

Influência dos fatores contingenciais nos níveis de utilização e de importância atribuída à planilha de custos por pequenas empresas comerciais

Rodney Wernke (UNISUL) - rodney.wernke@unisul.br

Ivone Junges (UNISUL) - ivone.junges@unisul.br

Resumo:

O artigo relata pesquisa que objetivou identificar os níveis de utilização e de importância atribuída às planilhas de custos e respectivas informações pelos gestores de pequenas empresas comerciais sediadas na microrregião da Amarel (sul de S. Catarina), se levados em conta determinados fatores contingenciais. Para tanto, foi empregada metodologia descritiva, com abordagem quantitativa e coleta de dados por intermédio de sondagem (survey). Após revisão da literatura que priorizou pesquisas recentes com enfoque assemelhado, foram apresentadas as principais características das 94 pequenas empresas comerciais participantes do estudo. Em seguida, foram evidenciados os dados coligidos, segregando-os conforme os fatores contingenciais considerados. Com isso, foi possível estabelecer “perfis” dos gestores associáveis aos níveis de utilização e da importância imputada à planilha de custos, bem como em relação às principais informações provenientes desse instrumento gerencial. Ainda, foi apurada a correlação dos coeficientes pelo Teste de Spearman, que constatou que há uma correlação estatisticamente significativa do grau de escolaridade do gestor com a utilização da planilha de custos, com a importância atribuída à planilha de custos, com as informações relacionadas ao custo de compra e à determinação do preço de venda. Contudo, entre os demais fatores contingenciais e tipos de informações não foram apuradas correlações relevantes.

Palavras-chave: *Fatores contingenciais. Planilha de custos. Pequenas empresas comerciais.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Influência dos fatores contingenciais nos níveis de utilização e de importância atribuída à planilha de custos por pequenas empresas comerciais

Resumo

O artigo relata pesquisa que objetivou identificar os níveis de utilização e de importância atribuída às planilhas de custos e respectivas informações pelos gestores de pequenas empresas comerciais sediadas na microrregião da Amarel (sul de S. Catarina), se levados em conta determinados fatores contingenciais. Para tanto, foi empregada metodologia descritiva, com abordagem quantitativa e coleta de dados por intermédio de sondagem (*survey*). Após revisão da literatura que priorizou pesquisas recentes com enfoque assemelhado, foram apresentadas as principais características das 94 pequenas empresas comerciais participantes do estudo. Em seguida, foram evidenciados os dados coligidos, segregando-os conforme os fatores contingenciais considerados. Com isso, foi possível estabelecer “perfis” dos gestores associáveis aos níveis de utilização e da importância imputada à planilha de custos, bem como em relação às principais informações provenientes desse instrumento gerencial. Ainda, foi apurada a correlação dos coeficientes pelo Teste de Spearman, que constatou que há uma correlação estatisticamente significativa do grau de escolaridade do gestor com a utilização da planilha de custos, com a importância atribuída à planilha de custos, com as informações relacionadas ao custo de compra e à determinação do preço de venda. Contudo, entre os demais fatores contingenciais e tipos de informações não foram apuradas correlações relevantes.

Palavras-chave: Fatores contingenciais. Planilha de custos. Pequenas empresas comerciais.

Área Temática: 2. Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

Diversos estudos evidenciaram a relevância das pequenas empresas para a economia de várias nações, com especial destaque no âmbito da geração de empregos e renda (VAN STEL; CARRE; THURIK, 2005; MOWERY, 2005; AUDRETSCH; BECHMANN, 2007). Contudo, outras pesquisas salientaram um rol de fatores que restringem o crescimento desse porte empresarial como gestão financeira inadequada, dificuldades de acesso ao crédito, mudanças tecnológicas, evoluções mercadológicas, carga tributária etc. (AZOULAY; SHANE, 2001; CLEVERLY, 2002; LIU, 2009; RUENDGET; WONGSURAWAT, 2010; SALES; BARROS; ARAÚJO, 2011; MAHAMID, 2012; SANTOS; ALVES; BARRETO, 2012; NASCIMENTO *et al*, 2013; SANTINI *et al*, 2015).

Na lista de aspectos que atrapalham a sobrevivência desses empreendimentos também está presente a dificuldade que os gestores têm quanto à utilização de ferramentas da área financeira e a consequente ausência de informações para auxiliar na tomada de decisões. Por outro lado, a disponibilidade de instrumentos para gestão de custos e precificação pode se refletir positivamente na *performance* operacional dessas organizações (PERERA; BAKER, 2007; SANTOS; ALVES; BARRETO, 2012; CALLADO; PINHO, 2014; CAMPOS; GÁUDIO, 2014).

Acerca disso, Koliver (2008) destaca a importância histórica dessa forma de gerenciamento ao afirmar que desde as primeiras décadas do século XX a análise de custos já era reconhecida como parte essencial da contabilidade de custos e considerada imprescindível à racionalização das operações. Portanto, seria interessante que o administrador utilizasse ferramentas de custos que proporcionem informes gerenciais confiáveis e que fundamentem tecnicamente as decisões ligadas a custos e preços de venda.

Porém, a adoção de ferramentas administrativas (como as planilhas de custos) pode estar atrelada a fatores contingenciais como número de funcionários, nível de escolaridade e área de formação do gestor, maior ou menor concorrência no segmento de atuação etc. (OTLEY, 1980; CALLADO, 2016; OTLEY, 2016), às políticas adotadas pelos gerentes, a aspectos subjetivos como a facilidade de compreensão dos conceitos e métodos de custeio empregados e à utilidade das informações provenientes das mesmas. Assim, é pertinente considerar que essas contingências provavelmente ocorrem também no contexto das pequenas empresas comerciais sediadas na microrregião da Amurel (Associação dos Municípios da Região de Laguna), sul de Santa Catarina.

Nesse ponto emerge a questão de pesquisa que se pretende responder: quais os níveis de utilização e de importância atribuída à planilha de custos e respectivas informações pelos gestores de pequenas empresas comerciais localizadas da microrregião da Amurel, se levados em conta fatores contingenciais? A resposta para essa indagação pode contribuir para confirmar ou refutar os dois pressupostos que nortearam sua elaboração: (i) que o grau de utilização das planilhas de custos é proporcional ao grau de importância atribuído pelos administradores e (ii) que há discrepância nos níveis de relevância atribuídos às informações provenientes da planilha de custos nas pequenas empresas comerciais conforme determinados fatores contingenciais. Então, para dirimir as dúvidas suscitadas a pesquisa teve o objetivo de identificar os níveis de utilização e de importância imputados à planilha de custos pelos gestores dos pequenos empreendimentos comerciais estabelecidos na microrregião citada e compará-los com os fatores contingenciais selecionados.

Estudos como esse se justificam porque a contabilidade gerencial deve ser estudada pela academia também pela perspectiva dos práticos, sendo que esses estudos podem ser à luz de organizações específicas e não necessariamente sobre o estado da arte, uma vez que as empresas podem se encontrar em diferentes estágios de adoção das práticas de controle gerencial (OYADOMARI *et al.*, 2013). Por outro lado, são poucas as pesquisas que abordam as características do sistema de controle gerencial de forma empírica, assim como são raras as que contemplam de forma ampla e concomitante as práticas de contabilidade gerencial e os fatores contingenciais (JUNQUEIRA, 2010; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015). Portanto, neste estudo pretende-se contribuir tanto de forma prática (identificando em quais contextos são utilizadas as planilhas de custos), quanto teórica (com um diagnóstico sobre o tema que propicie o conhecimento da situação atual e permita que iniciativas de melhoria sejam cogitadas e/ou implementadas por associações empresariais, clubes de diretores lojistas, instituições universitárias etc.).

2 Revisão da literatura

O foco principal da pesquisa está centrado no nível de uso e de importância imputada às planilhas de custos e às informações decorrentes destas no âmbito das empresas pesquisadas, se considerados determinados fatores contingenciais.

No que concerne às planilhas de custos, Ruengdet e Wongsurawat (2010) mencionam que a manutenção do controle de informações por meio de registros internos regulares é

relevante para o sucesso do empreendimento, principalmente quando abrange os dispêndios com custos e despesas. Além disso, Bacic (2008) aduz que os administradores devem ter conhecimento teórico suficiente para aplicar algum método que permita determinar preços que contemplem custos diretos e parte dos custos indiretos alocados, além de uma parcela de lucro.

Nesse rumo, além do benefício da precificação das mercadorias e do cálculo do respectivo custo de compra (WERNKE, 2014), a implementação de uma planilha de custos pode contribuir também com informações úteis aos gestores. A respeito disso, é interessante destacar os informes relacionados com o ponto de equilíbrio, a margem de contribuição e a margem de segurança (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007; FONTOURA, 2013; FIORIN; BARCELOS; VALLIM, 2014; POMI, 2014) e a avaliação da lucratividade de segmentos de mercado como produtos, linhas de comercialização, territórios de vendas, vendedores, canais de distribuição etc. (GUERREIRO, 2011; SOARES NETO *et al*, 2014).

Contudo, a utilização de planilhas de custos pode sofrer influência de fatores contingenciais. A teoria da contingência baseia-se no pressuposto de que não existe uma base estrutural que seja adequada às necessidades de todas as organizações, de vez que cada estrutura organizacional é formatada com a influência de vários fatores do contexto de cada entidade (OTLEY, 1980). Por sua vez, Espejo (2008) defende que pela teoria da contingência as informações necessárias para o processo decisório não estão circunscritas ao ambiente interno da companhia, pois este pode ser afetado também por fatores contingenciais exógenos (como tecnologia, legislação, estratégias etc.).

Cabe esclarecer que os fatores contingenciais priorizados nesta pesquisa foram função e nível de escolaridade do gestor, tempo de existência da empresa, número de funcionários e enquadramento tributário, cujas escolhas deveram-se ao fato de já terem sido adotados em estudos precedentes (CALLADO, 2016; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015; SHI; ZHANG; RU, 2013; TEERATANSIRIKOOL *et al*, 2012; MCCORNACK; LADEIRA; OLIVEIRA, 2008; PAPADAKIS; LIOUKAS; CHAMBERS, 1998).

Quanto a pesquisas nacionais e internacionais recentes com abordagens assemelhadas à empregada neste estudo é pertinente destacar os trabalhos sintetizados no Quadro 1.

Quadro 1 – Estudos anteriores semelhantes

Autoria (Ano)	Foco da pesquisa
Perera e Baker (2007)	Uso de medidas financeiras e não financeiras em pequenas e médias indústrias australianas.
Ruengdet e Wongsurawat (2010)	Características de 94 micros e pequenas empresas tailandesas, abrangendo também os registros de custos e despesas.
Braga, Braga e Souza (2010)	Gestão de estoques, de capital de giro e de custos, além do processo de formação de preços de 8 (oito) indústrias conserveiras, de pequeno e médio porte, localizadas na região de Pelotas (RS).
Carvalho e Lima (2011)	Práticas gerenciais utilizadas por 45 (quarenta e cinco) micros e pequenas empresas do setor de confecções da cidade de Sousa (PB)
Lohr (2012)	As atividades de contabilidade gerencial usadas por cinco pequenas e médias empresas fabris alemãs.
Svarová e Vrchota (2013)	Resultados financeiros de 176 pequenas e médias da República Checa e relação com definição de estratégia.
Campos e Gáudio (2014)	Utilização de controles de contas a receber, contas a pagar, de caixa e gestão de custos 20 (vinte) MPEs de comércio e prestação de serviços da região metropolitana da cidade do Rio de Janeiro (RJ)
Callado e Pinho (2014)	Práticas de gestão de custos entre 30 (trinta) MPEs de Recife (PE) que atuam no setor comercial e no setor de prestação de serviços em busca de evidências de isomorfismo mimético

Garcia, Kinzler e Rojo (2014)	Utilização de controles internos relacionados com vendas, custos, finanças, recursos humanos e estoques de 14 empresas (lojas e prestadoras de serviços) Sediadas em Cascavel (PR).
Silva Filho <i>et al</i> (2015)	Uso e importância de informações de custos, preços, gestão de caixa e gestão de Risco operacional na tomada de decisão gerencial de 53 empresas do APL gesseiro do Estado de Pernambuco
Jesus <i>et al</i> (2015)	Características da gestão de custos em 144 (centro e quarenta e quatro) empresas do extremo-sul catarinense (região de Criciúma).
Santos, Dorow e Beuren (2016)	Uso e importância de controles operacionais, demonstrações contábeis, métodos de custeio e outros artefatos gerenciais de 41 micro, pequenas e médias empresas do Alto Vale do Itajaí (SC).
Pavão <i>et al</i> (2016)	Influência dos fatores contingenciais (estratégia, tecnologia e inovação) nos custos da qualidade e no desempenho percebido por 121 empresas inseridas no arranjo produtivo local (APL) de confecções dos municípios de Maringá e Cianorte (PR).
Silva, Callado e Callado (2016)	Relação entre o uso de indicadores de desempenho e fatores contingenciais de 29 empresas do setor da construção civil do município de João Pessoa (PB), abrangendo 35 indicadores de desempenho segregados conforme as perspectivas do Balanced Scorecard.
Callado (2016)	Analisar a significância estatística das relações entre o número de indicadores de desempenho utilizados e fatores contingenciais entre 121 empresas do agronegócio.

Fonte: elaborado pelos autores.

Como exposto, considera-se que há uma lacuna de pesquisa a ser melhor explorada em relação a estudos acerca da adoção de planilhas de custos por empresas comerciais e a influência de fatores contingenciais nesse contexto.

3 Metodologia

No que concerne à sua configuração metodológica, este estudo pode ser caracterizado como uma pesquisa quantitativa de descrição. Rauen (2015) assevera que esse tipo de estudo é mais conhecido como de levantamento de dados, de sondagem ou *survey* e consiste na solicitação de informações a um grupo estatisticamente significativo de pessoas para posterior análise quantitativa, recorrendo-se a técnicas de pesquisa de campo.

Contudo, Carvalho e Schiozer (2015, p. 215) ressaltam que as pesquisas do tipo *survey* estão sujeitas a limitações que podem advir da existência de potenciais vieses de “não respondentes”, de “aquiescência”, de “*straight-line*” e de “respostas socialmente desejáveis”. Sobre isso, Gil (2010) cita como uma das possíveis limitações desse tipo de estudo a ênfase em aspectos perceptivos, visto que levantamentos recolhem dados que se referem às percepções das pessoas acerca de si mesmas. Isso pode gerar distorções porque há muita divergência entre o que as pessoas fazem (ou sentem) e o que elas dizem a respeito.

Acerca do aspecto descritivo, Andrade (2002) relata que esses estudos se preocupam em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem a interferência direta do pesquisador no contexto. Quanto à abordagem quantitativa, Richardson *et al* (1999) mencionam que essa modalidade envolve as pesquisas que empregam a quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples (como percentual, média, desvio padrão etc.) até aquelas mais complexas (como coeficientes de correlação, análises de regressão etc.).

A amostra utilizada envolveu 94 (noventa e quatro) empresas comerciais da microrregião da Amurel, cujos gestores concordaram em participar. Com isso, caracteriza-se como uma amostragem de caráter intencional, associada à possibilidade de acesso aos dados desse conjunto de entidades por parte dos pesquisadores.

A escolha dessa microrregião para efetuar a pesquisa se deve especialmente a dois fatores. O primeiro é que esta é a área de abrangência principal da universidade comunitária na

qual os autores integram grupo de pesquisa cujas linhas de estudos priorizam as características das entidades dos municípios que integram-na. O segundo aspecto é a delimitação da pesquisa, que para ser exequível deve se restringir a determinado alvo sob pena de perder a consistência (RAUEN, 2015). Além disso, a proximidade geográfica das empresas também facilitou o acesso dos entrevistadores, reduzindo o tempo despendido e os custos de deslocamentos.

Em relação ao procedimento de coleta de dados, este aconteceu por intermédio da aplicação de questionário específico nos meses de junho a novembro de 2015. Referidos questionários foram preenchidos a partir das informações coligidas por um grupo de alunos de curso de Administração de universidade sediada na área geográfica abrangida, devidamente treinados, que entrevistaram os gestores nas respectivas empresas.

No que tange às características do questionário, este estava dividido em duas partes: a primeira parte visava conhecer algumas características das empresas participantes e dos respondentes, enquanto que a segunda parte investigou sobre a frequência de uso e a importância atribuída à planilha de custos pelos gestores destas companhias. Referido instrumento de pesquisa continha questões abertas, questões de múltiplas escolhas e algumas perguntas que envolviam uma escala de importância (ou utilização) que ia de “1” a “5”, onde se considerava o nível “5” como extremamente importante (ou utilizado) e “1” como irrelevante (ou não utilizado). Ainda, quanto às etapas de processamento e análise dos dados coligidos, estes foram tabulados inicialmente em planilha *Excel* e utilizou-se a estatística descritiva (frequência e número de respostas) para sintetizar os resultados e facilitar a interpretação dos “achados” do estudo.

Além disso, para verificar a normalidade dos dados foram utilizados os testes Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk, sendo que os dados não apresentaram comportamento simétrico, dissociando-se da hipótese de distribuição normal, conforme avaliação extraída do *software Statistical Package for Social Sciences* (SPSS), versão 21. Por esse motivo foi aplicado o teste estatístico conhecido como Spearman para determinar o coeficiente de correlação entre os fatores contingenciais priorizados e o grau de importância atribuída às informações oriundas da planilha de custos. A escolha do referido teste está fundamentada no entendimento de Field (2009) de que o coeficiente de correlação mensurado pelo Teste de Spearman pode ser considerado uma estatística não paramétrica e, assim, pode ser usada quando os dados violarem suposições paramétricas (como ocorre na existência de dados não normalizados).

4 Apresentação dos dados e discussão dos resultados

Na sequência são apresentados os dados da pesquisa de campo, seguidos de breve descrição a respeito. Contudo, é pertinente salientar que as respostas obtidas também foram segregadas em cinco perspectivas: (i) função executada pelo respondente, (ii) nível de escolaridade do gestor, (iii) tempo de existência da empresa, (iv) número de funcionários e (v) forma de tributação.

4.1 Características dos respondentes e das empresas pesquisadas

Inicialmente o questionário utilizado contemplou perguntas que visavam revelar os principais aspectos relacionados aos respondentes e aos empreendimentos estudados. Nesse sentido, além de todas as 94 participantes serem empresas comerciais, convém mencionar os seguintes pontos:

- 1) Função exercida pelo respondente: os questionários foram respondidos por proprietários ou sócios (79,8%), funcionários da administração (9,6%) e gerentes (10,6%).
- 2) Escolaridade dos respondentes: a maioria (41,5%) dos participantes do estudo possuía nível de escolaridade até o ensino médio (2º Grau), enquanto que 23,4% alegaram ter curso de graduação incompleto. Além disso, 30,9% afirmaram ter concluído curso superior e apenas 4,3% indicaram que concluíram curso de especialização.
- 3) Tempo de existência da empresa: 46,8% das companhias participantes atuam há mais de 10 anos no mercado; 24,5% já funcionam entre 5 e 10 anos e 13,8% das empresas foram fundadas entre 3 e 5 anos. Ainda, 9,6% das participantes existem entre 1 e 3 anos e uma parcela menor (5,3%) atua há menos de um ano na região.
- 4) Número de funcionários: 81,9% das empresas possuem até 10 funcionários e 18,1% mantêm entre 11 e 50 empregados. Portanto, quanto ao porte esse contingente de empresas pode ser considerado como totalmente pertencente ao estrato de micros e pequenas empresas.
- 5) Forma de tributação: 86,2% das participantes são optantes pelo regime tributário “Simples”, 5,3% são registradas como “Micro Empreendedor Individual (MEI)” e as demais firmas são optantes pelo “Lucro Real” (4,3%) ou “Lucro Presumido (4,3%)”.

4.2 Níveis de utilização e de importância atribuídos à planilha de custos

Na segunda parte da pesquisa foi questionado sobre a percepção dos gestores quanto à planilha de custos, especificamente no que concerne à frequência de uso no cotidiano administrativo, à importância atribuída a essa ferramenta e às informações dela provenientes. Com esse intuito, na sequência faz-se a apresentação e discussão sobre esses aspectos com base na opinião dos 94 gestores que responderam ao questionário proposto.

No questionário de pesquisa havia uma indagação sobre o a frequência de utilização da planilha de custos por parte das empresas participantes. Para uniformizar o entendimento sobre esse tema, antes da pergunta havia um texto introdutório que mencionava que este tipo de planilha “permite calcular os custos dos produtos, determinar preços de venda, analisar a lucratividade de produtos, linhas de mercadorias, vendedores etc.”.

Acerca disso, as respostas coligidas estão evidenciadas na Tabela 1, onde estão segregadas pelos fatores contingenciais considerados.

Tabela 1 – Frequência de utilização da planilha de custos por fator contingencial

Fatores Contingenciais	Não Usa	Quer, mas não tem	Uso Diário	Uso Semanal	Uso Mensal	Uso Trimestr.	Usa 2 ou 3 vezes/ano
FUNÇÃO EXERCIDA							
Funcionário da administração	-	4,3%	4,3%	-	1,1%	-	-
Gerente (não sócio/propr.)	-	-	4,3%	3,2%	1,1%	-	2,1%
Sócio/Proprietário	21,3%	3,2%	22,3%	11,7%	18,1%	2,1%	1,1%
ESCOLARIDADE							
Até 2o. Grau	17,0%	2,1%	10,6%	4,3%	5,3%	-	3,2%
Superior Incompleto	2,1%	3,2%	8,5%	2,1%	6,4%	1,1%	-
Superior Completo	2,1%	2,1%	10,6%	7,4%	7,4%	1,1%	-
Especialização	1,1%	-	1,1%	-	1,1%	-	-
TEMPO DE EXISTÊNCIA DA EMPRESA							

Até 1 ano	1,1%	-	-	1,1%	3,2%	-	-
Entre 1 e 3 anos	-	1,1%	4,3%	3,2%	1,1%	-	-
Entre 3 e 5 anos	4,3%	-	5,3%	1,1%	3,2%	-	-
Entre 5 e 10 anos	6,4%	2,1%	6,4%	1,1%	4,3%	1,1%	3,2%
Mais de 10 anos	9,6%	4,3%	14,9%	8,5%	8,5%	1,1%	-
NÚMERO DE EMPREGADOS							
10 ou menos funcionários	21,3%	4,3%	24,5%	10,6%	18,1%	-	3,2%
Entre 11 e 50 funcionários	-	3,2%	6,4%	4,3%	2,1%	2,1%	-
ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO							
Micro Empr. Indiv. (MEI)	1,1%	-	-	1,1%	3,2%	-	-
Simplex	19,1%	6,4%	26,6%	13,8%	16,0%	2,1%	2,1%
Lucro Presumido	1,1%	-	1,1%	-	1,1%	-	1,1%
Lucro Real	-	1,1%	3,2%	-	-	-	-
TOTAL POR FREQ. DE USO	21,3%	7,4%	30,9%	14,9%	20,2%	2,1%	3,2%
NÚMERO DE EMPRESAS	20	7	29	14	19	2	3

Fonte: elaborada pelos autores.

Na sequência foi apresentada uma questão que visava identificar qual o nível de importância que o gestor atribuía à utilização de uma planilha de custos, cujas respostas fornecidas pelos participantes estão expostas na Tabela 2.

Tabela 2 - Nível da importância atribuída à planilha de custos por fator contingencial

Fatores Contingenciais	Desnecessário (não usa e não sente falta)	Um pouco import. para melhorar o desempenho	Muito import. para melhorar o desempenho
FUNÇÃO EXERCIDA			
Funcionário da administração	-	1,1%	8,5%
Gerente (não sócio/proprietário)	-	2,1%	8,5%
Sócio/Proprietário	6,4%	13,8%	59,6%
ESCOLARIDADE			
Até 2o. Grau	6,4%	9,6%	25,5%
Superior Incompleto	-	4,3%	19,1%
Superior Completo	-	3,2%	27,7%
Especialização	-	-	4,3%
TEMPO DE EXISTÊNCIA DA EMPRESA			
Até 1 ano	-	1,1%	4,3%
Entre 1 e 3 anos	-	1,1%	8,5%
Entre 3 e 5 anos	1,1%	2,1%	10,6%
Entre 5 e 10 anos	1,1%	9,6%	13,8%
Mais de 10 anos	4,3%	3,2%	39,4%
NÚMERO DE EMPREGADOS			
10 ou menos funcionários	6,4%	13,8%	61,7%
Entre 11 e 50 funcionários	-	3,2%	14,9%
ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO			
Micro Empreendedor Individual (MEI)	1,1%	-	4,3%
Simplex	5,3%	14,9%	66,0%
Lucro Presumido	0,0%	2,1%	2,1%
Lucro Real	-	-	4,3%

TOTAL POR FREQUÊNCIA DE USO	6,4%	17,0%	76,6%
NÚMERO DE EMPRESAS	6	16	72

Fonte: elaborada pelos autores.

No último tópico do questionário foram elencados cinco tipos de informações que poderiam ser obtidas com a utilização de uma planilha de custos. A finalidade era conhecer o grau de importância que os respondentes imputavam à obtenção desses informes no contexto empresarial em que atuavam. As respostas obtidas foram tabuladas conforme a síntese apresentada na Tabela 3.

Tabela 3 - Importância das informações da planilha de custos

Itens	1 - Irrelevante	2 - Pouco Importante	3 - Média Importância	4 - Muito Importante	5 - Extremamente Importante
Calcular o Custo de Compra	22,34%	1,06%	6,38%	11,70%	58,51%
Formação do Preço de Venda	24,47%	1,06%	5,32%	7,45%	61,70%
Análise do Preço de Venda	22,34%	3,19%	3,19%	9,57%	61,70%
Rentabilidade de Segmentos	23,40%	5,32%	8,51%	12,77%	50,00%
Determinar o Ponto de Equilíbrio	23,40%	1,06%	9,57%	12,77%	53,19%

Fonte: elaborada pelos autores.

4.3 Análise dos resultados

Os resultados apurados mostram que o nível de utilização de planilhas de custos é diário para 30,9% das empresas da amostra pesquisada (29 empresas), 14,9% utilizam semanalmente, 20,2% mensalmente, 2,1% trimestralmente e 3,2% utilizam duas ou três vezes por ano. Todavia, 28,7% das entidades afirmaram que não utilizam esse tipo de planilha, quer por considerarem desnecessário (21,3%) ou por não disporem desse instrumento gerencial (7,4%).

A respeito da importância atribuída à planilha de custos, a maioria dos respondentes (93,6%) considera ser “muito importante para melhorar o desempenho” (76,6%) ou “um pouco importante para melhorar...” (17,0%). Então, somente 6,4% entendem ser desnecessário ou irrelevante utilizar uma planilha de custos. Com isso, constatou-se um aspecto contraditório no que tange ao fato de que pouco mais de 28,7% das companhias não utilizam, mas apenas um contingente de 6,4% dos respondentes mencionou que não pretende utilizar esse instrumento gerencial. Esse alto percentual das que não utilizam tal instrumento provavelmente contribui para que as micro e pequenas empresas comerciais enfrentem dificuldades na precificação das mercadorias ofertadas à clientela.

Parte desse problema deve ocorrer pelo fato da não utilização de métodos de custeio (e/ou de precificação) adequados às diferentes realidades organizacionais ou do uso inadequado destes. Outro aspecto que pode contribuir é o fato de que a maioria dessas firmas de menor porte é gerida pelo proprietário e/ou familiares, que muitas vezes não têm a competência técnica (ou formação acadêmica) necessária para executar as atividades relacionadas à elaboração e manuseio desse tipo de instrumento gerencial. Assim, no tocante à planilha de custos provavelmente vigora nessas empresas uma cultura de improviso e de uso de informações estimadas (ou imprecisas), o que acarreta equívocos na apuração de custos, na fixação de preços de venda ou na análise de lucratividade de segmentos de mercados.

Sobre as informações que podem ser extraídas desse tipo de planilha, cerca de 70,21% dos respondentes atribuíram “extrema importância” (58,51%) ou “muita importância” (11,70%) à apuração do custo de aquisição de mercadorias. No caso das demais informações indagadas, as respostas obtidas deram conta de que esse nível de importância chegou a 69,15% para a formação do preço de venda e 71,27% para análise da lucratividade dos preços praticados. No

mesmo sentido, para 62,77% dos participantes do estudo a informação sobre a rentabilidade dos segmentos de mercado (linhas, setores da loja, vendedores etc.) também tem elevada importância, enquanto que 65,96% consideraram de alta relevância a identificação do ponto de equilíbrio operacional.

Em sentido contrário, a percepção de menor importância para o uso da planilha de custos para obter as diferentes informações citadas ficou entre 22,34% e 24,47% no grupo pesquisado. Isso pode ser considerado um aspecto preocupante porque se trata de um instrumento adequado para a definição dos preços de venda orientativos ou análise da lucratividade dos preços “impostos” pela concorrência mercadológica, bem como para calcular o custo de aquisição das mercadorias, identificação de oportunidades de racionalização de custos etc.

Além disso, quando os resultados foram analisados tendo em lume os fatores contingenciais selecionados restaram evidentes alguns “perfis”. No âmbito daquelas empresas comerciais que afirmaram fazer uso de planilhas de custos com mais assiduidade que as demais, estas têm as seguintes características como preponderantes: são administradas pelos sócios/proprietários (55,3%), cujo gestor tem nível de escolaridade superior completo (26,5%) e as empresas existem há mais de 10 anos (33,0%), possuem 10 ou menos funcionários (56,4%) e são tributadas com base no Simples-Nacional (60,6%).

Quanto às organizações que informaram considerar a planilha de custos “muito importante” para otimizar o desempenho do comércio constatou-se que estas possuem, predominantemente, as seguintes peculiaridades: são geridas pelos sócios ou proprietários (59,6%), cujo nível de escolaridade predominante é superior completo (27,7%), com firmas existentes há mais de 10 anos (39,4%), que têm menos de dez funcionários (61,7%) e que adotam o regime tributário do Simples-Nacional (66,0%).

Adicionalmente foi efetuado o cruzamento entre os níveis de importância atribuídos às informações que uma planilha de custos pode proporcionar com os cinco fatores contingenciais priorizados. Porém, por restrição de espaço, neste texto optou-se por evidenciar somente os percentuais (somados) das categorias que atribuíram os graus de “4-Muito importante” e “5-Extremamente importante”, conforme consta da Tabela 4.

Tabela 4 - Maiores níveis de importância por fator contingencial

Itens	Calcular o Custo de Compra	Formar o Preço de Venda	Análise do preço de Venda	Rentabilidade de Segmentos	Determinar o Ponto de Equilíbrio
Sócio/Proprietário	56,4%	54,3%	56,4%	50,0%	52,1%
Até 2o. Grau	-	-	24,5%	21,3%	24,5%
Superior Completo	24,5%	25,5%	-	-	-
Mais de 10 anos	33,0%	34,0%	34,0%	33,0%	31,9%
10 ou menos funcionários	56,4%	55,3%	56,4%	48,9%	55,3%
Simples	59,6%	60,6%	61,7%	53,2%	58,5%

Fonte: elaborada pelos autores.

Como visto, também é possível estabelecer um “perfil” com base nos fatores contingenciais para cada uma das informações selecionadas, à semelhança do comentado anteriormente em relação aos níveis de utilização e importância da planilha de custos.

Entretanto, mesmo que os percentuais de importância elevada sejam semelhantes conforme os fatores listados na Tabela 4, apurou-se uma diferença no grau de escolaridade. Ou seja, foram atribuídos níveis de relevância maiores por gestores com até o segundo grau completo às informações “calcular o custo de compra” e “formar o preço de venda”. Contudo,

nas informações sobre “análise do preço de venda”, “rentabilidade de segmentos” e “determinar o ponto de equilíbrio” as maiores notas foram dadas por gestores com curso de graduação.

Essa peculiaridade restou comprovada com a aplicação do teste estatístico que apurou a correlação dos coeficientes (Teste de Spearman) no *software Statistical Package for Social Sciences (SPSS)*, cujos *outputs* estão resumidos na Tabela 5.

Tabela 5 - Correlação de coeficientes - Teste de Spearman

Itens	Função do Respondente	Escolaridade do gestor	Tempo de Existência	Número de Funcionários	Regime de Tributação
Utilização da planilha de custos	-0,085	0,258*	-0,017	0,122	0,044
Importância da planilha de custos	-0,106	0,326**	0,051	0,076	0,006
Importância do Custo de Compra	-0,047	0,221*	0,035	0,119	-0,033
Importância de Determinar Preço Venda	-0,115	0,247*	0,067	0,105	0,021
Importância de Analisar Preço de Venda	-0,063	0,165	0,102	0,103	-0,046
Importância da Rentab. de Segmentos	-0,067	0,169	0,098	0,160	-0,036
Importância de Identificar Ponto de Eq.	-0,054	0,121	0,084	0,056	-0,142

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).
* . A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: elaborada pelos autores.

Ou seja, constatou-se que há uma correlação significativa do grau de escolaridade do gestor com a utilização da planilha de custos (0,258*), com a importância atribuída à planilha de custos (0,326**), com as informações relacionadas ao custo de compra (0,221*) e com a determinação do preço de venda (0,247*). Além disso, entre os demais fatores contingenciais e tipos de informações não foram apuradas correlações estatisticamente relevantes. Entretanto, considerando a escala proposta por Mukaka (2012) para aferir a intensidade da correlação mensurada, entre os quatro resultados citados apurou-se uma correlação “fraca” (entre 0,3 e 0,5) e três correlações de pouca intensidade (entre 0,0 e 0,3).

Adicionalmente, ao cotejar os resultados desta pesquisa com estudos assemelhados foi possível constatar aspectos convergentes e divergentes. Nesse rumo, Callado e Pinho (2014) apuraram que nas 30 MPEs abrangidas naquela pesquisa a análise do preço de venda era adotada por 33,33% das entidades, o cálculo do custo unitário era realizado por 66,67%, o cálculo da margem de contribuição era efetuado por 40,00% e que o cálculo da margem de lucro era prioridade para 86,67% das pesquisadas.

O estudo de Jesus *et al* (2015) evidenciou que 23% das companhias utilizam a margem de contribuição e 18% o ponto de equilíbrio. No caso da pesquisa de Santos, Dorow e Beuren (2016), por ter um foco mais amplo, guardou semelhança somente em relação à utilização do custeio variável (similar à margem de contribuição), onde constataram que somente 14,63% das empresas utilizavam esse método de custeio. Os resultados desta pesquisa assemelharam-se, ainda, aos estudos de Pavão *et al* (2016) e Silva, Callado e Callado (2016), que evidenciaram que empreendedores jovens, com formação superior e empresas de micro e pequeno portes com mais de dez anos de atuação são mais propensas a adotar sistemáticas de mensuração para obtenção de informações gerenciais.

Por último, além de pesquisar sobre outros instrumentos de controle de gestão em 36 grandes indústrias catarinenses, Raup, Martins e Beuren (2006) constataram que cerca de 92% destas não utilizavam o cálculo do ponto de equilíbrio, 83% não avaliavam o resultado por produto e 94% não faziam a análise do resultado por áreas de negócio (segmentos de mercado). Mesmo referindo-se a empresas diferentes (fábricas) das enfocadas nesta pesquisa (comércio),

os resultados foram bastante divergentes nos dois contextos, visto que nas empresas comerciais ora investigadas os níveis de importância atribuídos àquelas informações foram bem superiores aos identificados por Raup, Martins e Beuren (2006).

5 Conclusões

O foco do estudo centrou-se na busca de resposta para questão ligada à frequência de utilização e à importância atribuída à planilha de custos pelos gestores de 94 empresas comerciais da microrregião da Amarel. Acerca disso, considerou-se que tal pergunta foi convenientemente respondida em virtude de que restaram evidenciados os aspectos deslindados a seguir.

O uso de planilhas de custos é diário para 30,9% das empresas, 14,9% utilizam semanalmente, 20,2% mensalmente, 2,1% utilizam trimestralmente e 3,2% usam-na duas ou três vezes por ano. Por outro lado, 28,7% das entidades pesquisadas não utilizam, sendo uma parte (21,3%) por achar desnecessário e outra composta por aqueles que gostariam de utilizar, mas não dispõem desse tipo de instrumento (7,4%). Quanto à importância atribuída, a planilha de custos é qualificada como “um pouco importante” ou “muito importante” para melhorar o desempenho empresarial por 93,6% dos respondentes, enquanto que uma parcela de 6,4% dos participantes considerou ser desnecessário ou irrelevante utilizar essa ferramenta.

Das informações mais comuns a serem fornecidas por uma planilha de custos, o grau de extrema importância (peso “5”) foi atribuído ao custo de aquisição de mercadorias por 58,51% dos participantes; à fixação do preço de venda unitário por 61,70% das empresas; à lucratividade de produtos por 61,7% dos gestores; à rentabilidade de segmentos de mercado por metade dos participantes e à identificação do nível de equilíbrio operacional por 53,19% das entidades pesquisadas. Em sentido oposto, uma parcela expressiva dos gestores relatou que considera pouco relevante (peso “1”) o conjunto de informações oriundas da planilha de custos citadas na pesquisa: entre 22,34% e 24,47% conforme a modalidade do informe indagado.

Foi constatado, ainda, que há distinção entre os níveis de importância atribuídos às informações da planilha de custos pelas empresas conforme os fatores contingenciais considerados no estudo, como destacado na Tabela 4.

A partir desses “achados” foi possível refutar o pressuposto “1”, ou seja, de que o nível de utilização das planilhas de custos é proporcional ao grau de importância atribuído pelos gestores. Concluiu-se assim porque, enquanto 93,6% dos participantes consideraram relevante esse instrumento para melhorar a *performance* empresarial (vide Tabela 2), cerca de 28,7% afirmaram que não utilizam ou não dispõem dessa modalidade de planilha (Tabela 1).

Todavia, foi possível confirmar o pressuposto “2”, que aventava a possibilidade de haver discrepâncias nos níveis de importância associados às informações oriundas da planilha de custos se considerados os fatores contingenciais priorizados. Essa conclusão é pertinente em decorrência dos resultados sintetizados na Tabela 4, que deslindam a existência de percentuais de importância díspares no comparativo entre os cinco fatores contingenciais citados. Essa conclusão também foi corroborada pela aplicação do teste estatístico Spearman, conforme exposto na Tabela 5, que mostrou a existência de correlação estatística significativa somente para o fator contingencial “escolaridade do gestor”, o que não ocorreu perante os demais fatores.

Assim, com base no exposto, os autores entendem ter atingido o objetivo de pesquisa porque foram identificados os níveis de utilização e de importância atribuída à planilha de custos, associando-os aos fatores contingenciais relevantes para o contexto abrangido

No que tange às possíveis contribuições do estudo, além do cenário descortinado sobre os aspectos visados, considera-se que esta pesquisa contribuiu também no sentido de evidenciar às universidades regionais, aos prestadores de serviços contábeis, às entidades empresariais que visam colaborar com o aperfeiçoamento técnico de seus integrantes ou às empresas que comercializam *softwares* na microrregião da Amurel algumas das informações mais valorizadas pelos gestores das organizações pesquisadas. Isso pode facilitar a definição de um *mix* de serviços/produtos mais alinhados aos interesses da clientela regional.

Porém, o estudo tem como principal limitação a subjetividade da percepção dos respondentes quanto aos conceitos indagados. Embora tenha se tentado reduzir esse problema com a inserção de um texto introdutório descrevendo cada pergunta inclusa no questionário, provavelmente alguma dificuldade de compreensão deve ter permanecido e, eventualmente, prejudicado a veracidade das respostas obtidas. Adicionalmente, partiu-se da premissa de que as respostas coligidas são verdadeiras, mas não há comprovação documental da utilização de planilhas de custos pelas empresas pesquisadas nos moldes do informado pelos participantes.

Então, a título de recomendação para trabalhos futuros sugere-se incluir no questionário os tipos de sistemas/critérios utilizados para a obtenção das informações nos controles internos utilizados nessas empresas. Isso diminuiria as incertezas quanto à comprovação do efetivo uso do referido instrumento gerencial por parte das firmas abrangidas. Ainda, caberia replicar pesquisa semelhante em outras regiões brasileiras com o fito de comparar essas realidades.

Referências

- ANDRADE, M. M. de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- AUDRETSCH, D. B.; BECKMANN, I. A. M. **From small business to entrepreneurship policy**. Handbook of Research on Entrepreneurship Policy, p. 36-53, 2007.
- AZOULAY, P.; SHANE, S. Entrepreneurs, contracts, and the failure of young firms. **Management Science**, v. 47, n. 3, p. 337-358, 2001.
- BACIC, M. J. **Gestão de custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia**. Curitiba: Juruá, 2008.
- BRAGA, D. P. G.; BRAGA, A. X. V.; SOUZA, M. A. Gestão de custos, preços e resultados: um estudo em indústrias conserveiras do Rio Grande do Sul. **Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília, v. 13, n. 2, p.20-35, mai./ago. 2010.
- CALLADO, A. A. C. Relações entre o número de indicadores de desempenho utilizados e fatores contingenciais: evidências do contexto de uma cadeia agroalimentar de suprimentos. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 27, n. 2, p. 48-63, 2016.
- CALLADO, A. A. C.; PINHO, M. A. B. de. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 25, n. 2, p. 119-137, maio/ago. 2014.
- CAMPOS, B. R.; GÁUDIO, A. E. de G. M. A utilização de ferramentas de controle gerencial em micro e pequenas empresas da Região Metropolitana do Rio de Janeiro. **Revista da Micro e Pequena Empresa**. Campo Limpo Paulista, v.8, n.3, p. 66-78, 2014.
- CARVALHO, C. J.; SCHIOZER, R. F. Determinantes da oferta e da demanda de créditos comerciais por micro, pequenas e médias empresas. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, v. 26, n. 68, mai./jun./jul./ago., p. 208-222, 2015.

CARVALHO, J. R. M.; LIMA, M. D. Práticas gerenciais em MPEs do comércio de confecções da cidade de Sousa/PB. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)**, v. 5, n. 3, p. 39-65, 2011.

CLEVERLY, W. O. Who is responsible for business failures? **Healthcare Financial Management Review**. Westchester, v. 56, n. 10, p. 45-51, Oct. 2002.

ESPEJO, M. M. dos S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. 2008. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FIELD, A. **Descobrimo a estatística usando o SPSS**. 2ª ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FIORIN, I.; BARCELLOS, S. S.; VALLIM, C. R. Gestão de custos através da análise CVL: Um estudo de caso em uma agroindústria de laticínios. In: Congresso Brasileiro de Custos, 21, 2014, Natal. **Anais...** Natal: ABC/UFRN, 2014. CD-ROM.

FONTOURA, F. B. B. da. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. São Paulo: Altas, 2013.

GARCIA, O. P. G.; KINZLER, L.; ROJO, C. A. Análise dos sistemas de controle interno em empresas de pequeno porte. **Interface - Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas**, n. 2, p. 133-153, jul./dez. 2014.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

GUERREIRO, R. **Estruturação de sistemas de custos para a gestão da rentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2011.

JESUS, E. R.; CITTADIN, A.; GUIMARÃES, M. L. F.; GUIMARÃES FILHO, L. P.; GIASSI, D.; MENEGALI, M. V. As características da gestão de custos nas organizações do extremo sul catarinense. In: Congresso Brasileiro de Custos - CBC, 22, 2015, Foz do Iguaçu (PR). **Anais...** São Leopoldo: ABCustos, 2015.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. 147 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

KOLIVER, O. **Contabilidade de Custos**. Curitiba. Juruá, 2008.

LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H. M. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 11, n. 2, p. 85-107, abr./jun., 2015. doi:10.4270/ruc.2015213

LIU, J. Business failures and macroeconomic factors in the UK. **Bulletin of Economic Research**, n. 61, v. 1, 2009.

LOHR, M. Specificities of managerial accounting at SMEs: case studies from the German industrial sector. **Journal of Small Business & Entrepreneurship**, v.25, n. 1, p. 35-55, 2012.

MAHAMID, I. Factors affecting contractor's business failure: contractors' perspective. **Engineering, Construction and Architectural Management**, v. 19 n. 3, p. 269-285, 2012.

MCCORNACK, K.; LADEIRA, M.B.; OLIVEIRA, M.P.V. DE. Supply chain maturity and performance in Brazil. **Supply Chain Management: An International Journal**. v. 13, n. 4, p. 272- 282, 2008.

- MOWERY, D. The bayh-dole act and high-technology entrepreneurship in U.S. universities: chicken, egg, or something else? **University Entrepreneurship and Technology Transfer**. Elsevier: Amsterdam, 2005.
- MUKAKA, M. M. A guide to appropriate use of correlation coefficient in medical research. **Malawai Medical Journal**, Blantyre, v. 24, n. 3, p. 69–71, Set. 2012.
- NASCIMENTO, M.; LIMA, C. R. M. de; LIMA, M. A. de; ENSSLIN, E. R. Fatores determinantes da mortalidade de micros e pequenas empresas da região metropolitana de Florianópolis sob a ótica do contador. **Revista Eletrônica Estratégia e Negócio**, v. 6, n. 2, p. 244-283, mai./ago. 2013.
- OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.
[http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
- OTLEY, David. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. **Management Accounting Research, Boston**, v. 31, p. 45–62, Jun. 2016.
- OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; ANTUNES, M. T. P.; AGUIAR, A. B. Criação de conhecimento em práticas de controle gerencial: análise dos estudos internacionais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo, v.6, n.1, p.4-30, 2013.
- PAPADAKIS, V. M.; LIOUKAS, S.; CHAMBERS, D. Strategic decision-making processes: the role of management and context. **Strategic Management Journal**. v. 19, n. 2, p. 115-147, 1998.
- PAVÃO, J. A.; CAMACHO, R. R.; ESPEJO, M. M. S. B.; MARQUES, K. C. M. Gestão dos custos da qualidade na indústria de confecções: análise sob a perspectiva contingencial. In: Congresso Brasileiro de Custos, 23, 2016, **Anais...** Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4084/4085>>. Acesso em: 10 de maio de 2017.
- PERERA, S.; BAKER, P. Performance measurement practices in small and medium size manufacturing enterprises in Australia. **Small Enterprise Research**, v. 15, n. 2, p. 10-30, 2007.
- POMI, R. L. **Manual de custos: evaluación, control, toma de decisiones e gestión**. Montevideo: Editorial Grupo Magro, 2014.
- RAUEN, F. **Roteiros de iniciação científica: os primeiros passos da pesquisa científica desde a concepção até a produção e a apresentação**. Palhoça: Editora UNISUL, 2015.
- RAUPP, F. M.; MARTINS, S. J.; BEUREN, I. M. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**. São Paulo, n.40, p.120-132, Jan./Abr. 2006.
- RICHARDSON, R. J. *et al.* **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999.
- RUENGDET, K.; WONGSURAWAT, W. Characteristics of successful small and micro community enterprises in rural Thailand. **Journal of Agricultural Education and Extension**, v. 16, n. 4, p. 385-397, 2010
- SALES, R. L.; BARROS, A. A.; ARAÚJO, C. M. M. F. Fatores condicionantes da mortalidade dos pequenos negócios em um típico município interiorano brasileiro. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 2, n. 2, p. 38-55, 2011.

- SANTINI, S.; FAVARIN, E. de V.; NOGUEIRA, M. A.; OLIVEIRA, M. L. de.; RUPPENTHAL, J. E. Fatores de mortalidade em micro e pequenas empresas: um estudo na região central do Rio Grande do Sul. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, Florianópolis, v.8, n.1, jan./abr. 2015, p.145-169.
- SANTOS, G. P.; ALVES, D. F.; BARRETO, M. O. R. A utilização da contabilidade de custos como ferramenta para o fortalecimento de uma microempresa do segmento de confecção em Fortaleza. **Revista Razão Contábil & Finanças**, Fortaleza, v. 3, n. 1, p.1-12, 2012.
- SANTOS, V.; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil. UFRN**, Natal (RN), v.8, n.1, p.153-186, jan./jun. 2016.
- SHI, R.; ZHANG, J.; RU, J. Impacts of power structure on supply chains with uncertain demand. **Production and Operation Management**. v. 22, n. 5, p. 1233-1249, 2013.
- SILVA, A. R; CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. Análise das relações entre o uso de indicadores de desempenho e fatores contingenciais de empresas do setor de construção civil. In: Congresso Brasileiro de Custos, 23, 2016, **Anais...** Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4161>>. Acesso: 10 de maio de 2017.
- SILVA FILHO, L. L.; LAGIOIA, U. C. T.; ARAÚJO, J. G. N. de; ARAÚJO, J. G.; CARLOS FILHO, F. de A. Gestão de custos e formação de preço de venda, gestão de caixa e gestão de riscos: um estudo exploratório no arranjo produtivo local gesseiro do estado de Pernambuco. **ABCustos**, São Leopoldo: ABCustos, v.10, n.3, p.107-142, set./dez. 2015.
- SOARES NETO, A. de C.; SOUZA, A. F. de; FARIA, A. de O.; ARIEDE, M. S. N.; YOSHITAKE, M. **Contabilidade de custos**. São Paulo: IOB-SAGE, 2014.
- SVAROVÁ, M.; VRCHOTA, J. Strategic management in micro, small and medium-sized businesses in relation to financial success of the enterprise. **Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis**, v. 61, n. 7, p. 2859-2866, 2013.
- TEERATANSIRIKOOL, L.; SIENGTHAI, S.; BADIR, Y.; CHAROENNGAM, C. Competitive strategies and firm performance: the mediating role of performance measurement. **International Journal of Productivity and Performance Management**. v. 62, n. 2, p. 168-184, 2013.
- VAN STEL, A. J.; CARRE, M. C.; THURIK, R. A. The effect of entrepreneurial activity on national economic growth. **Small Business Economics**, v. 24, p. 311-321, 2005.
- WERNKE, R. **Custos logísticos: ênfase na gestão financeira de distribuidora de mercadorias e transportadoras rodoviárias de cargas**. Maringá: Editora MAG, 2014.