaca nessa vertente, pois as informações levantadas, posteriormente analisadas, serviram como diagnóstico econômico-financeiro útil ao proprietário da MPE objeto de estudo.

Apesar disso, a literatura sobre contabilidade inventariada ou balanço perguntado não é vasta. Aspectos como unidade conceitual, clareza sobre como se levantar as informações, quais artefatos contábeis são necessários para a obtenção das informações e a sua devida mensuração, e implementação de contabilidade formal e continuidade de seu uso em MPES ainda carecem de investigações aprofundadas.

Por outro lado, em decorrência às mudanças na contabilidade do país, o Conselho Federal de Contabilidade determinou por meio Resolução nº 1.418/12 a criação da NBC ITG 1000, que visa o estabelecimento de um “Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte”. Essa resolução por sua vez, tem como objetivo a implementação de procedimentos apropriados a este nicho de empresas para o processo de formação do plano de contas, escrituração e elaboração dos demonstrativos contábeis. Ressalta-se, inclusive, que o modelo contábil para as MPES também oferece modelos simplificados para o Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Plano de Contas. As diretrizes da ITG 1000 foram revisadas e ampliadas para melhor atender as MPES com a aprovação das NBC TG 1001 e 1002 em 18/11/2021, que oferecem, respectivamente, diretrizes para o modelo contábil de pequenas empresas e micro entidades.

A necessidade de atualização da contabilidade dos pequenos negócios às diretrizes estabelecidas pela NBC ITG 1000 também significa que se abriu um espaço para a padronização, mesmo como diretriz geral, das técnicas de contabilidade inventariada.

Embora existam tais respaldos normativos, sabe-se que as MPES operam em um contexto de informalidade, caracterizado pela ausência de controles básicos de gestão (PEREIRA; LIMA, 2016; FERNANDES, *et al.*, 2019; ALMEIDA; SEBRAE,

2018; 2021), inclusive a contabilidade. Muitas vezes a contabilidade é preparada para fins fiscais, porém ou não reflete a realidade patrimonial, econômica e financeira dessas micro entidades, ou não é usada para fins gerenciais.

Diante desse contexto e do estado atual da literatura, este estudo agrega ao propor um modelo de contabilidade inventariada que se insere no contexto profissional dos preparadores da contabilidade de micro entidades (prestadores de serviços contábeis), pois tal modelo alinha-se referidas ITGs e NBCs, facilita a coleta de dados para a elaboração das demonstrações contábeis a serem elaboradas e favorece a estruturação formal da contabilidade e sua posterior adoção para fins fiscais e gerenciais – esta última a ser operacionalizada pelos próprios preparadores ou por outros profissionais da área (e.g. consultores).

3 DELINEAMENTO METODOLÓGICO

Para se atender ao objetivo do estudo adotou-se uma abordagem qualitativa e interpretativista. Desenvolveu-se um estudo de caso construtivo (*Constructive Research in Accounting* [CRA]) a partir do modelo proposto por Labro e Tuomella (2003), o qual envolve a construção de uma solução fundamentada teoricamente e suas respectivas implementação e testagem (intervenção) quanto ao seu funcionamento e aplicabilidade práticos. Assim, a reformulação do instrumento de coleta de dados para Contabilidade Inventariada a partir da ITG 1000 - Modelo Contábil Microempresa e Empresa de Pequeno Porte envolveu os procedimentos descritos na sequência.

Escolheu-se uma empresa de pequeno porte do ramo de perfumaria, enquadrada no regime de tributação do simples nacional, com contabilidade parcialmente estruturada. Portanto, sem conformidade com o estabelecido na NBC ITG 1000. Adotou-se o nome fictício Aromas Ltda. para a preservação da identidade e do sigilo da empresa. A Aromas possui processos produtivos internalizados e atua no varejo online e físico, o que possibilitou um contexto variado para a reformulação dos instrumentos de coleta de dados, pois a empresa internaliza atividades industriais, comerciais tradicionais e de *e-commerce*.

O processo de reformulação do instrumento de coleta de dados ocorreu durante um período de 19 meses, sendo progressivamente estruturado e aprimorado, com o intuito de refinar a sua construção e atender as necessidades da empresa estudada. Tal processo foi realizado em duas fases paralelas entre si: pesquisa bibliográfica e CRA.

A pesquisa bibliográfica foi conduzida para mapear e comparar todos os questionários de contabilidade inventariada ou balanço perguntado presentes na literatura brasileira. Além disso, analisou-se a NBC ITG 1000 com objetivo de se identificar as do modelo contábil das MPES. Tais esforços proporcionaram a base inicial para a elaboração de um novo instrumento de coleta de dados alinhado com a NBC ITG 1000.

Com isso, ao longo da pesquisa bibliográfica, três versões do novo instrumento foram produzidas. A primeira envolveu uma seleção das perguntas dos questionários existentes na literatura e a seu relacionamento com as contas contábeis sugeridas no modelo de plano de contas da NBC ITG 1000. A segunda etapa proporcionou uma versão mais refinada, em que as perguntas foram detalhadas e ampliadas com base

na experiência profissional dos autores. Isso foi necessário, para por exemplo, incluir no novo instrumento questionamentos sobre os prazos de pagamento e recebimento, a existência de imóveis alugados ou próprios, composição dos estoques e lógica do processo produtivo, a necessidade de se apurar o resultado e acompanhar a evolução do patrimônio líquido, dentre outras informações.

Além disso, notou-se que seria necessário acrescentar ao novo instrumento outras formas de coleta de dados além da entrevista ou da aplicação de questionário. Deste modo, nessa etapa, a terceira, identificou-se a necessidade de se coletar dados por meio das perguntas do instrumento e também por outras vias – *softwares* contábeis ou de gestão, documentos, verificações físicas e mensurações contábeis relevantes para a situação patrimonial da empresa.

A partir desse ponto, passou-se para a fase do CRA. Definiu-se como o mínimo necessário para o refinamento do novo instrumento a sua aplicação e obtenção de dados reais de quatro períodos contábeis (mensais), para que houvesse possibilidade de comparação entre os períodos, apuração de resultados, compreensão da dinâmica de funcionamento da empresa e o cálculo de indicadores econômico-financeiros para o diagnóstico empresarial.

Nesta direção, os dados da Aromas foram coletados via entrevista com o principal gestor, vistorias físicas e consulta à contabilidade formal (embora parcial). Assim, estruturaram-se os quatro conjuntos de Demonstrativos do Resultado do Exercício e Balanço Patrimonial – o primeiro retroativamente e os outros três à medida que o tempo passava.

Ao longo dessa fase, a quarta versão – e definitiva – do instrumento foi desenvolvida. Notou-se que, devido à realidade da empresa, alguns procedimentos contábeis deveriam ser mobilizados para a elaboração da DRE e do Balanço Patrimonial. Dessa forma, foi necessário ajustar os dois primeiros conjuntos de demonstrativos para a estimativa precisa dos estoques da empresa, o cálculo adequado das depreciações, a apuração das provisões oriundas da folha de pagamento a mensuração do resultado e a composição do patrimônio líquido. Apenas dessa forma foi possível apurar com relativa segurança o resultado do período e o incremento do patrimônio líquido, sobretudo porque utilizou-se a integralidade dos dados que representam todas as transações e eventos que caracterizaram e modificaram o patrimônio da Aromas Ltda.

Ressalta-se que os estoques e os custos produtivos e das mercadorias vendidas foram apurados com o auxílio do método do inventário periódico, que todos os elementos do ativo e passivo foram avaliados a valores históricos e que a avaliação dos imobilizados e estoques respeitaram suas respectivas normas brasileiras de contabilidade, pois são elementos relevantes para a empresa.

Considera-se que o grau da intervenção na empresa é modesto (OYADOMARI; SILVA; MENDONÇA NETO; RICCIO, 2014), pois recomendou-se ajustes contábeis para a contabilidade formal e realizou-se um diagnóstico empresarial com ênfases sobre o gerenciamento do capital de giro, a dependência de despesas com *marketing* e divulgação, e sobre lucratividade e rentabilidade.

4 PROPOSTA DE INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS PARA CONTABILIDADE INVENTARIADA

4.1 Descrição da empresa

A Aromas Ltda. atua no ramo de perfumaria, mais especificamente na industrialização e comércio de perfumes, sendo estes contratipos de fragrâncias patenteadas e fragrâncias próprias. Comercializa principalmente por meio eletrônico, pelo site oficial da empresa, e por meio de intermediários como, por exemplo, revendedores, influencers digitais, dentre outros. O faturamento da empresa girou em torno de R\$ 300.000,00 a R\$ 480.000,00 mensais no período analisado. Apesar de ter a sua contabilidade fiscal em ordem, a empresa carece de uma contabilidade mais precisa para dar suporte à contabilidade gerencial e ao processo decisório.

A empresa organiza suas atividades operacionais em dois departamentos: produção e comercial/*marketing*. O departamento produtivo possui cinco funcionários, o departamento de *e-commerce* conta com quatro pessoas. Além desses, o departamento administrativo é composto por três sócios.

A Aromas foi fundada em 2018, atuando apenas no comércio de produtos contratipos e, posteriormente, incluiu uma linha de produção própria. A principal concorrência enfrentada pela empresa corresponde às empresas de perfumes importados, ou seja, grandes empresas do ramo no exterior, mas convém mencionar que outras empresas de contratipo atuam nacionalmente e internacionalmente. Segundo os sócios, o objetivo futuro a ser alcançado é inserir mais linhas de perfumes próprios no mercado, assim como adentrar no mercado hidratantes e loções corporais.

4.2 Elaboração e proposição de instrumento de coleta de dados para contabilidade inventariada

A reformulação do instrumento de coleta de englobou duas fases gerais que mobilizaram duas abordagens de pesquisa: pesquisa bibliográfica e CRA na Aromas Ltda. Salienta-se que tais fases não foram estanques entre si, ou seja, depois de um certo ponto de desenvolvimento do novo instrumento ambas as abordagens ocorreram simultânea e complementarmente. Isso resultou em quatro versões do instrumento até que a versão definitiva, proposta no Quadro 3, fosse finalizada.

A pesquisa bibliográfica teve como principal objetivo a elaboração da primeira versão do novo instrumento a partir da seleção das perguntas dos questionários de balanço perguntado existentes na literatura (KASSAI; KASSAI, 2001; CORREA; MATIAS; VICENTE, 2006; SILVA *et al.*, 2016; SEVERO; TINOCO; OTT, 2017; FERNANDES *et. al*, 2019). Ao relacionar tais perguntas às contas contábeis previstas nos modelos de demonstrativos contábeis e de plano de contas da NBC ITG 1000, notou-se que apenas buscar informações contábeis por meio de perguntas poderia ser insuficiente, em especial para empresas maiores, como a Aromas.

A partir disso, elaborou-se uma segunda versão do instrumento com detalhes mais precisos das informações contábeis necessárias. Elaboraram-se perguntas com base nas NBCs ITG 1000 e TG 1002 para se cobrir os pontos não abordados nos instrumentos de coleta de dados presentes na literatura. Ademais, percebeu-se que alguns elementos contábeis poderiam não ser suficientemente identificados apenas com perguntas: é o caso dos estoques, das depreciações e da

apuração do resultado. Deste modo, respectivamente, as seguintes abordagens foram incluídas no instrumento: a) estimar os estoques por meio do inventário periódico; b) apurar as depreciações pelo critério que for mais relevante para a empresa, a partir do custo histórico; e c) apurar o resultado pelo desencadeamento da DRE.

CONTABILIDADE INVENTARIADA: O PASSO INICIAL PARA A FORMALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE E A OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS DE

Quadro 3 – Contabilidade Inventariada: Ativo, Passivo e Demonstração do Resultado do Exercício

Painel A - Ativo				
Elemento Patrimonial		Pergunta/Direcionador para inventariação	Fonte das informações	
Grupo/conta/subconta				
AC	Caixa e Equivalentes de Caixa	Caixa	Qual o saldo disponível em caixa?	(S) (E) (V)
		Bancos Conta Movimento	Quais os saldos das contas bancárias da empresa? Além disso, existe algum tipo de aplicação financeira?	(D) (S) (E) (V)
		Aplicações financeiras		
	Contas a receber	Contas a receber	A empresa vende a prazo? Por meio de quais modalidades? Boletos, crediário, cartão de crédito etc.	(D) (S) (E)
			Qual o saldo de valores a receber de clientes de cada modalidade de venda a prazo mencionada? O que está vencido e a vencer? Se possível, especifique os prazos.	(D) (S) (E)
			Qual o prazo médio de recebimento? A empresa sofre de inadimplência? Geralmente qual o percentual perdido devido a clientes que não pagam? Calcular Prazo Médio de Recebimento (PMR).	(D) (S) (E)
			Estimar a provisão para créditos de liquidação duvidosa.	(D) (S) (E)
	Estoques	Mercadorias	Quanto que a empresa possui de estoques a valor de compra? Existe alguma estimativa de obsolescência para essas mercadorias? Calcular Prazo Médio de Cobrança. Aplicar inventário periódico, se necessário (Estoque Final = Estoque Inicial + Compras - Custos da Mercadoria Vendida).	(D) (S) (E) (M) (V)
			Qual o prazo médio de estocagem? Calcular Prazo Médio de Estocagem (PME).	(D) (S) (E) (M) (V)
		Matéria Prima/PE/PA	Quanto que a empresa possui de estoques de matéria prima, de produtos em elaboração e de produtos acabados a valor de compra? Aplicar inventário periódico, se necessário.	(D) (S) (E) (M) (V)
			Qual o prazo médio de estocagem e do ciclo produtivo? Calcular os respectivos prazos, conforme relevância. A	(D) (S) (E) (M) (V)
		Insumos diversos	A empresa possui estoques relevantes de embalagens, material de escritório, produtos de higiene e limpeza, etc.? Quais os respectivos valores?	(D) (S) (E) (M) (V)
Outros Créditos	Outros Créditos	A empresa possui despesas antecipadas (e.g. seguros, IPTU, IPVA) ou outros créditos que sejam relevantes para as suas operações?	(D) (S) (E)	
AÑC	Realizável a Longo Prazo	Créditos a receber a longo prazo	Existem saldos de contas a receber de clientes de longo prazo? Qual a expectativa de receber tais valores?	(D) (S) (E)
	Outros créditos	Outros créditos	Existem empréstimos concedidos aos sócios?	(D) (S) (E)
	Imobilizado	Terrenos, edificações, máquinas e	Descreva itens como terrenos, edificações próprias, máquinas e equipamentos, veículos, móveis e utensílios e outros bens que compõem a estrutura da empresa. Qual o valor de	(D) (S) (E) (M) (V)

CONTABILIDADE INVENTARIADA: O PASSO INICIAL PARA A FORMALIZAÇÃO DA
CONTABILIDADE E A OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS DE

		equipamentos, veículos, móveis e utensílios, outros itens	compra destes itens? Há estimativas de vida útil e de valor residual? A empresa utiliza imóveis ou outros bens alugados? Quais as condições contratuais?	
	(-) Depreciações acumulada	Itens do Imobilizado	Buscar ou estimar os saldos de depreciação. Conforme relevância, estabelecer valor residual, vida útil e definir o método de depreciação.	(M).
Painel B - Passivo				
Elemento Patrimonial		Pergunta/Direcionador para inventariação		Fonte das informações
Grupo/conta/subconta				
PC	Fornecedores	Fornecedores	A empresa compra a prazo? Quais os saldos a pagar e condições de pagamento a cada fornecedor?	(D) (S) (E)
			Qual o prazo médio de pagamento a fornecedores? Calcular Prazo Médio de Pagamento a Fornecedores.	(D) (S) (E) (M)
	Empréstimos e Financiamentos	Empréstimos Financiamentos	A empresa possui dívidas com bancos ou outras instituições financeiras? Quais os saldos, condições de pagamento e prazos? Qual a finalidade desse tipo de recurso?	(D) (S) (E)
			Obrigações fiscais	Municipais
	Estaduais			
	Federais			
	Obrigações Sociais e Trabalhistas	Folha de Pagamento	Quais os valores atuais da folha de pagamento, inclusive os respectivos encargos sociais a recolher?	(D) (S) (E)
		Encargos Sociais	Qual a política de remuneração dos sócios? Há pagamento mensal de pró-labore?	(D) (S) (E)
	Pró-labore e encargos sociais			
	Contas a Pagar	Água, Luz, Telefone/Internet	Quais são os serviços e despesas incorridas mensalmente para a ocorrência e manutenção das atividades do negócio e seus respectivos valores a pagar?	(D) (S) (E)
Outros		Existem outros saldos de contas a pagar?		
Provisões	Diversas	Qual o saldo de provisões para 13º Salário, Férias ou algum processo judicial em curso?	(D) (S) (E) (M)	
PÑC	Empréstimos e Financiamentos	Empréstimos	A empresa possui dívidas com bancos ou outras instituições financeiras? Quais os saldos, condições de pagamento e prazos? Qual a finalidade desse tipo de recurso?	(D) (S) (E)
		Financiamentos		
	Outras contas	Outras contas	Algum empréstimo foi concedido pelos sócios?	(D) (S) (E)
	Capital Social	Capital Social	Qual o valor do capital social e a sua composição?	(D) (S) (E)
PL	Capital Social	Capital Social	Além do capital social registrado, os sócios aportaram capital na empresa?	(D) (S) (E) (M)
	Reservas de Capital	Conforme composição ou constituir.	A empresa possui alguma política de distribuição de lucros ou de composição de reservas? Compor conforme procedimentos contábeis aplicáveis e a situação da empresa. Caso a empresa não tenha a contabilidade organizada, os valores das contas do PL serão obtidos	(D) (S) (E) (M)

CONTABILIDADE INVENTARIADA: O PASSO INICIAL PARA A FORMALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE E A OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS DE

	Reservas de Lucro	Conforme composição ou constituir.	pela diferença entre Ativo e Passivo e conforme o resultado do período. Isso resultará na composição de reservas, conforme normas pertinentes.	
Painel C - Demonstração do Resultado do Exercício				
Elemento Patrimonial		Pergunta/Direcionador para inventariação		Fonte das informações
Grupo/subconta				
Receitas	Faturamento	Qual o valor total das receitas da empresa no último período? Quanto deste valor é originário de vendas vista e a prazo?		(D) (S) (E)
		Determine o valor das receitas de acordo com as modalidades de recebimento (Em espécie, Cheques, Cartão, Carnê etc...). Calcular Prazo Médio de Recebimento (PMR).		(D) (S) (E)
	Abatimentos	A empresa concedeu descontos e abatimentos à clientes no último período? Especifique.		(D) (S) (E)
Deduções	Deduções	Quais são os tributos recolhidos sobre o faturamento da empresa e os saldos referentes ao último período? Ou verificar os valores apurados.		(D) (S) (E) (M)
Custos	CMV ou CPV ou CSP, conforme o negócio	Quais são os gastos relacionados à aquisição de mercadorias destinadas à venda durante o período? Quais outros gastos foram necessários para se obter a mercadoria durante o período? Ou aplicar o inventário periódico, se necessário (CMV = Compras + Estoque Inicial - Estoque Final).		(D) (S) (E) (M)
		Quais recursos são utilizados para a produção da empresa durante o período?		(D) (S) (E)
		Qual a composição do custo destinado ao produto vendido? Custos diretos: compras, materiais, mão de obra e outros insumos.		(D) (S) (E)
		Quais são os gastos relacionados com o uso de mão de obra direta e indireta durante o período?		(D) (S) (E)
		Como são alocadas a mão de obra no processo produtivo e seus respectivos centros de custos. Ou alocar, inclusive as provisões estimadas.		(D) (S) (E) (M)
		Qual a composição do custo destinado ao produto vendido? Custos Indiretos: outros insumos.		(D) (S) (E)
		Quais foram os gastos incorridos com energia, combustíveis e lubrificantes e outros insumos? Alocar, inclusive depreciações.		(D) (S) (E) (M)
		Qual o tempo e o valor destinado às estocagens (mercadoria, materiais, produtos) durante o período? Conectam-se com os prazos de estocagem e de pagamento.		(D) (S) (E) (M)
		Alocar as provisões contábeis sobre a folha de pagamento e encargos sociais, conforme período.		(D) (S) (M)
		Alocar depreciações.		(D) (S) (M)
Despesas	Operacionais ou administrativas, conforme o negócio.	Quais foram os gastos relativos à folha de pagamento e encargos sociais durante o período?		(D) (S) (E)
		Comissões sobre vendas são praticadas? Quais valores e critérios de obtenção e pagamento?		(D) (S) (E)
		Alocar as provisões contábeis sobre a folha de pagamento e encargos sociais, conforme período.		(D) (S) (M)
		Aconteceram outros gastos relativos à folha de pagamento (vale transporte, vale alimentação, equipamentos, exames, outros)?		(D) (S) (E)
		Qual o valor dos gastos relativos ao consumo geral, como material de limpeza, material de escritório, serviços de energia, água, internet e telefonia?		(D) (S) (E)
		Adiantamentos salariais ou similares são concedidos? Quais os seus valores?		(D) (S) (E)

CONTABILIDADE INVENTARIADA: O PASSO INICIAL PARA A FORMALIZAÇÃO DA
CONTABILIDADE E A OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS DE

		Qual o valor da retirada mensal de pró-labore?	(D) (S) (E)
		Informe os demais gastos comerciais, operacionais ou administrativos, inclusive seguros, e com insumos diversos. Especificar por item e valor.	(D) (S) (E)
		Informe gastos com taxas, alvarás, licenças, anuidades, mensalidades ou tributos. Especificar por item e valor.	(D) (S) (E)
		Alocar depreciações.	(D) (S) (M)
		Alocar demais provisões contábeis (e. g. PCLD).	(D) (S) (M)
Despesas	Financeiras	Existem despesas relativas à pagamento de empréstimos e financiamentos? Se sim, especifique.	(D) (S) (E)
Receitas	Financeiras	Existem receitas relativas à pagamento de empréstimos e financiamentos? Se sim, especifique.	(D) (S) (E)
Resultado	Resultado Líquido	Qual foi o valor do resultado do exercício apresentado mensalmente durante o último período? Ou obtido pela DRE em elaboração.	(D) (S) (E) (M)
Resultado	Resultado Líquido	A empresa possui alguma política de distribuição de lucros ou de composição de reservas? Caso a empresa não tenha a contabilidade organizada, observar se ou quando ocorrem distribuições ou formações de reservas e como a dinâmica financeira da empresa (em especial o caixa) fica em relação ao resultado.	(D) (S) (E) (M)

Legenda: entrevista com um responsável (E), consulta a documentos (D), consulta em software contábil ou de gestão (S), verificação física (V) e estimativas ou mensurações contábeis (M).

Fonte: elaborado pelos autores.

Esse último item levou à definição do seguinte critério para apuração do Patrimônio Líquido: apurar a diferença entre o Ativo e o Passivo resultará no Patrimônio Líquido. Se o valor dessa operação não corresponder ao valor da contabilidade formal, caso exista, ajustes deverão ser feitos com base nos procedimentos normativos aplicáveis. Se for apurado valor maior que o da contabilidade formal, reservas de lucro ou de capital deverão ser formadas; se for apurado valor menor ou se o Ativo for menor que o Passivo, prejuízos acumulados deverão ser reconhecidos. O resultado apurado da DRE passará pela Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), nos termos da NBC TG 1002, e, conforme destinação, será transferido para o Patrimônio Líquido em conta separada das reservas para se identificar como o resultado do período afetou o Patrimônio Líquido e para possibilitar o acompanhamento desse grupo de contas desse ponto em diante.

A terceira fase envolveu uma mudança na forma como o instrumento proposto se prestaria à coleta de dados e informações contábeis. Em função das adaptações da fase anterior, passou-se a considerar outras fontes de informação: *softwares*, verificações *in loco* e por meio de estimativas e mensurações contábeis. Assim, todas as perguntas foram adaptadas para servirem como direcionadores para a obtenção de informações, de modo que pudessem ser indagadas a pessoas ou utilizadas para conduzir verificações ou a aplicação de alguma estimativa ou mensuração contábil.

A partir disso, passou-se para a fase da CRA na Aromas e a quarta versão do instrumento de coleta de dados foi desenvolvida por meio do contato com a realidade da empresa. Inicialmente, examinou-se a contabilidade formal da empresa, que não correspondia integralmente com a realidade, conforme um de seus sócios. Dessa forma, utilizou-se a terceira versão do instrumento proposto para se buscar informações para a construção dos dois primeiros conjuntos de demonstrativos contábeis em relatórios gerenciais da empresa, na contabilidade formal e a partir de uma entrevista com um dos sócios-administradores. Isso possibilitou a criação do Balanço Patrimonial e DRE retroativos a março de 2021 após as primeiras consultas e entrevista. Isso serviu de ensaio para calibragem do instrumento proposto, para que os demonstrativos de abril de 2021 pudessem ser construídos com mais segurança logo após o final desse período.

A elaboração desses dois conjuntos de Balanço Patrimonial e DRE possibilitou o refinamento do instrumento proposto porque diversas questões práticas se traduziram em dificuldades para se obter informações contábeis. Isso provocou mudanças no instrumento e ajustes nos demonstrativos contábeis de abril e março, para que ficassem mais precisos quanto à posição patrimonial e ao desempenho da Aromas. Tais mudanças introduziram no instrumento perguntas ou direcionadores para se obter as seguintes informações contábeis: provisões diversas, inclusive relativas à folha de pagamento e a credores; refinamento na apuração do custo dos produtos; incorporação e segmentação de todas as despesas; estimativa mais precisa do resultado levando-se em consideração os itens ora elencados, o que também refletiu na constituição de reservas que melhor representam o patrimônio líquido da entidade.

Após tais ajustes foi possível prosseguir com a coleta de dados, elaborar o Balanço Patrimonial e a DRE de maio e junho de 2021 (cujas versões sintéticas são apresentadas na próxima subseção) e finalizar reformulação do instrumento proposto.

O Quadro 4 sintetiza os achados da pesquisa bibliográfica e salienta os avanços obtidos por meio do instrumento implementado e ajustado na Aromas Ltda.

Quadro 4 – Caracterização dos instrumentos prévios e contribuições do instrumento proposto

Versão	Comentários Gerais	Aspectos contábeis	Aspectos gerenciais
Kassai e Kassai (2001) e Kassai e Casa Nova (2006).	Propõem o primeiro modelo de instrumento de coleta de dados voltado para o levantamento de informações contábeis e gestão econômica. Fonte de dados: questionário. Envolve exemplo numérico; instrumento posteriormente aplicado em Kassai e Casa Nova (2006) e validado em Kassai (2006).	Elaboração das demonstrações contábeis. Busca a adequação do instrumento proposto para gerar informações contábeis úteis para fins gerenciais.	Avaliação de elementos econômico-financeiros e projeção de fluxo de caixa futuro. Diagnóstico de aspectos positivos e negativos da atividade econômica.
Correa, Matias e Vicente (2006).	Propõe um modelo de instrumento de coleta de dados. Fonte de dados: roteiro de entrevista. Aborda microempresa varejista.	Elaboração das demonstrações contábeis. Discute as vantagens do Balanço Perguntado para se obter informações contábeis reais.	Avaliação de elementos econômico-financeiros e diagnóstico de aspectos positivos e negativos quanto à rentabilidade, liquidez e capital de giro.
Silva <i>et al.</i> , (2016).	Adaptação dos instrumentos de Kassai e Kassai (2001) e de Corrêa, Matias e Vicente (2006). Fonte de dados: questionário. Discorre sobre três microempresas de setores distintos não especificados.	Elaboração das demonstrações contábeis. Evidencia correlação positiva entre as informações levantadas e as informações reais.	Não abordados.
Severo, Tinoco e Ott (2017).	Instrumento adaptado para o setor agrícola a partir de Kassai (2004). Fonte de dados: roteiro de entrevista, documentos e visita in loco. Envolve pequeno produtor rural.	Elaboração das demonstrações contábeis.	Avaliação de aspectos financeiros, econômicos e ambientais; projeção de resultado.
Fernandes <i>et al.</i> (2019).	Instrumento elaborado pelos autores sem menção da literatura prévia. Fonte de dados: questionário e entrevista para validação. Envolve microempresa de setor não especificado.	Elaboração das demonstrações contábeis. Evidencia correlação positiva entre as informações levantadas e as informações reais.	Apuração de indicadores de liquidez, endividamento e rentabilidade.
Proposta deste estudo.	Instrumento proposto com base na conciliação dos questionários e roteiros propostos anteriormente, nas estruturas da ITG 1000 e das NBC TG 1001 e 1002, e em mensurações contábeis. Fonte de dados: guia com perguntas ou direcionadores para a coleta de dados por meio de entrevistas, documentos, softwares, verificação física e estimativas contábeis. Engloba pequena empresa com atividades industriais, comerciais e de <i>e-commerce</i> .	Elaboração das demonstrações contábeis em linha com as diretrizes normativas para micro entidades.	Avaliações da empresa, do negócio, do seu resultado e de aspectos financeiros. Diagnósticos econômico-financeiros diversos. Estabelece ponte entre a contabilidade fiscal e a contabilidade gerencial. Favorece a implementação de artefatos de contabilidade gerencial.

Fonte: dados da pesquisa.

A partir da análise do Quadro 4, nota-se que Kassai e Kassai (2001), Kassai e Casa Nova (2006) tomaram a iniciativa para propor e validar o primeiro modelo de Balanço Perguntado no contexto brasileiro, o que resultou em uma ferramenta que possibilita a obtenção de informações contábeis e análises gerenciais, assim como diversos estudos foram realizados a partir dessas pesquisas pioneiras.

Conforme salientado no Quadro 4, esses estudos anteriores contribuíram como ponto de partida para, juntamente com a literatura de contabilidade gerencial, as normativas voltadas para micro entidades e uso de mensurações contábeis, a proposição do instrumento apresentado no Quadro 3. Especificamente, essa proposta contribui com refinamentos voltados para a avaliação de estoques, estimativa de depreciações, apuração do custo do produto vendido, provisionamento de créditos de liquidação duvidosa e relacionadas à folha de pagamento, classificação de despesas, apuração do resultado, estimativa dos componentes do patrimônio líquido e possibilita a conexão entre a contabilidade fiscal e a contabilidade gerencial, visto que parte de uma estrutura que é acessível e obrigatória para as micro entidades e resulta em informações úteis para fins gerenciais.

4.3 Apresentação das demonstrações contábeis obtidas e breves comentários sobre a intervenção realizada

Elaboraram-se o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados do Exercício com base no instrumento de coleta de dados proposto. A partir dessas demonstrações, os autores realizaram análises da empresa, do negócio, do seu resultado e de aspectos financeiros, conforme orientado por Oyadomari, Mendonça Neto, Dultra-de-Lima, Nisiyama e Aguiar (2018). Na sequência, discute-se os aspectos da elaboração das demonstrações contábeis, as contribuições do estudo de caso construtivo para o refinamento do instrumento proposto e a intervenção gerencial pertinentes ao objetivo deste estudo.

As contas relativas a estoques e às depreciações demandaram mais atenção na organização das questões ou direcionadores de informações do Ativo (Quadro 5). Os estoques têm uma particularidade que facilitou o seu reconhecimento: a empresa não mantém estoques de produtos acabados, mas apenas de insumos, que são compartilhados com todas as fragrâncias comercializadas. Assim, as fragrâncias são finalizadas no processo de “mistura” a partir dos pedidos de vendas. Tal particularidade dispensou um eventual provisionamento por desvalorização no momento do estudo, embora a avaliação pelo valor realizável líquido não esteja prevista no modelo contábil para micro entidades (NBC TG 1002).

Dessa forma, utilizaram-se os registros documentais e em *softwares* para se registrar os estoques da empresa por meio do inventário permanente. O Controle de Estoques pela média ponderada foi adotado na sequência. Ao lidar com os estoques, também foi possível definir parâmetros importantes para a mensuração dos custos produtivos e dos fornecedores, a serem discutidos posteriormente.

Quadro 5 – Balanço Patrimonial Ativo da Aromas Ltda.

	03/2021	04/2021	05/2021	06/2021
Ativo	535.396,45	595.544,41	735.267,92	821.108,37
Ativo Circulante	504.329,44	565.294,06	705.834,24	792.491,36
<i>Bancos Conta Movimento</i>	139.751,56	192.502,34	250.274,22	442.036,58
<i>Clientes</i>	31.734,20	33.011,01	48.849,10	47.968,60
<i>Estoques</i>	332.843,68	339.780,71	406.710,92	302.486,18
Fracos e embalagens	33.284,37	33.978,07	40.671,09	40.286,50
Estoque de insumos	299.559,31	305.802,64	366.039,83	262.199,68
Ativo Não Circulante	31.067,01	30.250,35	29.433,68	28.617,01
Imobilizado	31.067,01	30.250,35	29.433,68	28.617,01
Computadores e Impressoras	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
Mobiliário e equipamentos diversos	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00
Veículos de Uso	26.500,00	26.500,00	26.500,00	26.500,00
(-) <i>Depreciação acumulada</i>	-20.432,99	-21.249,65	-22.066,32	-22.882,99

Fonte: resultados da pesquisa.

Considerando-se o porte da empresa e a relevância da informação, as depreciações foram estimadas por meio das alíquotas fiscais pertinentes a cada item. Administrativamente, os sócios da Aromas não consideravam a depreciação como uma despesa, ou seja, superestimavam o lucro ao desconsiderar tal informação.

Da mesma forma, o provisionamento de obrigações sociais e trabalhistas relativas ao 13º salário e férias não eram consideradas e foram incluídas no Passivo (Quadro 6). Além disso, foi necessário classificar os sistemas de anúncios online utilizados pela empresa (anúncios nas buscas do Google, e em redes sociais como Facebook e Instagram, inclusive com patrocínio a *digital influencers* e uso de outras plataformas) como os principais fornecedores. Não há fornecedores de insumos reconhecidos pois tais compras são realizadas à vista. Os prestadores de serviço foram considerados como fornecedores pela forma como são contratados e atuam. Ressalta-se que, atualmente, a Aromas não utiliza recursos provenientes de empréstimos e financiamentos.

Quadro 6 – Balanço Patrimonial Passivo e Patrimônio Líquido da Aromas Ltda.

	03/2021	04/2021	05/2021	06/2021
Passivo e Patrimônio Líquido	535.396,45	595.544,41	735.267,93	821.108,38
Passivo Circulante	120.989,66	132.836,90	184.321,97	174.176,27
Fornecedores	77.379,53	89.560,74	121.890,87	110.889,77
Sistemas de anúncios online	72.843,91	85.118,77	117.389,09	106.244,03
Prestadores de serviço	4.535,62	4.441,97	4.501,78	4.645,74
Obrigações fiscais	26.858,70	26.794,00	38.900,64	39.606,31
Obrigações sociais e trabalhistas	14.021,69	12.989,26	18.936,57	18.410,82
Salários a pagar	6.536,79	5.606,44	11.322,82	10.655,22
INSS a recolher	403,33	308,73	503,09	613,82
FGTS a recolher	81,57	74,09	110,66	141,78

Pró-labore	7.000,00	7.000,00	7.000,00	7.000,00
Provisões	938,40	1.656,73	1.888,84	2.542,75
Férias, 1/3 e encargos	531,49	938,34	1.069,80	1.419,85
13º Salários e encargos	406,91	718,39	819,04	1.122,90
Contas a pagar	2.791,35	2.836,18	2.705,04	2.726,61
Aluguel a pagar	1.110,90	1.110,90	1.110,90	1.110,90
Outras contas a pagar	1.131,50	1.176,33	1.045,19	1.066,76
Honorários contábeis a pagar	548,95	548,95	548,95	548,95
Patrimônio Líquido	414.406,80	462.707,51	550.945,96	646.932,11
Capital Social	18.000,00	18.000,00	18.000,00	18.000,00
Reserva de Lucros	352.020,68	400.245,78	445.679,03	533.227,80
Resultado do Período	44.386,12	44.461,73	87.266,93	95.704,31

Fonte: resultados da pesquisa.

O Patrimônio Líquido demandou a utilização da equação básica da contabilidade (Ativo - Passivo = Patrimônio Líquido) após a conclusão das estimativas do Ativo e do Passivo. Isso possibilitou a constituição da Reserva de Lucros (Quadro 6), pois se compreendeu que os sócios retêm boa parte dos resultados a título de reinvestimento, percepção confirmada com o principal sócio. Tal reserva foi estimada da seguinte forma: Ativo - Passivo - Capital Social Subscrito = Reserva de Lucros. O passo final para a elaboração do Patrimônio Líquido envolveu a incorporação do resultado do resultado líquido do período mensurado na DRE (Quadro 7). Optou-se por não destinar os lucros como reservas, por meio da DLPA, para evidenciar no estudo os resultados apurados com o auxílio do instrumento proposto.

Quadro 7 – DRE da Aromas Ltda.

	03/2021	04/2021	05/2021	06/2021
Vendas de Produtos	317.342,05	330.110,09	488.491,01	479.685,96
Receita Loja Virtual [LV]	316.629,80	329.258,09	485.561,26	477.858,46
Receita Venda Direta	712,25	852	2.929,75	1.827,50
(-) Deduções de Tributos, Abatimentos e Devoluções	30.263,49	30.903,26	45.044,36	47.655,91
(-) Tributos	26.858,70	25.961,97	38.900,64	40.606,31
(-) Devoluções/Garantias	3.404,79	4.941,29	6.143,72	7.049,60
(=) Receita	287.078,56	299.206,83	443.446,65	432.030,05
(-) Custo do Produto Vendido	130.253,47	134.842,59	196.804,64	184.962,53
(=) Lucro Bruto	156.825,09	164.364,24	246.642,01	247.067,52
(-) Despesas Operacionais	96.716,13	105.411,10	138.719,38	131.459,39
(-) Despesas Administrativas	9.902,80	10.063,19	9.909,49	10.456,98
(-) Despesas de Venda/ Marketing	86.813,33	95.347,91	128.809,89	121.002,41
(=) Resultado Operacional antes do Resultado Financeiro	60.108,96	58.953,14	107.922,63	115.608,13
(+/-) Resultado Financeiro	15.722,84	14.491,41	20.655,71	19.903,81
(-) Despesas Financeiras	15.722,84	14.491,41	20.655,71	19.903,81
(=) Resultado Líquido do período	44.386,12	44.461,73	87.266,93	95.704,31

Fonte: resultados da pesquisa.

Os custos e as despesas foram obtidos nos mínimos detalhes e acrescidos, conforme a pertinência, das depreciações e provisões. O Quadro 7 representa a versão sintética da Demonstração de Resultado do Exercício.

A Aromas Ltda. é uma pequena empresa em expansão. A realidade patrimonial e financeira da empresa, obtida a partir da aplicação do instrumento proposto, revelou potencialidades e dificuldades que devem ser observadas pelos gestores para que esse negócio se perpetue ao longo do tempo. Além da contabilidade inventariada, utilizaram-se os indicadores financeiros propostos por Oyadomari et al. (2018) para conduzir a intervenção realizada na empresa. Apresentam-se, na sequência, os principais pontos de atenção observados na intervenção.

- O negócio da empresa parece ter vantagens competitivas, dado o volume da margem bruta (Lucro Bruto / Receita). Entretanto, as despesas com anúncios online corresponderam a mais de 70% das despesas operacionais em todo o período sob estudo. Em relação à Receita, tais despesas superaram 23% em todos os meses. Tais gastos são essenciais para estimular as vendas, segundo o gestor entrevistado. Apesar disso, o vulto dessa despesa não pode ser negligenciado. Dessa forma, inicialmente, propusemos o acompanhamento do indicador “Anúncios online / Receita Líquida”, o que inclui gastos com *digital influencers*. Outra recomendação, para médio e longo prazo, envolveu a busca de profissionalização no *Customer Relationship Management* (CRM, ou Gestão de Relacionamento com o cliente), visto que predominam receitas oriundas de vendas online e os gastos com *marketing digital*. Entende-se que isso é crucial para a empresa seguir crescendo e conseguir dimensionar com clareza se os anúncios online se convertem em receitas e, posteriormente, em lucro.

- A empresa é conservadora em termos de gestão de capital de giro, pois paga seus fornecedores de insumos somente à vista; possui uma grande reserva de caixa em conta corrente, sem remuneração financeira; e antecipa vendas a prazo, o que gera despesas financeiras. Assim, recomendou-se uma negociação para a empresa passar a pagar os insumos a prazo. A partir disso, seria possível dimensionar a necessidade de caixa para a empresa financiar o seu capital de giro. Provavelmente os gestores optarão por manter o financiamento exclusivamente por meio de capital próprio. Contudo, essa recomendação visou remunerar os saldos ociosos de caixa, reduzir despesas financeiras provocada por uma política conservadora (antecipar recebíveis com caixa ocioso) e, a depender da aderência dos gestores, definir um patamar de reinvestimento do lucro que admita a distribuição de resultado aos sócios.

- Por outro lado, a Aromas Ltda. possui uma estrutura física pequena e relativamente antiga. Nesse sentido, entende-se que apenas reter lucros pode não ser o suficiente para que a empresa siga crescendo e competitiva. Assim, a recomendação anterior também considerou o plano de crescimento da empresa, assim como a dependência dos “anúncios online” para estimular a demanda pelos seus produtos.

- Por fim, recomendou-se a incorporação da realidade patrimonial e financeira evidenciada pelo instrumento proposto à contabilidade fiscal, para que os ganhos informacionais obtidos possam ser, definitivamente, incorporados à “contabilidade oficial” e favorecer o gerenciamento e o processo decisório da Aromas Ltda.

O estudo resultou em algumas mudanças na empresa, conforme atestado até a conclusão do projeto de pesquisa: o gerenciamento mais cuidadoso com as

despesas de *marketing*/divulgação e os ajustes contábeis sugeridos foram incorporados pelo escritório de contabilidade que presta serviços para a Aromas Ltda. Os responsáveis mencionaram que gostariam de adotar outras recomendações para a gestão, mas que isso seria parte de uma mudança gradual, posto que a prioridade seria, naquele momento, expandir as atividades da empresa. Isso reflete a necessidade de se profissionalizar a gestão, tendo que vista que receberam um diagnóstico aprofundado sobre a empresa, seus resultados e aspectos financeiros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo realizado propôs um instrumento de coleta de dados para viabilizar a contabilidade inventariada de pequenos negócios, em conformidade com as diretrizes do modelo contábil das microempresas, ou, na nomenclatura contábil, micro entidades. Nesse sentido, realizou-se um estudo de caso construtivo para contextualizar a reformulação dos instrumentos de coleta de dados de contabilidade inventariada, à luz das NBCs ITG 1000 e TG 1002 e de outros mecanismos contábeis. Isso proporcionou, também, contexto para a formalização da contabilidade na empresa objeto de estudo, bem como o diagnóstico da situação econômico-financeira e a formulação de um plano de ações para melhorar o desempenho econômico desse negócio.

O instrumento proposto exige informações que vão além das tradicionais entrevistas ou preenchimento de questionários, conforme observado em estudos sobre contabilidade inventariada. Assim, buscou-se informações por meio de mensurações contábeis e em *softwares*, documentos e a partir de verificações físicas. Isso se deve ao estado da arte da contabilidade, em que a essência econômica deve prevalecer sobre a forma legal. Considerando-se o acesso a recursos e o porte das micro entidades, as NBCs ITG 1000 e TG 1002 favorecem a adoção de práticas contábeis compatíveis aos benefícios informacionais que estas podem trazer às micro entidades. Assim, os objetivos do formulário proposto são: i) possibilitar a formalização de uma contabilidade que priorize a essência econômica das micro entidades, para, a partir disto, ii) viabilizar a adoção de práticas de contabilidade gerencial no âmbito do processo decisório dessas entidades.

Dessa forma, elaboraram-se o Balanço Patrimonial e a DRE da Aromas Ltda. A contabilidade inventariada por meio do instrumento proposto ofereceu ganhos informacionais em relação à contabilidade fiscal, pois incorporou depreciações precisas e provisionamentos contábeis, resultou na apuração correta dos custos dos produtos vendidos e na mensuração do patrimônio líquido, antes desconhecido. Constatou-se, também, que seria possível adotar mensurações contábeis mais sofisticadas, por exemplo, a reavaliação de estoques, se pertinente. Tal possibilidade se deve às estimativas contábeis da realidade patrimonial e financeira e do desempenho da Aromas, proporcionadas pelo instrumento proposto, o que gera acessibilidade a NBCs voltadas para entidades maiores e mais completas, por exemplo a NBC TG 1001 – Modelo Contábil para Pequenas Empresas, ou mesmo para aspectos contábeis específicos como reconhecimento e mensuração de Estoques, de Imobilizados, instrumentos financeiros, etc.

No que se refere à contabilidade gerencial, observou-se que a empresa estudada precisava aprimorar sua gestão de capital de giro, avaliar melhor a sua

rentabilidade e fundamentar mais adequadamente seus planos de crescimento orgânico. As informações contábeis obtidas por meio do instrumento proposto viabilizaram, portanto, diagnósticos gerenciais das atividades e do desempenho econômico-financeiro da empresa, com destaque para a necessidade de se profissionalizar o gerenciamento dos investimentos em divulgação em relação ao retorno em termos de vendas e de lucratividade; de se reconsiderar a antecipação de recebíveis (e o pagamento de juros), a manutenção de caixa (sem remuneração financeira) e o pagamento exclusivamente à vista de fornecedores. Dessa maneira, o instrumento contribuiu para a obtenção de informações contábeis e criou condições para que os gestores da Aromas incorporassem práticas típicas dos dois primeiros estágios da contabilidade gerencial, conforme especificado por Soutes (2006).

Esses dois aspectos parecem fundamentais para a empresa planejar o crescimento do negócio, pois gasta-se indefinidamente em divulgação sem se saber a efetividade ou o limite desses gastos para promover vendas, e a atual gestão do capital de giro corrói a rentabilidade e descapitaliza a empresa. Assim, a intervenção englobou uma proposta de reformulação da contabilidade e recomendações para se aprimorar tais aspectos da gestão da empresa.

Considera-se que o instrumento de coleta de dados para inventariação da contabilidade ora proposto pode beneficiar micro entidades, visto que engloba diretrizes para a formalização da contabilidade de atividades industriais e comerciais, inclusive de comércio eletrônico; representa um eventual primeiro passo para a adoção de normas brasileiras de contabilidade pertinentes a situações ou negócios que se complexificam ao longo do tempo, sobretudo porque espera-se crescimento e perpetuação das empresas, de modo geral; permite o diagnóstico de eventuais problemas ou situações a serem aprimoradas, para a escolha de indicadores econômico-financeiros compatíveis com as características do negócio, e posterior correção dos problemas identificados e aumento do desempenho da empresa; e viabiliza a adoção de práticas de contabilidade gerencial que possam favorecer a gestão e a continuidade das micro entidades.

Assim, entende-se que o instrumento proposto contribui principalmente ao oferecer uma aproximação entre duas perspectivas normalmente distantes: a contabilidade fiscal e a contabilidade gerencial. O instrumento possibilita a formalização da contabilidade para usos fiscais porque está alinhado com as normativas voltadas especificamente voltadas para as micro entidades, o que se traduz em um ponto de partida para a obtenção de informações para fins gerenciais e tomada de decisão, principalmente para apoiar decisões que dependem de informações gerenciais ligadas à determinação de custos, controle financeiro, avaliação de desempenho e planejamento.

Finalmente, espera-se que os profissionais contábeis adotem o instrumento proposto como uma maneira de incorporar as normas brasileiras de contabilidade à preparação da contabilidade das micro entidades e como passo inicial para a prestação de serviços que favoreçam o gerenciamento e a tomada de decisões nesses negócios, sobretudo para a gestão de custos e de capital de giro, avaliação de desempenho e planejamento e controle financeiro.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. IFAC's conception of the evolution of management accounting: A research note. In: **Advances in management accounting**. Emerald Group Publishing Limited, 2006.
- 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**, Campo Limpo Paulista, v.10, n.3, p. 49-92, 2016.
- ALVES, M. F. R.; MATIAS, A. B. O acesso à competitividade baseado na informação: o balanço perguntado. **GCG: Revista Globalização, Competitividade e Governabilidade**, v. 8, n. 1, p. 90-106, 2014.
- ANAGUSKO, L. H.; ARAKI, M. E.; MOSER, E. M.; Implantação da controladoria em micro e pequenas empresas no Brasil: O que considerar?, **Revista da Micro e Pequena Empresa (RMPE)**, v. 14, n. 1, jan./-abr., 2020.
- ARAÚJO, D. T.; IUDÍCIBUS, S.; NAKAMURA, W. T.; MARION, J. C. O uso da contabilidade na gestão de empresas de pequeno e médio porte: uma análise em empresas de transporte público urbano por ônibus. **REMIPE- Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo**, Fatec, Osasco/ São Paulo, v. 4, n. 2, jul.-dez., 2018.
- ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R.S.; MATSUMURA, E. M.; YOUNG, S, M. **Contabilidade gerencial: informação para a tomada de decisão e execução da estratégia**. São Paulo: Atlas, 2015. 419 p.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Diário Oficial da União. Brasília, 14 dez. 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 17 fev. 2021.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1.418/12 (ITG 1000)**. ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Brasília, 5 de dezembro de 2012. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001418&Codigo=2012/001418. Acesso em: 17 fev. 2021.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 2022/ITG1000**. ITG 1000 – Normas aplicáveis e modelos de plano de contas e demonstrações contábeis para microentidade e pequena empresa. Brasília, 26 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-simplificadas-para-pmes/>. Acesso em: 05 jan. 2023.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 2021/NBCTG1001**. NBC TG 1001 – Contabilidade para pequenas empresas. Brasília, 09 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-simplificadas-para-pmes/>. Acesso em: 05 jan. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 2021/NBCTG1002.** NBC TG 1002 – Contabilidade para micro entidades. Brasília, 09 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-simplificadas-para-pmes/>. Acesso em: 05 jan. 2023.

CORRÊA, A. C. C.; MATIAS, A. B.; VICENTE, E. F. R. Balanço perguntado: uma metodologia de obtenção de demonstrativos financeiros de micro e pequenas empresas, IX SEMEAD - Seminários em Administração, **Anais...** São Paulo: FEA-USP, São Paulo, 2006.

DIANA, F. M.; CONEJERO M. A.; MANGINI, E. R. O Uso do Sistema de Informação na Tomada de Decisão Mercadológica: um estudo de caso em uma MPE do setor imobiliário. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v. 11, n. 3 p. 54-67, 2017.

FERNANDES, R. B.; LEITE, I. F.; TAVARES, A. L.; AZEVEDO Y. G. P. Balanço perguntado: um instrumento para análise econômico-financeira de micro e pequenas empresas. **REMIPE Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo** - FATEC- Osasco, São Paulo - v. 5, n. 1, jan.-jun., 2019.

FERREIRA NETO, H. R.; RIGON E. L. B.; CAVAZZANA, A.; Contabilidade Gerencial: A importância da contabilidade gerencial nas tomadas de decisões das Micro e Pequenas Empresas. **Revista Empreenda UniToledo**, v. 4, n. 1, 2020.

GOETTEMS, T. B.; GRZYBOVSKI, D.; PEREIRA, A. S. Processo de formulação das políticas de gestão de pessoas em pequenas empresas familiares: um olhar sociológico na perspectiva dos trabalhadores, **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v.13, n.3, p. 77-98, 2019.

GRANDE, Jefferson Fernando; BEUREN, Ilse Maria. Mudanças nas práticas de contabilidade gerencial de empresas. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 10, n. 3, p. 84-104. 2011.

KASSAI, J. R. Inquired balance sheet ou balanço perguntado: uma técnica para elaborar relatórios contábeis de pequenas empresas. XI, CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...** Porto Seguro/BA, Brasil, jul. 2004.

KASSAI, J. R. Balanço perguntado: o caso da segunda aposentadoria. **ABCustos**, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, v. 1, n. 1, p. 22-42, jan./abr. 2006

KASSAI J. R.; CASA NOVA, S. P. C. Pequenas Empresas - Como é difícil "levantar dinheiro"! **Revista ConTexto**, Porto Alegre/RS, v. 6, n. 9, 1º semestre, 2006.

KASSAI, S.; KASSAI, J. R. Balanço perguntado: Solução para as pequenas empresas. In: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS, 2001. VIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...** São Leopoldo/RS, Brasil, nov. 2001.

LABRO, E.; TUOMELA, T. S. On bringing more action into management accounting research: process considerations based on two constructive case studies. **European Accounting Review**, 2002, v. 12, n. 3, p. 409-442, 2003.

MANHÃES, G. A. R.; PROFETA, G. A.; ACAR, T.; RAMOS, R. R. Determinantes do tempo de vida de micro e pequenas empresas do varejo de vestuário em Campos dos Goytacazes em 2019. **REMIPE - Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo**, Fatec, Osasco, v. 6, n. 2, jul./dez., 2020.

MOLTER, L. **Conselho Federal de Contabilidade (CFC)**. Contador, conheça as Normas de Contabilidade voltadas para as micro e pequenas empresas. Brasília, Distrito Federal, 2022. Disponível em <<https://cfc.org.br/noticias/contador-conheca-as-normas-de-contabilidade-voltadas-para-as-micro-e-pequenas-empresas/>>. Acesso em 05 fev. 2023.

OYADOMARI, J. C. T.; MENDONÇA NETO, O. R.; DULTRA-DE-LIMA, R. G.; NISIYAMA, E. K.; AGUIAR, A. B. **Contabilidade gerencial: ferramentas para melhoria de desempenho empresarial**. São Paulo: **Editora Atlas**, v.1, p. 29-81, 2018.

OYADOMARI, J. C. T.; SILVA, P. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; RICCIO, E. L. Pesquisa intervencionista: um ensaio sobre as oportunidades e riscos para pesquisa brasileira em contabilidade gerencial. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, p. 244-265, 2014.

PAULA, A. L. M.; ALMEIDA, N B.; SILVA, R. B.; PORTULHAK, H.; PAULA, A. J. Desenvolvimento de um balanced scorecard para uma empresa comercial de pequeno porte - **Revista da Micro e Pequena Empresa (RMPE)**, v. 14, n.1, jan./abr., 2020.

RIEDI, R.; MARTINI, R.; BUGALHO, D. K.; BUGALHO, F. M. Contabilidade gerencial: percepção dos gestores de micro e pequenas empresas. **Cadernos de Gestão e Empreendedorismo**, Rio de Janeiro, v. 8 n. 1, 2020.

SANTOS, M. A.; **A estrutura de capital das micro e pequenas empresas utilizando o balanço perguntado**. 108 p. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013.

SEBRAE. **Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas**. Pequenos negócios são responsáveis por quase 60% dos empregos gerados em março - Brasília, Distrito Federal, 2021. Disponível em: www.agenciasebrae.com.br/sites/asn/uf/NA/pequenos-negocios-sao-responsaveis-por-quase-60-dos-empregos-gerados-em-marco,c0686f8f58339710VqnVCM100000d701210aRCRD. Acesso em: 26 maio 2021.

SEBRAE. **Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas**. Perfil das microempresas e empresas de pequeno porte - Brasília, Distrito Federal, 2018. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ro/artigos/perfil->

das-microempresas-e-empresas-de-pequeno-porte-2018,a2fb479851b33610VgnVCM1000004c00210aRCRD. Acesso em: 26 maio 2021.

SEVERO, P. S.; TINOCO, J. E. P.; OTT, E.; Contabilidade de pequeno produtor rural de alimentos: utilização da metodologia Balanço Perguntado. **Custos e @gronegocio on line**, v. 13, n. 2, abr./jun., 2017.

SILVA, L. L.; ARAÚJO, D. T.; TAVARES JR., E. P.; MACEDO, K. J. V. Balanço Perguntado e Balanço Contábil: Um estudo em Micro e Pequenas Empresas do Estado de Goiás. **Revista de Administração da UEG**, v. 7, n. 2, 2016.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos de contabilidade gerencial em empresas brasileiras**. 108 p. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.