

UTILIZAÇÃO E IMPORTÂNCIA ATRIBUÍDA À PLANILHA DE CUSTOS POR 207 EMPRESAS DA MICRORREGIÃO DA AMUREL

THE UTILIZATION AND IMPORTANCE ATTRIBUTED TO THE COSTS SPREADSHEET BY 207 COMPANIES IN AMUREL MICRO REGION

Rodney Wernke

Universidade do Sul de Santa Catarina- UNISUL

E-mail: rodney.wernke@unisul.br

Ivone Junges

Universidade do Sul de Santa Catarina- UNISUL

E-mail: ivone.junges@unisul.br

RESUMO

O artigo relata os principais aspectos de pesquisa que pretendeu responder questão ligada aos níveis de uso e importância atribuídos às planilhas de custos e algumas das informações oriundas pelos gestores de empresas estabelecidas na microrregião da Amurel (sul de S. Catarina). 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 207 empresas participantes do estudo. Em seguida, foram evidenciados e comentados os dados coligidos sobre a frequência de uso e a importância atribuída à planilha de custos, bem como acerca da relevância imputada a um conjunto de informações que podem ser extraídas desse tipo de instrumento gerencial, segregando-se as respostas em dois grupos (indústrias e comércio/serviços). Entre outros resultados, constatou-se que cerca de 26% não utilizavam planilhas de custos, mas somente 7% afirmaram ser irrelevante essa ferramenta; a informação mais valorizada foi a lucratividade de produtos, seguida do custo de aquisição e do custo de fabricação ou prestação do serviço. Ainda, concluiu-se que há divergências nos cenários identificados a partir das respostas de empresas fabris e das não-fabris, onde as informações de custos foram mais valorizadas pelas indústrias. Ainda, foram citadas limitações do estudo e feitas recomendações para trabalhos futuros.

Palavras-Chave: Planilha de custos; Utilização e importância; Amurel.

ABSTRACT

This article reports the main aspects of the research that aimed to answer questions about the level of the use and relevance attributed to the costs spreadsheet and some information arising by managers of the companies in the Amurel micro region (Santa Catarina's south). Therefore, it was used a descriptive methodology, with qualitative approach, and the data was collected using a survey. After the literature review, that prioritized recent researches with similar focus, it was presented the main features of the 207 companies that participated of the study. Then, it was evidenced and commented the frequency of the use and importance of the costs spreadsheet, as well as the relevance attributed to a set of information that can be extracted

from this management tool. The answers were separated in two groups (industries and commerce/services). Among other results, It was found that approximately 26% did not use costs spreadsheet, but only 7% related that it was irrelevant; the most valuable information was the product profitability, followed by the purchasing cost and the manufacturing or servicing cost. Yet, it was concluded that there are differences between manufacturing and non-manufacturing companies, because the cost information was considered more relevance for the industries. Finally, it was presented the limitations of the study and recommendations for future studies.

Keywords: Costs spreadsheet; Utilization and importance; Amurel

1. INTRODUÇÃO

Várias pesquisas científicas destacaram a importância econômica das pequenas empresas para a economia de diversos países, principalmente na geração de empregos e renda (Van Stel *et al.*, 2005; Mowery, 2005; Audretsch & Bechmann, 2007). Por outro lado, vários estudos enfatizaram uma lista de fatores que restringem o crescimento desse porte de empresas, como acesso ao crédito, dificuldade com tributos, acompanhamento das mudanças mercadológicas, gestão financeira inadequada etc. (Azoulay & Shane, 2001; Cleverly, 2002; Liu, 2009; Ruendget & Wongsurawat, 2010; Sales *et al.*, 2011; Mahamid, 2012; Santos *et al.*, 2012; Nascimento *et al.*, 2013; Santini *et al.*, 2015).

Nesse rol de entraves se destacam também as dificuldades que os proprietários desses empreendimentos têm quanto à utilização de ferramentas gerenciais da área financeira e a consequente ausência de informações para auxiliar na tomada de decisões cotidianas. Em contrapartida, um dos aspectos mais benéficos ao desempenho dessas organizações está relacionado à adequação dos procedimentos empregados na gestão de custos e preços de vendas (Perera & Baker, 2007; Santos *et al.*, 2012; Callado & Pinho, 2014; Campos & Gáudio, 2014).

Provavelmente essa realidade está presente também no cotidiano de muitas empresas sediadas na microrregião da Amurel (Associação dos Municípios da Região de Laguna), sul de Santa Catarina, independente do porte, segmento de atuação ou tempo de existência. Contudo, a adoção de planilhas de custos depende das políticas adotadas pelos administradores e vincula-se a diversos aspectos, inclusive de ordem subjetiva, como a facilidade de compreensão dos métodos de custeio empregados e utilidade das informações oriundas no atual ciclo de vida da entidade).

Nesse ponto emerge a questão de pesquisa que se pretende responder: quais os níveis de utilização e importância atribuídos à planilha de custos e respectivas informações pelos gestores de empresas sediadas na microrregião da Amurel? A resposta para essa indagação pode contribuir para confirmar ou refutar os dois pressupostos que nortearam sua elaboração, ou seja, (1) o grau de utilização das planilhas de custos é proporcional ao grau de importância atribuído pelos administradores e (2) há semelhança nos níveis de relevância atribuídos às informações provenientes da planilha de custos nas empresas industriais e não-industriais (comércio e serviços). Então, para dirimir as dúvidas suscitadas a pesquisa teve como objetivo identificar o nível de utilização desse tipo de instrumento gerencial, bem como o grau de importância respectivo imputado pelos gestores dos empreendimentos estabelecidos na região geográfica citada.

É válido destacar que estudos como esse se justificam porque artigos com essa abordagem são escassos, especialmente abrangendo a área geográfica composta pelos

municípios situados na Amurel. A partir dessa lacuna de pesquisa se pretende contribuir 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 e instituições universitárias, entre outros possíveis interessados.

Quanto à sua estruturação, após esta breve introdução é apresentada uma revisão da literatura que prioriza artigos assemelhados anteriormente publicados. Na sequência, são evidenciados os principais aspectos metodológicos da pesquisa e na quarta seção são destacados os dados coligidos e discutidos os resultados oriundos. Por último são mencionadas as conclusões do estudo, listadas algumas limitações associáveis e feitas recomendações para estudos futuros.

2. REVISÃO DA LITERATURA

O foco primordial do estudo se refere à adoção e importância imputada às planilhas de custos e às informações decorrentes destas no âmbito das empresas pesquisadas. Para tanto, em virtude da exiguidade de espaço optou-se por apresentar uma breve revisão sobre os pontos priorizados nesse tipo de planilha, mas com ênfase maior em pesquisas recentes assemelhadas com o intuito de permitir o cotejamento, mesmo que parcial, dos resultados posteriormente.

No que concerne a esse tipo de instrumento gerencial, Bacic (2008, p. 152) argumenta que os administradores devem ter conhecimento teórico suficiente para aplicar algum “método que permita às empresas determinar preços que contenham embutidos os custos diretos, parte dos custos indiretos alocados, além de uma parcela de lucro”. Nesse rumo, Ruengdet e Wongsurawat (2010) asseveram que manter o controle de informações por meio de registros internos regulares é crucial para o sucesso do negócio, principalmente no que envolve transações de custos e despesas.

Além do benefício decorrente da precificação de produtos e serviços, a implementação de uma planilha de custos pode contribuir também com informações relacionadas à Análise Custo-Volume-Lucro, como ponto de equilíbrio, margem de contribuição e margem de segurança (Fontoura, 2013), à avaliação de lucratividade de produtos e segmentos de mercado como linhas de comercialização, territórios de vendas, vendedores, canais de distribuição etc. (Wernke, 2014) e à mensuração da capacidade produtiva da companhia (Souza & Diehl, 2009), entre outras possibilidades de subsídios informativos úteis aos administradores.

2.2 Pesquisas assemelhadas

Quanto a pesquisas brasileiras recentes com abordagens assemelhadas à empregada neste estudo, é pertinente destacar os trabalhos sintetizados a seguir.

A pesquisa de Braga, Braga e Souza (2010) analisou a 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). Suas principais conclusões foram que: (i) a maioria das empresas forma os estoques de insumos para períodos de curto prazo, dadas as limitações de capital de giro e de endividamento; (ii) a maioria delas usa sistema de custos ou alguma forma de estrutura de custos, com tradicionais técnicas de mensuração e gestão dos custos do processo produtivo; (iii) o principal método utilizado na formação do preço de venda é o *mark-up*, aplicado sobre o custo total de produção; (iv) as correlações mais significativas e relevantes foram observadas entre os métodos de custeio utilizados e a adoção do conceito de margem de contribuição, assim como dos métodos de

custeio com a técnica do ponto de equilíbrio e (v) foram identificadas diversas inconsistências conceituais nas respostas dos gestores, revelando suas limitações de formação.

Carvalho e Lima (2011) analisaram as práticas gerenciais utilizadas por 45 (quarenta e cinco) micros e pequenas empresas do setor de confecções da cidade de Sousa (PB). Os resultados apontaram que os gerentes daquelas empresas utilizavam de maneira informal determinados controles internos para a tomada de decisões, como o controle de contas a pagar, controle de caixa e controle de contas a receber. Concluíram, ainda, que de uma maneira ou de outra (no caso em estudo), os gestores investigados faziam uso de medidas de desempenho (denominadas de práticas gerenciais), sejam elas tangíveis (financeiras) ou intangíveis (não financeiras). Além disso, consideraram que as práticas utilizadas pelos gestores das empresas pesquisadas eram úteis e contribuíam para o processo de gestão, segundo a visão dos gestores.

Campos e Gáudio (2014) fizeram pesquisa com 20 (vinte) MPEs de comércio e prestação de serviços da região metropolitana da cidade do Rio de Janeiro (RJ) sobre a utilização de controles de contas a receber, contas a pagar, de caixa e gestão de custos. Constataram elevado uso desses controles financeiros por parte de mais de 90% dessas empresas; enquanto que cerca de 65% destas utilizava controles de custos mais voltados à lucratividade dos produtos (margem de contribuição e formação de preços).

Callado e Pinho (2014) investigaram as 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. No transcorrer da pesquisa foram analisados quatro grupos de variáveis: perfil dos gestores, perfil organizacional das empresas, setor de atividade econômica e práticas de gestão de custos. Neste último foram pesquisados sobre os procedimentos de análise financeira dos estoques; análise dos preços de venda; cálculo do custo unitário; cálculo da margem de contribuição; cálculo da margem de lucro; estrutura dos sistemas de custos; grau de detalhamento das informações; fluxo de caixa; método de apropriação dos custos; procedimentos referentes ao registro dos custos e uso de formulários específicos. Concluíram que, mesmo atuando em distintos setores de atividade econômica e possuindo diferentes características operacionais inerentes a seus respectivos negócios, as MPE's analisadas apresentaram práticas de gestão de custos bastante semelhantes entre si, confirmando a presença de isomorfismo mimético.

Garcia, Kinzler e Rojo (2014) estudaram 14 (quatorze) empresas (lojas de calçados, lojas de confecções e prestadoras de serviços) sediadas em Cascavel (PR) acerca da utilização de controles internos relacionados com vendas, custos, finanças, recursos humanos e estoques. No âmbito financeiro priorizaram conhecer os controles internos relacionados com a manutenção do dinheiro em conta bancária ou no "caixa", se havia conciliação entre a contabilidade e os registros gerenciais das empresas e se haviam sido estabelecidos limites de alçada para os gestores contratarem operações de captação de recursos. No que concerne à gestão de custos a preocupação desses pesquisadores voltou-se para a possibilidade de que os controles internos utilizados proporcionassem a apuração da margem de contribuição, a formação de preços e subsídios para tomada de decisões gerenciais. Concluíram que as firmas participantes dão maior atenção aos controles relacionados com vendas e custos.

Silva Filho *et al* (2015) pesquisaram se os proprietários/gestores de 53 (cinquenta e três) empresas integrantes do Arranjo Produtivo Local (APL) gesseiro do Estado de Pernambuco conhecem, atribuem importância e utilizam as informações advindas da gestão de custos e formação de preços de vendas, gestão de caixa e gestão de risco operacional na tomada de decisão gerencial. Com esse fito, quanto à gestão de custos e formação de preços concluíram que a totalidade dos respondentes (100%) qualificaram como importante esses aspectos, 88% utilizam as informações de custos para formar preços de venda e 64%

empregam-nas na negociação com clientes e fornecedores. Ainda, quanto à gestão de caixa limitaram-se a identificar onde eram aplicados os saldos de caixa e o motivo de efetuar o gerenciamento desses numerários.

Jesus *et al* (2015) realizaram estudo sobre as características da gestão de custos em 144 (centro e quarenta e quatro) empresas do extremo-sul catarinense (região de Criciúma). Para tanto, procuraram identificar a estrutura da área de custos, traçar o perfil do profissional desta área, evidenciar a sistemática de apuração e investigar as informações utilizadas no processo de gestão. De forma resumida, concluíram que o método de custeio por absorção é o mais adotado; que a maioria das empresas utiliza planilhas eletrônicas para apuração e controle dos custos; que cerca de 22% das participantes informaram não possuir sistemática de custeio formalizada e que cerca de 89% utilizam as informações de custos no processo de gestão, principalmente para a formação do preço de venda. Quanto às ferramentas gerenciais, o controle e planejamento dos custos é a principal finalidade do uso das informações sobre custos, seguido pela margem de contribuição.

A pesquisa de Santos, Dorow e Beuren (2016) compreendeu 41 (quarenta e uma) micro, pequenas e médias empresas do Alto Vale do Itajaí (SC). Inicialmente procuraram saber se os gestores conheciam e utilizavam controles operacionais (controle de caixa, controle de contas a pagar, controle de contas a receber, controle de estoques e controle de custos e despesas), demonstrações e relatórios contábeis, métodos de custeio e outros artefatos gerenciais (como planejamento estratégico, orçamento, planejamento tributário, retorno sobre investimento e ponto de equilíbrio). Ainda, indagaram sobre o grau de importância dos instrumentos gerenciais na tomada de decisão dos gestores das empresas pesquisadas. Acerca das conclusões do estudo, observaram que os controles operacionais são utilizados na maioria das empresas pesquisadas. Quanto às demonstrações contábeis, não há utilização para a tomada de decisão, ao passo que os métodos de custeio são desconhecidos pelos gestores. Em relação aos outros instrumentos da contabilidade gerencial, há equilíbrio entre os gestores que os utilizam e os que não utilizam na tomada de decisão, enquanto a maioria afirma desconhecer tais artefatos da contabilidade gerencial, mas reconhecem a importância destes.

Acerca de estudos com foco assemelhando no contexto de outros países, cabe mencionar como exemplos os trabalhos sintetizados no Quadro 1.

Autoria (Ano)	Foco
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.
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 Rep. Checa e relação com definição de estratégia.

Quadro 1. Pesquisas assemelhadas em outros países

Fonte: elaborado pelos autores.

3. METODOLOGIA UTILIZADA

Quanto do desenho metodológico, esta pode ser caracterizada como uma pesquisa quantitativa de descrição. Rauen (2015, p. 157) menciona 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”. Nessa direção, Andrade (2002) pugna que os estudos descritivos se preocupam em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem a interferência direta do pesquisador no contexto. No que tange à forma de abordagem quantitativa, Richardson *et al* (1999) aduzem 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 àquelas mais complexas (como coeficientes de correlação, análises de regressão etc.).

Quanto 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. A amostra utilizada envolveu 207 (duzentos e sete) pequenas empresas da microrregião da Amurel (com até 100 funcionários), cujos gestores concordaram em participar. Portanto, caracteriza-se por amostra de caráter intencional, associada à possibilidade de acesso aos dados desse conjunto de firmas por parte dos pesquisadores.

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 administradores destas companhias. Referido instrumento de pesquisa continha questões abertas, questões de múltiplas escolhas e algumas perguntas que envolviam uma escala de importância que ia de “1” a “5”, onde se considerava o nível “5” como extremamente importante e “1” como irrelevante. Ainda, quanto às etapas de processamento e análise dos dados coligidos, estes foram tabulados em planilha *Excel*, utilizando-se apenas a estatística descritiva (frequência e número de respostas) para sintetizar os resultados e facilitar a interpretação dos “achados” do estudo, conforme delineado nas próximas seções.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS DADOS

Na sequência são apresentados os dados da pesquisa de campo realizada com 207 empresas sediadas na microrregião da AMUREL, seguidos de breve descrição a respeito. Contudo, é pertinente salientar que os resultados também foram segregados em dois grupos de empresas: (1) indústrias e (2) comércio/serviços. Referida separação teve o intuito de evidenciar possíveis distinções entre esses dois segmentos, conforme uma das suposições que nortearam a pesquisa.

4.1 Características das empresas pesquisadas

Inicialmente o questionário utilizado contemplou perguntas que visavam revelar os principais aspectos relacionados aos empreendimentos estudados. Nesse sentido, quanto às características das empresas participantes do estudo convém mencionar os seguintes pontos:

- a) Setores econômicos: 46,38% dos respondentes são empresas comerciais, 29,59% são prestadoras de serviços e 22,22% são indústrias.
- b) Perfil dos respondentes: os questionários foram respondidos por proprietários (65,22%), funcionários da administração (18,36%) e gerentes (15,46%).
- c) Tempo de existência: 45,89% das companhias participantes atuam há mais de 10 anos no mercado; 23,67% já funcionam entre 5 e 10 anos e 13,53% têm acima de 10 anos de atuação.

- d) Número de funcionários: 62,32% das empresas possuem até 10 funcionários; 21,74% mantém entre 11 e 50 empregados; 4,35% empregavam entre 51 e 100 colaboradores e 11,59% têm mais de uma centena de trabalhadores registrados.
- e) Forma de tributação: 60,87% das participantes são optantes pelo “Simples”, 8,21% são registradas como MEI e as demais companhias são optantes pelo regime do Lucro Real (20,77%) ou pelo Lucro Presumido (9,66%).

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

Nesta parte da pesquisa foram efetuados questionamentos sobre a percepção dos gestores quanto à planilha de custos, especificamente no que concerne à frequência de uso no cotidiano administrativo e da importância atribuída a essa ferramenta e às informações dela provenientes, que consistiam no foco primordial do estudo.

Com esse intuito, na sequência faz-se a apresentação e discussão sobre esses aspectos com base na opinião dos 207 gestores que responderam ao questionário proposto, segregados em 162 empresas não-fabris (comércio e serviços) e 45 indústrias.

4.2.1 – Frequência de uso da planilha de custos

Constava do questionário de pesquisa uma parte que discorria sobre o uso da planilha de custos por parte das empresas participantes. Para tanto, 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.”.

Então, iniciava-se uma série de indagações sobre tema com uma pergunta acerca da frequência com que a administração da companhia utilizava a planilha de custos. As respostas a essa questão estão elencadas de forma resumida na Tabela 1, a seguir.

Tabela 1:
Frequência de uso da Planilha de Custos

Itens	Respondentes	% do total	Ind.	Com/Serv.
Diariamente (todos os dias)	59	28,50%	35,56%	26,54%
Gostaria de utilizar/analisar, mas não dispõe do demonstrativo.	12	5,80%	0,00%	7,41%
Mensalmente (1 vez por mês).	43	20,77%	28,89%	18,52%
Não utiliza	42	20,29%	8,89%	23,46%
Ocasionalmente (duas ou três vezes por ano).	10	4,83%	4,44%	4,94%
Semanalmente (1 vez por semana).	33	15,94%	20,00%	14,81%
Trimestralmente (a cada três meses, em média).	8	3,86%	2,22%	4,32%
Total	207	100,00%	100,0%	100,00%

Fonte: elaborada pelos autores.

Quanto às empresas que utilizam com alguma frequência esse instrumento de controle interno se constatou que: 59 participantes (28,50%) afirmaram que utilizam “diariamente” a planilha de custos; 33 respondentes (15,94%) asseguraram que fazem uso “semanalmente”; 43 dos pesquisados (20,77%) utilizavam-na mensalmente; em 8 empresas (3,86% da amostra) a periodicidade era trimestral e 10 firmas (4,83%) relataram utilizar ocasionalmente (duas ou três vezes por ano). No que concerne àquelas que não usam uma planilha de custos no cotidiano administrativo, houve dois tipos de respostas:

- 1) Um grupo de 42 respondentes (20,29% do total) asseverou que a empresa que representam não utilizava planilha de custos por ocasião do estudo.

2) Doze dos pesquisados (5,80%) destacaram que “gostaria de utilizar/analisar, mas não dispõe de uma planilha de custos na empresa”.

Ainda, ao avaliar de forma segregada entre os grupos de “indústria” e “comércio/serviços” é interessante destacar as disparidades existentes nesses dois segmentos. A parcela mais expressiva das empresas industriais (35,56%) faz uso desse tipo de planilha “diariamente” e 28,89% utiliza “mensalmente”; enquanto que 26,54% das empresas do outro grupo informaram a intensidade diária de uso e 18,52% de frequência mensal. Por outro ângulo, 23,46% das empresas não-fábricas alegaram que não utilizavam planilha de custos e apenas 8,89% das fábricas abrangidas responderam desta forma. Portanto, as companhias fábricas evidenciaram fazer uso de planilhas de custos com mais assiduidade que as demais.

4.2.2 Importância atribuída à planilha de custos

Em seguida 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 de importância atribuído à Planilha de Custos

Itens	Respondentes	% do total	Ind.	Com./Serv.
Desnecessário (não utiliza e não sente falta para gerenciar a empresa).	13	6,28%	4,44%	6,79%
Irrelevante para melhorar o desempenho da companhia.	1	0,48%	0,00%	0,62%
Muito importante para melhorar o desempenho do empreendimento.	157	75,85%	91,11%	71,60%
Um pouco importante para melhorar o desempenho da empresa.	36	17,39%	4,44%	20,99%
Total	207	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: elaborada pelos autores.

Constatou-se, então, que a maioria das respostas (75,85%) apontava a planilha de custos como “muito importante para melhorar o desempenho do empreendimento”. Além disso, apurou-se que 36 das 207 entidades (17,39%) que participaram do estudo consideravam esse instrumento “um pouco importante para melhorar o desempenho da empresa”. Todavia, foram identificadas 13 companhias (6,28%) que consideram-na desnecessária, pois não utilizam-na e nem sentem falta dessa ferramenta na gestão do empreendimento. Apenas uma resposta assinalou a alternativa que qualificava como “irrelevante para melhorar o desempenho”, o que equivalia a apenas 0,48% do total de empresas envolvidas no estudo.

A análise por intermédio das duas categorias prioritárias revelou que 95,55% das indústrias imputavam como “muito importante” (91,11%) ou “um pouco importante” (4,44%) esse instrumento gerencial. Quanto às empresas do grupo comércio/serviços, 92,59% dos respondentes também consideravam relevante o mencionado tipo de planilha.

4.2.3 Relevância atribuída às informações da planilha de custos

No terceiro tópico do questionário que discorria sobre a planilha de custos foram elencados seis tipos de informações que poderiam ser obtidas dessa modalidade de controle interno. A finalidade era conhecer o grau de importância que os respondentes imputavam à obtenção dessas informações no contexto empresarial em que atuavam. Com o referido propósito foram coligidas as respostas descritas na Tabela 3.

Tabela 3:
Importância atribuída às informações da Planilha de Custos

Indicadores	Peso 1	Peso 2	Peso 3	Peso 4	Peso 5
	Irrelev.	Pouco imp.	Interm.	Muito imp.	Extr. Imp.
Custos de compra-Total	18,36%	0,48%	5,31%	14,01%	61,84%
Custos de compra-Ind.	6,67%	0,00%	0,00%	6,67%	86,66%
Custos de compra-C/S	21,60%	0,62%	6,79%	16,05%	54,94%
Custo de fabricar/prestar o serviço-Total	20,29%	0,97%	4,83%	13,53%	60,39%
Custo de fabricar/prestar o serviço-Ind.	6,67%	0,00%	0,00%	8,89%	84,44%
Custo de fabricar/prestar o serviço-C/S	24,07%	1,23%	6,17%	14,81%	53,70%
Formação de preços de venda-Total	19,81%	0,97%	5,31%	8,21%	65,70%
Formação de preços de venda-Ind.	6,67%	0,00%	2,22%	4,44%	86,67%
Formação de preços de venda-C/S	23,46%	1,23%	6,17%	9,26%	59,88%
Lucratividade de produtos-Total	17,87%	1,93%	2,42%	10,14%	67,63%
Lucratividade de produtos-Ind.	6,67%	2,22%	0,00%	6,67%	84,44%
Lucratividade de produtos-C/S	20,99%	1,85%	3,09%	11,11%	62,96%
Lucratividade de segmentos de mercado-Total	19,32%	3,86%	6,76%	14,98%	55,07%
Lucratividade de segmentos de mercado-Ind.	6,67%	4,44%	2,22%	15,56%	71,11%
Lucratividade de segmentos de mercado-C/S	22,84%	3,70%	8,02%	14,81%	50,62%
Ponto de equilíbrio operacional-Total	20,29%	1,93%	6,76%	15,46%	55,56%
Ponto de equilíbrio operacional-Ind.	6,67%	2,22%	4,44%	17,78%	68,89%
Ponto de equilíbrio operacional-C/S	24,07%	1,85%	7,41%	14,81%	51,85%

Fonte: elaborada pelos autores.

Primeiramente foi inquirido sobre a relevância de se “apurar o custo de compra das mercadorias, matérias-primas ou serviços” por intermédio da planilha de custos. Destarte, foi possível concluir que essa informação era considerada relevante pela maioria dos participantes (75,85%), visto que 61,84% dos respondentes afirmaram ser “extremamente importante” esse cálculo e 14,01% consideraram-na muito importante (peso “4” na escala entre “1” e “5”). Pelo lado daqueles que atribuíram menor relevância para esse aspecto, cerca de 18,36% dos gestores optaram pela alternativa “1 – Irrelevante” e 0,48% entenderam adequado imputar peso “2” no que tange à importância desse tipo de informe.

Ao abrir a análise entre os dois grupos de empresas foi possível conhecer que as indústrias atribuem maior importância a essa informação sobre o custo de compra. Nesse sentido, 93,33% das 45 indústrias participantes do estudo informaram considerar “extremamente importante” (86,66%) ou “muito importante” (6,67%) a apuração do valor respectivo e apenas 6,66% julgaram como irrelevante. No âmbito do grupo que envolve comércio/serviços o cenário evidenciado pelo estudo foi bem diferente, pois 21,60% das 162 respondentes desse segmento consideraram que é informação irrelevante, enquanto que 16,05% avaliaram como “muito importante” e 54,94% adjetivaram como “extremamente importante”.

O segundo tipo de informação indagado referia-se à possibilidade de “calcular o custo de fabricação (no caso industrial), de aquisição ou de prestação de serviços”. Nessa direção, resultou dos questionários respondidos um cenário onde se verificou que esse tipo de informação era conceituado como extremamente importante por 60,39% dos gestores participantes do estudo, enquanto que 13,53% atribuíram peso “4” na escala de relevância empregada na questão. No extremo oposto, 20,29% das companhias pesquisadas consideraram essa informação irrelevante (peso “1”) e 0,97% atribuíam-lhe peso “2”.

Em termos dos dois grupos de empresas, a análise das respostas mostrou cenário onde novamente as indústrias atribuíram maior importância à informação em tela. Nesse caso,

84,44% das empresas fabris imputaram como “extremamente importante” e 8,89% consideraram “muito importante”, o que totaliza 93,33% das indústrias pesquisadas. Em contrapartida, somente 6,67% das integrantes deste grupo escolheram a opção de menor peso (irrelevante) para essa informação. No que tange às organizações comerciais ou prestadoras de serviços, a importância dada para essa informação foi bem menor. Somente 68,52% das 162 empresas classificaram como “extremamente importante” (53,70%) ou “muito importante” (14,81%), sendo que 24,07% atribuíram peso “1” (irrelevante) ou peso “2” (pouca importância).

A terceira questão apresentada versava sobre a importância dada para “determinar o preço de venda unitário de cada produto/mercadoria/serviço”. Com base nos dados apurados foi possível concluir que para 65,70% dos respondentes essa informação era extremamente importante (peso “5”) e para 8,21% era considerada muito importante (peso “4”). Ainda, em 5,31% das companhias investigadas o nível de importância seria intermediário (peso “3”); em 0,97% das pesquisadas o grau de relevância imputado equivalia a “2” e aquelas que entendiam ser essa uma informação irrelevante (peso “1”) totalizaram 19,81% das 207 firmas abrangidas no estudo.

Em termos da segmentação entre indústrias e companhias não-fabris, constatou-se que a formação de preços de venda é mais priorizada pelas empresas industriais, visto que 91,11% destas classificaram como “extremamente importante” (86,67%) ou “muito importante” (4,44%), enquanto que somente 6,67% dos participantes qualificaram como irrelevante. Por sua vez, no outro grupo as respostas evidenciaram que 69,14% das empresas de comércio/serviços imputaram para esse informe extrema importância (59,88%) ou muita importância (9,26%) e 23,46% entenderam como irrelevante.

Na sequência foi inquirido sobre a possibilidade de “analisar a lucratividade dos produtos/mercadorias/serviços”. Nesse rumo, o cenário descoberto mostra que as empresas que consideraram essa informação como extremamente importante (peso “5”) chegaram a 67,63% do grupo pesquisado, enquanto as que atribuíram peso “4” atingiram 10,14% do total. Todavia, um contingente menor de empresas (2,42%) imputou nível médio de importância (peso “3”), outro conjunto de firmas (2,42%) considerou que caberia avaliar com peso “2” e 17,87% dos respondentes consideraram essa informação sem importância (peso “1”).

A avaliação quanto aos dois segmentos permitiu concluir que a lucratividade de produtos é vista como importante por 91,11% das indústrias (84,44% e 6,67% respectivamente para “extremamente” e “muito” importante) e somente 6,67% consideraram irrelevante esse aspecto. Em relação ao grupo de comércio/serviços, o contexto deslindado mostrou que 74,07% destas apontaram como “extremamente” (62,96%) ou “muito” (11,11%) importante conhecer a lucratividade dos produtos. Entretanto, 20,99% dessas empresas entenderam como irrelevante esse tipo de informe.

A quinta informação presente no questionário versava sobre o conhecimento da “rentabilidade dos segmentos de mercado (grupos/linhas de produtos, canais de distribuição, clientes, territórios de venda etc.)”. Com fundamento nas respostas coligidas é possível concluir que 55,07% das companhias qualificam como extremamente importante essa informação (peso “5”) e 14,98% consideraram ser muito importante (visto que atribuíram peso “4” na escala que vai de “1” a “5”). Por outro prisma, aquelas que consideram essa informação irrelevante (peso “1”) representaram 19,32% do conjunto pesquisado, enquanto que 3,86% atribuíam peso “2” para a importância desse tipo de informe gerencial.

A análise dos grupos priorizados, contudo, mostrou realidades divergentes. As industriais consideraram como mais relevante essa informação do que as comerciais/prestadoras de serviços. Nessa direção, 86,67% das fábricas classificaram como “extremamente” (71,11%) ou “muito” (15,56%) relevante conhecer a lucratividade de

segmentos de mercado. Porém, 6,67% consideraram irrelevante esse informe. Quanto às companhias do grupo comércio/serviços, apenas 65,43% entenderam como importante essa informação (50,62% acharam “extremamente importante” e 14,81% “muito importante”).

Por último, foi perguntado sobre a relevância que os respondentes imputavam à identificação do “ponto de equilíbrio operacional (nível em que as vendas igualam os custos e despesas, sem que haja lucro ou prejuízo). Nesse caso, conhecer o ponto de equilíbrio foi considerado extremamente importante (peso “5”) por 55,56% dos respondentes e muito importante (peso “4”) por 15,46% dos participantes. Entretanto, 20,29% dos pesquisados afirmaram que essa informação seria insignificante (peso “1”), outros 1,93% optaram por atribuir peso “2” e 6,76% das firmas abrangidas consideraram escolher o peso “3” para qualificar esse tipo informação.

No caso das indústrias, o ponto de equilíbrio operacional foi classificado como relevante por 86,67% dos respondentes, sendo que 68,89% entenderam ser “extremamente importante” e 17,78% atribuíram peso “4” (muito importante). Contudo, 6,67% das pesquisadas qualificaram como irrelevante essa informação. No âmbito do grupo que envolvia as empresas de comércio/serviços, o resultado foi distinto: 24,07% das respostas foi no sentido de que esse aspecto seria irrelevante para o gestor. Por outro lado, 66,67% dos respondentes consideraram relevante, visto que 51,85% optaram por “extremamente importante” e 14,81% por “muito importante”.

Ainda, a avaliação dos dois grupos de empresas evidenciou que as indústrias participantes da pesquisa atribuíram maior importância a esse conjunto de informações oriundas da planilha de custos. Nesse sentido, a média aritmética das respostas das cinco questões apresentadas revelou que 90,37% das organizações industriais consideram esses informes como de alta relevância, contra 69,14% das outras empresas. Quanto àquelas entidades que consideraram irrelevante esse conjunto de informações, nas industriais atingiu média de 6,67% das respondentes e no outro grupo 22,84% das participantes.

4.3 Discussão dos resultados

O estudo pesquisou também sobre o uso e a importância que os gestores empresariais atribuíram à planilha de custos e da análise dos dados coligidos restaram as conclusões elencadas a seguir.

Os resultados do estudo mostram que o uso de planilhas de custos é diário para 28,50% das empresas da amostra pesquisada (59 empresas), 15,94% utilizam semanalmente, 20,77% mensalmente e 3,86% utilizam trimestralmente. Todavia, aproximadamente 26,09% das firmas respondentes não utilizam-nas, quer por considerarem desnecessário (20,29%) ou por não disporem de uma planilha de custos (5,80%). A respeito da importância atribuída à planilha de custos, a grande maioria dos respondentes (93,24%) considera ser “muito importante para melhorar o desempenho...” (75,85%) ou “um pouco importante para melhorar...” (17,39%). Com isso, menos de 7% entendem ser desnecessário ou irrelevante utilizar uma planilha de custos. Como visto, constatou-se um aspecto contraditório no que tange ao fato de que pouco mais de 26% das companhias não utilizam, mas somente um contingente inferior a 7% mencionou não fazer questão de utilizar esse instrumento gerencial. Esse alto percentual das que não utilizam tal instrumento provavelmente contribui para a realidade bastante conhecida de que as micro e pequenas empresas enfrentam dificuldades na precificação dos seus produtos/serviços. 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 que de a maioria dessas firmas de menor porte é gerida pelo proprietário e/ou familiares, que

muitas vezes não têm a competência 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 companhias uma cultura de improviso e de uso de informações imprecisas, o que acarreta equívocos na estimativa de custos e preços de venda.

Sobre as informações que podem ser extraídas desse tipo de planilha, cerca de 61,84% dos respondentes atribuíram extrema importância à apuração do custo de aquisição de mercadorias, matérias-primas ou serviços. Ainda, 60,39% acreditam que a planilha de custos tenha alta relevância para calcular o custo de fabricação ou de prestação de serviços. Para 65,70% dos respondentes a planilha de custos é importante para determinar o preço de venda unitário, assim como a lucratividade de produtos é uma informação relevante para 67,63% dos gestores pesquisados. No mesmo sentido, para 55,07% dos participantes a informação sobre a rentabilidade dos segmentos de mercado (linhas, territórios, vendedores etc.) também tem elevada importância, enquanto que 55,56% consideraram de alta relevância a capacidade que a planilha de custos possui para identificar o ponto de equilíbrio operacional.

Ao cotejar esses resultados com estudos assemelhados foi possível constatar aspectos convergentes e divergentes. Nesse sentido, Callado e Pinho (2014) apuraram que nas 30 MPEs abrangidas naquele estudo a análise do preço de venda era adotada por 33,33%, 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. A pesquisa de Jesus *et al* (2015) evidenciou que 23% das companhias utilizam a margem de contribuição e 18% o ponto de equilíbrio. Por sua vez, o estudo 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 nesta pesquisa), onde constataram que somente 14,63% das empresas enfocadas utilizavam esse método de custeio. 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).

A percepção de menor importância para o uso da planilha de custos nas diferentes finalidades informativas está entre 18,87% e 20,29% no grupo de entidades pesquisadas. Isso pode ser considerado um aspecto preocupante, visto que se trata de um instrumento fundamental para a definição dos preços de venda orientativos ou análise da lucratividade dos preços “impostos” pela concorrência mercadológica, bem como para identificação de oportunidades de racionalização de custos.

Além disso, quando os resultados dos dois grupos de empresas foram analisados restou evidente que as indústrias pesquisadas imputaram maior relevância às informações que são provenientes da planilha de custos, se comparadas com as empresas atuantes com comércio/serviços. A média aritmética das respostas do conjunto de cinco questões apresentadas salientou que 90,37% das fábricas consideram esses informes de alta importância, contra 69,14% das empresas de comércio/serviços. No que concerne àquelas que classificaram como irrelevante as informações da Tabela 3, nas empresas fabris a média foi de 6,67%, enquanto que no outro grupo atingiu 22,84% dos respondentes.

Os autores deste estudo cogitam que tal situação se deve, em boa parte, pelo fato de que nas indústrias já existe a cultura de se mensurar (ou tentar medir) a produtividade da mão de obra ou de homens-horas trabalhadas, a produtividade por máquina e/ou posto produtivo, a rotatividade de funcionários, o percentual de rejeitos produtivos, entre tantos outros parâmetros cabíveis na gestão industrial. Essa cultura do uso de indicadores de produção também pode influenciar na adoção de medidas assemelhadas na gestão financeira, em especial, na área de custos, por boa parte dessas empresas fabris. Por outro lado, no segmento

de comércio/serviços tende a ser menos usual o emprego de métricas de produtividade, visto que na maioria dos casos são priorizados aspectos relacionados ao atendimento à clientela. Ou seja, provavelmente trabalha-se muito mais em termos de percepção do comportamento do consumidor do que com indicadores vinculados à gestão de custos.

Ainda, cabe aventar a contribuição para esse contexto dos distintos níveis de complexidade associáveis a esses dois tipos de empresas. Nesse sentido, a atividade econômica industrial tende a ser significativamente mais complexa do que a de comércio e serviços. Isso ocorre porque as fábricas, além da concorrência internacional, estão inseridas em cadeias produtivas com quantidade superior de atores e mais uso intensivo de capital fixo, o que implica necessidade maior de agregar valor com preços competitivos. Por outro lado, o segmento de comércio e serviços é mais dependente da economia local, com menor grau de exigência competitiva global.

5. CONCLUSÕES DO ESTUDO

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 207 empresas da microrregião da Amurel. Acerca disso, considerou-se que tal pergunta foi convenientemente respondida em virtude de que restaram evidenciados os seguintes aspectos:

- a) O uso de planilhas de custos é diário para 28,50% das empresas, 15,94% utilizam semanalmente, 20,77% mensalmente e 3,86% utilizam trimestralmente. Por outro lado, 26,09% das entidades pesquisadas não utilizam, sendo uma parte (20,29%) por achar desnecessário ou gostariam de utilizar, mas não dispõem desse tipo planilha (5,80%).
- b) A planilha de custos é qualificada como relevante para melhorar o desempenho empresarial por 93,24% dos respondentes, enquanto que parcela inferior a 7% dos participantes considerou ser desnecessário ou irrelevante utilizar essa ferramenta.
- c) Das informações mais comuns a obter desse instrumento gerencial, o grau de extrema importância (peso “5”) foi atribuído ao custo de aquisição de mercadorias, matérias-primas ou serviços por 61,84% dos participantes; ao custo de fabricação ou de prestação de serviços por 60,39% dos respondentes; à fixação do preço de venda unitário por 65,70% das empresas; à lucratividade de produtos por 67,63% gestores; à rentabilidade de segmentos de mercado por 55,07% dos participantes e a identificação do nível de equilíbrio operacional por 55,56% 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 18,87% e 20,29% conforme a modalidade do informe indagado.
- d) Há discrepância entre os níveis de importância atribuídos as informações da planilha de custos pelas empresas industriais e as do grupo “comércio/serviços”. Ou seja, mais de 90% das empresas fabris citaram como relevantes esses informes, enquanto que esse patamar chegou somente a 69,14% nas demais companhias. No âmbito das que consideraram sem valor tais informações, a média das indústrias foi de 6,67% e no caso das empresas de comércio/serviços chegou a 22,84% das respostas obtidas.

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. Destarte, enquanto mais de 93% dos participantes consideraram relevante esse instrumento para melhorar a performance empresarial, cerca de 26% afirmaram que não

utilizam ou não dispõem dessa modalidade de planilha. Além disso, foi possível refutar também o pressuposto “2”, que aventava a possibilidade de haver semelhanças nos níveis de importância associados às informações oriundas da planilha de custos nos dois grupos de empresas priorizados. Essa conclusão é pertinente em decorrência da constatação mencionada no item “d” do parágrafo precedente, que deslinda a existência de percentuais de importância díspares entre os dois conjuntos de empresas visados.

Assim, com base no exposto, os autores entendem ter atingido o objetivo de pesquisa, visto que foram identificados os níveis de importância e utilização da planilha de custos no contexto das companhias abrangidas.

Quanto às possíveis contribuições do estudo, além do cenário descortinado acerca dos dois aspectos priorizados, considera-se que esta pesquisa contribuiu também no sentido de evidenciar aos prestadores de serviços contábeis, às entidades empresariais que visam colaborar com o aperfeiçoamento técnico de seus integrantes ou às empresas que elaboram/comercializam *softwares* na área geográfica em lume algumas das informações mais valorizadas pelos (potenciais) clientes. Isso pode facilitar a definição de um *mix* de serviços/produtos mais alinhados aos interesses da clientela.

Por outro lado, o estudo apresenta como principal limitação a subjetividade da percepção dos respondentes quanto aos conceitos indagados. Mesmo que tenha se tentado reduzir esse problema com a inserção de um texto introdutório descrevendo cada parte incluída no questionário, provavelmente alguma dificuldade de compreensão pode ter se mantido e, eventualmente, prejudicado a veracidade dos dados coligidos. Adicionalmente, partiu-se da premissa de que as respostas obtidas são verdadeiras; entretanto, não há comprovação documental da utilização dessa ferramenta gerencial pelas empresas pesquisadas, como informado pelos respondentes.

Como sugestão para trabalhos futuros propõe-se, então, incluir na coleta de dados (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 da efetiva utilização dos referidos instrumentos financeiros por parte das companhias participantes. Ainda, caberia replicar pesquisa assemelhada em outras regiões do estado barriga-verde (ou do país) com o fito de confrontar as realidades apuradas nessas áreas geográficas.

REFERÊNCIAS

- Andrade, M. M. de. (2002). *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Audretsch, D. B., & Beckmann, I. A. M. (2007). From small business to entrepreneurship policy. *Handbook of Research on Entrepreneurship Policy*, 36-53.
- Azoulay, P., & Shane, S. (2001). Entrepreneurs, contracts, and the failure of young firms. *Management Science*, 47 (3), 337-358.
- Bacic, M. J. (2008). *Gestão de custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia*. Curitiba: Juruá.
- Braga, D. P. G., & Braga, A. X. V.; Souza, M. A. (2010). Gestão de custos, preços e resultados: um estudo em indústrias conserveiras do Rio Grande do Sul. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 13 (2), 20-35.
- Callado, A. A. C., & Pinho, M. A. B. de. (2014). Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 25 (2), 119-137.

- Campos, B. R., & Gáudio, A. E. de G. M. (2014). 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*, 8 (3), p. 66 - 78.
- Carvalho, J. R. M., & LIMA, M. D. (2011) Práticas gerenciais em MPEs do comércio de confecções da cidade de Sousa/PB. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)*, 5 (3), 39-65.
- Cleverly, W. O. (2002). Who is responsible for business failures? *Healthcare Financial Management Review*. 56 (10), 45-51.
- Fontoura, F. B. B. da. (2013). *Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio*. São Paulo: Altas.
- Garcia, O. P. G., Kinzler, L., & Rojo, C. A. (2014). Análise dos sistemas de controle interno em empresas de pequeno porte. *Interface - Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas*, 11(2), 133-153.
- Jesus, E. R., Cittadin, A., Guimarães, M. L. F., Guimarães filho, L. P., Giassi, D., & Menegali, M. V. (2015). As características da gestão de custos nas organizações do extremo sul catarinense. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos – CBC*, Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 22.
- Lohr, M. (2012). Specificities of managerial accounting at SMEs: case studies from the German industrial sector. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, 25 (1), 35-55.
- Liu, J. (2009). Business failures and macroeconomic factors in the UK. *Bulletin of Economic Research*, 61 (1), 47-72.
- Mahamid, I. (2012). Factors affecting contractor's business failure: contractors' perspective. *Engineering, Construction and Architectural Management*, 19 (3), 269-285.
- Mowery, D. (2005). *The bayh-dole act and high-technology entrepreneurship in U.S. universities: chicken, egg, or something else?* University Entrepreneurship and Technology Transfer. Elsevier: Amsterdam.
- Nascimento, M., Lima, C. R. M. de, Lima, M. A. de, & Ensslin, E. R. (2013). Fatores determinantes da mortalidade de micros e pequenas empresas da região metropolitana de Florianópolis sob a ótica do contador. *Revista Eletrônica Estratégia e Negócios*, 6 (2), 244-283.
- Perera, S., & Baker, P. (2007). Performance measurement practices in small and medium size manufacturing enterprises in Australia. *Small Enterprise Research*, 15 (2), 10-30.
- Rauen, F. (2015). *Roteiros de iniciação científica: os primeiros passos da pesquisa científica desde a concepção até a produção e a apresentação*. Palhoça: Editora UNISUL.
- Raupp, F. M., Martins, S. J., & Beuren, I. M. (2006). Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*. São Paulo, 17 (40), 120-132.
- Richardson, R. J. *et al.* (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Ruengdet, K., & Wongsurawat, W.(2010). Characteristics of successful small and micro community enterprises in rural Thailand. *Journal of Agricultural Education and Extension*, 16 (4), 385-397.
- Sales, R. L., Barros, A. A., & Araújo, C. M. M. F. (2011). Fatores condicionantes da mortalidade dos pequenos negócios em um típico município interiorano brasileiro. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 2 (2), 38-55.
- Santini, S., Favarin, E. de V., Nogueira, M. A., Oliveira, M. L. de., & Ruppenthal, J. E. (2015). Fatores de mortalidade em micro e pequenas empresas: um estudo na região central do Rio Grande do Sul. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, Florianópolis, 8 (1), 145-169.

- Santos, G. P., Alves, D. F., & Barreto, M. O. R. (2012). A utilização da contabilidade de custos como ferramenta para o fortalecimento de uma microempresa do segmento de confecção em Fortaleza. *Revista Razão Contábil & Finanças*, 3 (1), 1-12.
- Santos, V., Dorow, D. R., & Beuren, I. M. (2016). Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. *Revista Ambiente Contábil*, 8 (1), 153–186.
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas– SEBRAE. (2013). *Santa Catarina em números: macrorregião sul*. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Macrorregiao%20Sul.pdf>>. Acesso: 25 de fevereiro de 2016.
- Silva Filho, L. L., Lagioia, U. C. T., Araújo, J. G. N. de, Araújo, J. G., & Carlos Filho, F. de A. (2015). 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*, 10 (3), 107-142.
- Souza, M. A. de, & Diehl, C. A. (2009). *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. São Paulo: Atlas.
- Svarová, M., & Vrchota, J. (2013). Strategic management in micro, small and medium-sized businesses in relation to financial success of the enterprise. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 61 (7), 2859-2866.
- Van Stel, A. J., Carre, M. C., & Thurik, R. A. (2005). The effect of entrepreneurial activity on national economic growth. *Small Business Economics*, 24 (3), 311-321.
- Wernke, R. (2014). *Custos logísticos: ênfase na gestão financeira de distribuidora de mercadorias e transportadoras rodoviárias de cargas*. Maringá: Editora MAG.