

Contabilidade de custos *versus* outras informações contábeis na percepção de empreendedores de MPES

Miguel Carlos Ramos Dumer¹Annor Silva Junior²Mark Miranda de Mendonça³Jarbas Barros Gomes⁴Ariana Marchezi de Souza⁵

Resumo: O objetivo central deste trabalho é identificar quais são as percepções dos empreendedores/gestores de micro e pequenas empresas (MPES) em relação à Contabilidade de Custos na gestão de seus empreendimentos, em comparação a outros três tradicionais grupos de informações da contabilidade, através da análise de importância e desempenho. A partir dos dados coletados por meio de questionários aplicados a 110 empreendedores, sendo todos gestores de MPES localizadas na cidade de Vila Velha/ES, foi elaborada a matriz de desempenho-importância de Slack (2002), que permitiu identificar se a utilização efetiva das informações avaliadas é considerada em situação adequada quando comparadas com a relevância atribuída ou se necessitam de aprimoramento. Os principais resultados indicam que a Contabilidade de Custos é considerada uma importante ferramenta para a tomada de decisão, porém é pouco utilizada pelos gestores pesquisados. Além disso, demonstra estar em situação de menor destaque que outros grupos de informações contábeis pesquisados, conforme os padrões da matriz.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos; Gestão de MPES; Matriz de Slack.

Cost accounting *versus* other accounting information in the perception of micro and small enterprise entrepreneurs

Abstract: The aim of this paper is to identify the perception of entrepreneurs of micro and small enterprises relates to the importance of Cost Accounting for the management, and compare it to other three traditional groups of accounting information, by doing the importance and performance analyzes. The dado was gathered by questionnaire. One hundred and ten entrepreneurs of Vila Velha, city located in the state of Espírito Santo, completed the survey. The Slack's Importance-Performance Matrix (SLACK, 2002) was applied in order to identify the use of account information: whether it is adequate/relevance or whether it needs improvements. The main results of research showed that the Cost Accounting is perceived as an important management tool to support manager in decision-making process, but it is underused. Furthermore, the results indicate that Cost Accounting is in position less important than other three groups of accounting information, considering the matrix patterns.

Keywords: Cost Accounting; Management of Micro and Small Enterprises; Slack Matrix.

¹ Doutorando em Administração na Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Mestre em Ciências Contábeis pela Escola de Negócios FUCAPE (FUCAPE). Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Endereço postal: Rua Francisco S. Corteletti, n° 34, Nova América, Vila Velha/ES. CEP: 29111-070 E-mail: prof.migueldumer@gmail.com

² Doutor em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

Possui graduação em Administração pelo Centro Superior de Ciências Sociais de Vila Velha, em Direito pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES) e em Ciências Contábeis pelo Centro Superior de Ciências Sociais de Vila Velha. Atualmente é professor adjunto nível 3 da Universidade Federal do Espírito Santo (UFES).

³ Mestre em Ciências Contábeis (FUCAPE).

⁴ Mestre em Administração (FUCAPE).

⁵ Doutoranda em Administração na Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Mestre em Administração pela Escola de Negócios FUCAPE (FUCAPE).

1 Introdução

No Brasil, as MPES são organizações com importante participação na oferta de bens e serviços, cumprindo papel expressivo tanto quanto o das organizações de grande porte (LONGENECKER; MOORE; PETTY, 1997; AMARAL; NOVA, 2010; FRACALANZA, FERREIRA 2012; GONÇALVES; LEAL, 2015; PESSÔA; COSTA; MACCARI, 2016). Este tipo de empreendimento também representa parcela majoritária dos empregos e das contribuições para o Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro (Dieese, 2017), além de favorecer a redução da pobreza no país (VIEIRA, 2007; FRACALANZA; FERREIRA, 2012; PESSÔA; COSTA; MACCARI, 2016; EVERTON JUNIOR, 2017). No entanto, estas organizações apresentam altas taxas de mortalidade precoce (SEBRAE-SP, 2010; 2017). Seus gestores possuem pouco conhecimento de técnicas e ferramentas de gestão e costumam tomar decisões gerenciais influenciados apenas por experiências passadas e intuição (PINHEIRO, 1996; QUEIROZ, 2005; BACIC *et al*, 2011; ALMEIDA; PACHECO, 2014).

Para Queiroz (2005), a contabilidade fornece aos empreendedores/gestores de MPES informações fundamentais para o planejamento e tomada de decisão em seus empreendimentos, contribuindo para funções organizacionais ao reportar informações direcionadas a atividades como: Balanço Patrimonial, Fluxo de Caixa, Demonstração de Resultado do Período (DRE) e informações para o controle de custos e despesas necessários para oferta de produtos.

Entre as diversas informações fornecidas pela contabilidade, destacam-se as informações da Contabilidade de Custos, consideradas fundamentais para a boa gestão de empresas (Horngren; Foster; Datar, 1997; Pinto; Silveira; Domingues, 2008), em especial para as MPES (QUEIROZ, 2005; BACIC *et al*, 2011; MELO; PRIETO, 2013; GONÇALVES; LEAL, 2015). Porém, pesquisas revelam que gestores de MPES brasileiras consideram deficiente o seu acesso real a estas informações para a tomada de decisão (FREY; FREY, 2003, SOUZA, 2007, VILELA *et al*, 2012). Melo e Prieto (2013) argumentam que a contabilidade nas MPES não tem a necessidade de ser tão complexa, uma vez que seus processos são mais simplificados em relação às grandes empresas, entretanto enfatizam a Contabilidade de Custos como indispensável para estas organizações. Nessa direção, Santos (1999), Souza *et al* (2014) e Gonçalves e Leal (2015) chamam atenção para a necessidade de se averiguar a real relevância que os gestores atribuem às informações da Contabilidade de Custos, enquanto Gazzoni (2003) e Queiroz (2005) elencam o Balanço Patrimonial, a DRE e o Fluxo de Caixa como informações de fácil acesso e muito relevantes para gestão dos empreendimentos em MPES.

A pesquisa aborda o seguinte problema: quais são as percepções dos empreendedores/gestores de MPES de Vila Velha/ES em relação à Contabilidade de Custos na gestão de seus empreendimentos, em comparação com outros três tradicionais grupos de informações da contabilidade?

Desta forma, o objetivo central deste trabalho é verificar quais são as percepções dos empreendedores/gestores de MPES de Vila Velha/ES em relação à Contabilidade de Custos na gestão de seus empreendimentos, quando comparados a informações contábeis patrimoniais, de apuração dos resultados e de controle financeiro, representadas respectivamente pelo Balanço Patrimonial, DRE e Fluxo

de Caixa, através da análise de importância e desempenho.

Além disso, o trabalho identifica condutas e comportamentos específicos dos empreendedores no que tange aos problemas típicos relacionados à utilização da informação contábil. Também descreve os tipos das organizações e traça o perfil dos empreendedores quanto idade, escolaridade, experiência e tipo de relação com a empresa, identificando possíveis conexões entre estas características e suas opiniões ou condutas.

A matriz de desempenho-importância de Slack (2002) foi utilizada como método de averiguação da percepção de importância atribuída às informações da Contabilidade de Custos e das demais informações contábeis avaliadas em contraste com sua efetiva utilização declarada por gestores de MPES da cidade de Vila Velha, localizada na região Metropolitana da Grande Vitória, no estado do Espírito Santo. Um total de cento e dez (110) empreendedores, sendo todos gestores de suas MPES, nas áreas de comércio e serviço, responderam no questionário perguntas relacionadas ao perfil pessoal, características das empresas e o nível de utilização e relevância atribuído às informações contábeis avaliadas.

O presente estudo tem intenção de contribuir na ampliação do conhecimento em contabilidade de custos através da publicação dos resultados de pesquisa em periódicos científicos relevantes, propiciando o compartilhamento do saber nesta importante área do conhecimento (ENGEL, 2016). Ao mesmo tempo, pretende abordar questões do mundo real, com potencial para a obtenção de resultados que preencham lacunas do conhecimento, tendo sido considerados aspectos relevantes encontrados em pesquisas anteriores de contabilidade gerencial (CHOW; HARRISON, 2002). Também ajuda a ampliar a discussão ao utilizar uma técnica pouco abordada por pesquisadores de contabilidade (matriz de Slack), que permite uma análise comparativa entre os principais grupos de informações contábeis para as MPES. (SARAIVA; BEZERRA; BEIRUTH, 2018).

Ao identificar a relevância que os empreendedores/gestores atribuem às informações contábeis, o presente trabalho está em consonância com as proposições de novas pesquisas: o quanto as empresas utilizam ferramentas contábeis para a tomada de decisão (Melo; Prieto, 2013) e como as informações contábeis podem atender de maneira mais eficaz às demandas dos gestores (Santos, 1999), em especial através de informações relacionadas a custos na gestão de MPES (GONÇALVES; LEAL, 2015). Por fim, a presente pesquisa visa a contribuir com profissionais de contabilidade que prestam serviços a MPES na definição e aprimoramento dos serviços ofertados e com agências de fomento dos empreendimentos em MPES na orientação de temas que os gestores demonstrem necessidade de aprimoramento.

Os principais resultados encontrados indicam que a Contabilidade de Custos é considerada uma importante ferramenta para a tomada de decisão, ao contrário do evidenciado por Sousa *et al* (2016). Porém, ainda pouco utilizada pelos gestores, alinhado com Saraiva, Bezerra e Beiruth (2018). Além disso, demonstram que a contabilidade de custos está em situação menos destacada que os outros grupos de informações pesquisados, conforme os padrões da matriz de Slack.

2 Revisão de literatura

2.1 Características e relevância dos empreendimentos em MPES

As MPES possuem grande importância para o bem-estar da economia de um país por serem organizações empreendedoras com forte participação na oferta de bens e serviços, cumprindo papel tão expressivo quanto o das grandes organizações (Longerneckner *et al*, 1997; Amaral; Nova, 2010, Dieese, 2017), em especial na geração de postos de trabalho formais (FRACALANZA, FERREIRA 2012, PESSÔA; COSTA; MACCARI, 2016; EVERTON JUNIOR, 2017). Porém convivem com forte presença de empregos informais, superior aos das outras modalidades de empresas e com alta rotatividade de mão de obra (FRACALANZA; FERREIRA, 2012). Nesse sentido, Beck, Demirguc-Kunt e Levine (2005), em pesquisa que analisa dados de 45 países, identificaram relação estatisticamente significativa da contribuição positiva das MPES para o crescimento do PIB destas economias.

No cenário econômico brasileiro, é notória a importância das MPES. Elas geram empregos nos médios e grandes centros urbanos, ao mesmo tempo em que favorecem o desenvolvimento do interior do país, uma vez que “(...) são elas que promovem a movimentação da renda, dos salários, através dos empregos gerados, da indução de novos negócios e da venda dos seus produtos e serviços, dinamizando assim, as economias locais e regionais” (VIEIRA, 2007, p. 19-20). Para isso, atuam “na produção e comercialização de bens e serviços que suprem as necessidades básicas, na interiorização do desenvolvimento e na dinâmica da economia dos pequenos municípios” (VIEIRA, 2007, p. 10). Devem-se pontuar também as contribuições sociais favorecidas, como a redução dos níveis de pobreza da população (VIEIRA, 2007, PESSÔA; COSTA; MACCARI, 2016).

Um dos principais problemas relacionados às MPES no Brasil é a elevada ocorrência de mortalidade precoce destes empreendimentos. Pesquisa realizada pelo SEBRAE-SP (2010, p. 3) com dois mil e oito proprietários e ex-proprietários de MPES de São Paulo abertas entre 2003 e 2007 indica que:

- 27% das empresas fundadas não completaram um ano de atividade;
- 37% das empresas fundadas não completaram dois anos de atividade;
- 43% das empresas fundadas não completaram três anos de atividade;
- 50% das empresas fundadas não completaram quatro anos de atividade;
- 58% das empresas fundadas não completaram cinco anos de atividade.

Este cenário gerou um prejuízo social enorme devido ao elevado número de empregos que desaparecem em função da mortalidade precoce das MPES, além de prejuízo financeiro de capital investido e expectativa de faturamento estimado em R\$ 19,6 bilhões (SEBRAE-SP, 2010).

Para Pinheiro (1996), Bacic *et al* (2011), Almeida e Pacheco (2014), uma das características mais relevantes das MPES é o fato de geralmente possuírem como principal gestor o proprietário empreendedor, quase sempre muito atarefado e com pouco conhecimento de técnicas e ferramentas de gestão. Desta forma, este gestor costuma tomar decisões gerenciais influenciado apenas por experiências passadas e/ou

intuição. Os autores consideram importante que gestores sejam orientados para aquisição e aprimoramento de conhecimentos técnicos e salientam que devem ser assessorados por consultores especializados – como contadores –, para orientá-los na gestão de custos, pois “as informações sobre custos de produtos permitem dar um suporte com maior carga de racionalidade às decisões que o empresário deve tomar” (BACIC *et al*, 2011, p. 1).

2.2 Relevância das informações contábeis no processo gerencial

A contabilidade possui grande importância no papel de auxiliar as empresas em suas necessidades de informação para alcançarem uma gestão eficiente. Nesse sentido, as MPES não diferem das grandes organizações quanto à necessidade de acompanhamento e controle das informações (GAZZONI, 2003; MELO; PRIETO, 2013).

Para Magalhães e Lunkes (2000), a eficiência na gestão de um empreendimento depende de um conjunto de dados processados e agrupados em forma de relatórios, oriundos de uma rede que processe informações de diversos tipos, merecendo especial destaque às informações contábeis. O objetivo final desse intrincado modelo de controle informacional é contribuir para os diversos níveis de decisão da organização.

A informação contábil é fundamental para o planejamento e tomada de decisão, contribuindo para funções organizacionais ao reportar informações direcionadas a atividades como:

- Controle do patrimônio da organização (bens, direitos e obrigações), através do Balanço Patrimonial;
- Controle de custos e despesas necessários para oferta de produtos, através da Contabilidade de Custos;
- Controle de informações para gestão financeira, pelo Fluxo de Caixa;
- Apuração dos resultados de cada período através da DRE, entre outras.

Santos (1999) e Stroehrer e Freitas (2008) também consideram que as informações contábeis são essenciais no processo de tomada de decisão gerencial. Porém, os autores ponderam que nem sempre essas informações (mesmo quando são precisas, tempestivas e fidedignas) podem ser consideradas úteis para os gestores. Desta forma, avaliam ser importante averiguar a real relevância destas informações, bem como compreender outros aspectos da informação, como periodicidade e forma. Sousa *et al* (2016), em pesquisa com gestores de MPES de cidade do interior de São Paulo, identificam uma baixa utilização das informações do Balanço Patrimonial, Fluxo de Caixa e DRE fornecido pelo contador. Porém, o resultado mais intrigante foi a não identificação de informações da Contabilidade de Custos como relevantes para sua tomada de decisões gerenciais.

O contador deveria ser um dos principais interessados em buscar formas de adequar as informações contábeis às reais necessidades dos gestores, a fim de gerar relatórios que possam auxiliar de fato na

tomada de decisão. Santini *et al* (2015) consideram que o conhecimento dos custos do negócio são um fator de extrema importância para continuidade das MPES. Entretanto, Martin (2002) argumenta que, no Brasil, tradicionalmente, o contador é percebido como um mero organizador das informações tributárias para atender às demandas dos órgãos fiscais governamentais, o que pode gerar a descaracterização da função gerencial das informações contábeis percebida pelos gestores. Pesquisas empíricas no Brasil junto a gestores de MPES, como Amorim e Silva (2012), Vilela *et al* (2012) e Sousa *et al* (2016), corroboram este argumento. Situações semelhantes também são encontradas em estudos empíricos internacionais, conduzidos por Holmes e Nicholls (1988), Gooderham *et al* (2004), Nunes e Serrasqueiro (2004).

Dentre as diversas informações geradas pela contabilidade, merecem destaque as informações da Contabilidade de Custos por sua importância no processo gerencial. Estas podem colaborar significativamente na melhoria do desempenho da organização e no desenvolvimento de vantagens competitivas como redução de custos e despesas (PINTO; SILVEIRA; DOMINGUES, 2008). Horngren, Foster e Datar (1997) consideram as informações de custos como a mais relevante ferramenta de auxílio aos gestores na condução das atividades empresariais.

2.3 Contabilidade de custos

O conhecimento completo dos gastos necessários para oferta de produtos em qualquer atividade econômica é de extrema relevância para o processo de escolhas gerenciais com que os gestores se deparam regularmente. Em qualquer tipo ou categoria de empresa “o conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzir os custos” (MARTINS, 2003, p. 22).

A Contabilidade de Custos é conceituada por Leone (2000, p. 19) como,

Ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Iudícibus (2006) afirma que – na melhor das hipóteses – para se obterem essas informações, é necessário que um esforço extra de classificação, agregação e refinamento seja aplicado para que elas possam ser utilizadas nas decisões.

Para Lawrence (1975), a Contabilidade de Custos possibilita registrar os custos de operação de um negócio. Assim, os gestores podem estabelecer os custos de produção e distribuição através dos dados de produção e das vendas, tanto por unidade quanto pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados e/ou vendidos, serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, sendo indispensável para obtenção de eficiência, economia e lucro.

Silva *et al* (2016, p. 354) salientam que a gestão de custos possui papel essencial, não apenas na formação e identificação do preço dos produtos, “mas também pela capacidade de oferecer aos gestores informações que possam contribuir com o processo decisório”, garantindo a “continuidade operacional

das organizações”. Os autores identificam na Contabilidade de Custos a área específica da contabilidade que possibilita informações e artefatos fundamentais na gestão empresarial, marcada por sua vertente gerencial.

2.4 Importância da contabilidade de custos para o gerenciamento das MPES

A Contabilidade de Custos é fundamental para as empresas dos mais diversos tipos de segmentos de atividade econômica e de variados portes, inclusive para as MPES. Melo e Prieto (2013) argumentam que a obtenção e apuração das informações da Contabilidade de Custos nas MPES não têm a necessidade de ser demasiadamente complexa como em empresas de maior porte, uma vez que tais organizações possuem processos mais simplificados em relação às grandes empresas. Entretanto, é necessário compreender como a estrutura da empresa realiza os gastos (custos, despesas e investimentos) e o que está sendo revertido em lucro.

Bacic *et al* (2011, p. 9) asseveram que:

A estruturação de um sistema de custos nas MPES não é apenas uma necessidade contábil. É uma necessidade administrativa, pois, sem conhecer os custos, diferentes decisões que se apresentam, como: que preço cobrar para um novo produto ou para um pedido especial, qual o nível de descontos que pode ser concedido a um cliente, eliminação de produtos que apresentam “prejuízos”, terceirização de atividades, aquisição de novos equipamentos, mudanças no processo de fabricação etc., são tomadas de forma intuitiva pelos gestores.

Os autores ainda sinalizam que situações de decisões, como as citadas anteriormente, se não forem fundamentadas em informações precisas de custos, podem gerar resultados desastrosos e até a mortalidade destas organizações. Essa relação é identificada em pesquisa realizada pelo SEBRAE-SP (2010), que demonstrou que a falta de informações da Contabilidade de Custos é um importante fator para mortalidade de MPES.

O sistema de custos em MPES não precisa ser tão complexo quanto os de grandes corporações, mas é indispensável para o sucesso destas organizações. Erros podem ocorrer em algumas MPES que alcançam bons resultados sem utilizar informações de custos, o que pode culminar em sérios problemas futuros para estas entidades (BACIC *et al*, 2011).

Por outro lado, alguns trabalhos identificam dificuldades dos gestores de MPES no controle e acesso a informações para gestão de custos. Souza (2007) lista a perda do controle de custos como uma das grandes dificuldades enfrentadas pelas MPES. Frey e Frey (2003), em pesquisa junto a mais de duzentos gestores de pequenas empresas, identificaram que as informações de custos são as últimas informações reportadas pelos prestadores de serviços contábeis. Santos *et al* (2012) evidenciam uma baixa utilização efetiva por gestores de MPES, além de atribuírem pouca relevância às informações de custos. Santos, Dorow e Beuren (2016) e Menegazzo *et al* (2017) identificaram inconsistências na gestão de custos das MPES. Os resultados indicam que os gestores atuam de forma mais intuitiva do que fundamentada nos recursos disponíveis pela contabilidade de custos.

Stroeher e Freitas (2008) e Vilela *et al* (2012, p. 8-9), ao realizarem pesquisas empíricas junto a gestores de MPES e contadores desta modalidade de organização, constatam que, dentre as informações contábeis, os entrevistados consideram as mais necessárias para gestão do empreendimento as seguintes: Balanço Patrimonial, DRE, Demonstração do Fluxo de Caixa e as informações de custos. Porém, Vilela *et al* (2012, p. 8-9) evidenciaram o relato dos gestores de que as informações relacionadas a custos são as menos disponibilizadas pelos escritórios de contabilidade prestadores de serviço (Vilela *et al*, 2012) e alguns gestores. Queiroz (2005), em pesquisa junto a 143 gestores de MPES, evidencia que pouco mais da metade dos entrevistados relatam uma percepção de relevância do conhecimento das informações de custos, e um quantitativo semelhante descreve conhecer efetivamente as informações de custos de seus produtos e/ou serviços.

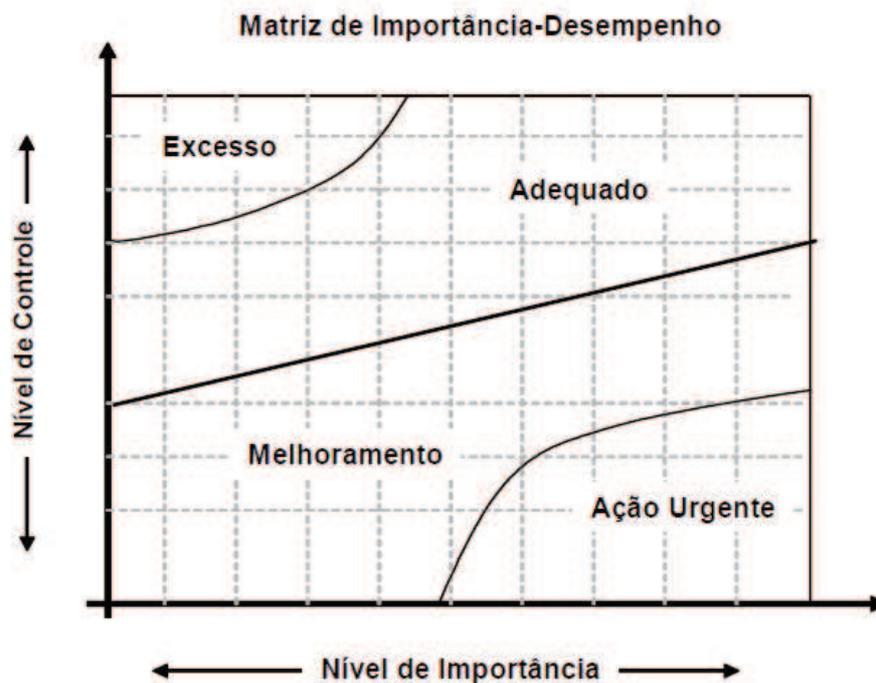
Em recente pesquisa, Gonçalves e Leal (2015) identificam que os gestores de MPES atribuem elevado grau de relevância às informações de custos para diversos aspectos da gestão de suas empresas, e o trabalho de Souza *et al* (2014) encontra resultado semelhante, porém vai além ao constatar que a maior parte dos empresários de MPES respondentes não se consideram possuidores de conhecimento e capacitados para utilizar estas informações, ou seja, a temática de custos não é dominada pelos empresários de MPES. Esse resultado é alinhado com os encontrados por Stroeher e Freitas (2008), que demonstram o quanto os gestores de MPES não possuem conhecimento para utilizar as informações contábeis nas decisões gerenciais. Na mesma linha, o estudo de Saraiva, Bezerra e Beiruth (2018) evidencia que os gestores consideram as informações contábeis como primordiais na tomada de decisões do empreendimento, porém manifestam baixo conhecimento ou utilização dessas informações.

2.5 Matriz de importância-desempenho de Slack

A matriz de importância-desempenho é uma ferramenta muito presente no contexto de administração da produção de bens e serviços, sendo normalmente utilizada para avaliar o desempenho de um produto ou de um processo produtivo. Esse eficiente método de controle utilizado na avaliação de produtos ou práticas é construído com informações obtidas de diversas empresas com características comuns como setor ou porte (SLACK, 1994).

As quatro zonas da matriz (excesso, adequado, melhoramento e ação urgente), conforme Figura 1, possibilitam identificar, por exemplo, a situação de cada ferramenta ou aspecto relacionado ao controle de custos, conforme a percepção de agentes relevantes às organizações, como os gestores de MPES. Porém, Slack (1994) considera importante ressaltar que nenhuma escala é estática, ou seja, o nível de importância (relevância) ou desempenho (utilização) pode mudar à medida que o mercado e o ambiente econômico evoluem.

Figura 1: Níveis de prioridade das opções na matriz de importância-desempenho



Fonte: Adaptada de Slack (2002).

Para Bacon (2003), Tontini, Picolo e Silveira (2014), a utilização de uma linha com inclinação, cortando a matriz em diagonal, ajuda a superar o problema da correlação entre a importância declarada e o desempenho – comum em matrizes convencionais com 4 zonas simétricas, derivadas da matriz proposta por Martilla e James (1977). Slack (1994) indica uma maneira de análise da relação importância-desempenho, dividindo a matriz em zonas de análise não simétricas (conforme Figura 1). Dessa forma, a abordagem do Slack permite uma transição mais contínua nas prioridades de melhoria.

Quando o objeto de análise encontra-se na zona do excesso da matriz, indica que seu desempenho (utilização) é muito superior que o percebido como relevante, sendo recomendada uma redistribuição em outros controles que mais necessitem dessa atenção. A zona adequada demonstra que as ferramentas estão em níveis ideais para a necessidade da empresa. “Os objetivos de desempenho que estiverem nessa área devem ser considerados satisfatórios, pelo menos no curto e médio prazo” (SLACK, 2002, p. 184).

Se os atributos estiverem na zona de melhoria, significa que “certamente eles precisam de melhoria, mas provavelmente não como primeira prioridade” (Slack, 2002, p. 184), pois o ponto mais problemático será quando algum atributo estiver na zona de ação urgente, representando um nível de desempenho muito abaixo do que deveria ser.

No trabalho de Dumer *et al* (2013), a matriz de Slack foi utilizada para compreender a percepção de gestores de pequenas propriedades rurais sobre a relevância e o desempenho de ferramentas da Contabilidade de Custos na gestão da produção de café. Os autores ponderam que “a matriz permite identificar se essas ferramentas ou atributos são considerados em situação adequada, no que toca ao excesso de esforço dispensado ou se necessitam de melhoria” (DUMER *et al*, 2013, p 40).

Na presente pesquisa, a matriz de Importância-Desempenho de Slack (2002) é aplicada para análise da importância e do desempenho da Contabilidade de Custos na percepção de gestores de MPES e comparada com a percepção de importância e do desempenho de outras tradicionais informações contábeis que, conforme Gazzoni (2003), Queiroz (2005) e Vilela *et al* (2012), também são muito requisitadas pelos gestores de MPES e podem contribuir substancialmente para a boa gestão destes empreendimentos.

3 Aspectos metodológicos

Este estudo pode ser caracterizado quanto a seus objetivos como descritivo que, para Cervo e Bervian (2002, p. 66), é um tipo de pesquisa que “[...] desenvolve-se, principalmente, nas ciências humanas e sociais, abordando aqueles dados e problemas que merecerem ser estudados e cujo registro não consta de documentos”. Para tanto, a pesquisa foi dividida em duas etapas. Na primeira, foi realizada uma revisão de literatura de conceitos relacionados à relevância e características das MPES no cenário econômico e social, a relevância da contabilidade e da informação de custos para a boa gestão das MPES, além da descrição da Matriz de Slack. Na segunda etapa, um total de 110 empreendedores, todos também gestores de suas MPES das áreas de comércio e serviço, responderam a um questionário composto por questões fechadas.

Essa amostra foi estabelecida por conveniência, ou seja, quando o pesquisador possui liberdade para selecionar os elementos que farão parte da amostra (Cooper; Schindler, 2003; Bryman, 2012), através de abordagens diretas realizadas no mês de julho do ano de 2015, com gestores que possuíam disponibilidade e manifestavam aceitação ao convite realizado, todos localizados na região comercial do Centro da cidade de Vila Velha. A abordagem foi realizada presencialmente por dois pesquisadores, também autores, durante quatro dias úteis. Cada pesquisador, separado por quadras específicas da região escolhida, adentrava as lojas térreas, pela facilidade de acesso, com os questionários impressos em mãos e abordava o primeiro colaborador disponível, na maioria das vezes, um vendedor, com uma breve identificação pessoal e esclarecimento do objetivo da pesquisa; somente após isso, solicitavam o contato com o proprietário-gerente (exceto nas raras vezes em que o próprio atendia diretamente, por casualidade). Ao final desta etapa, observou-se que a coleta de dados contemplou as principais quadras com estabelecimentos comerciais do bairro pesquisado. Nenhum outro vínculo foi efetivado com os empreendedores-gestores. Posteriormente, as informações coletadas foram organizadas no programa *Microsoft Office Excel*® e analisadas utilizando a matriz de desempenho-importância de Slack.

O questionário foi elaborado pelos autores, especificamente para este estudo, composto por um primeiro bloco de perguntas com possibilidade de respostas fechadas, que avaliavam aspectos sócio-demográficos dos respondentes e características da MPES (conforme Quadro 1). O segundo bloco era composto por 04 questões que avaliam o quão relevante os gestores da MPES consideram as informações relacionadas à Contabilidade de Custos, Fluxo de Caixa, Balanço Patrimonial e DRE, para tomada de decisões (apresentadas na Tabela 2). Enquanto o terceiro e o último blocos continham 04 questões que avaliavam a utilização efetiva das mesmas informações contábeis anteriores, ou seja, mensurar sua real

utilização na tomada decisão (apresentadas na Tabela 4). Os quatro tradicionais grupos de informações contábeis – Contabilidade de Custos, Fluxo de Caixa, balanço Patrimonial e DRE – foram selecionados seguindo as indicações de autores que os consideraram relevantes para gestão de MPES (e.g. SANTOS, 1999; GAZZONI, 2003; QUEIROZ, 2005; SOUSA *et al*, 2012; VILELA *et al*, 2012; SOUZA *et al*, 2014; GONÇALVES; LEAL, 2015; SANTOS *et al*, 2012; SOUSA *et al*, 2016; SARAIVA, BEZERRA; BEIRUTH, 2018).

Por fim, o questionário foi submetido à validação de conteúdo por quatro especialistas (um gestor de MPES e dois professores de contabilidade), que consideraram o questionário adequado para os fins desejados. Dos 116 questionários respondidos, um total de 110 foi considerado válido, enquanto 06 foram excluídos por conterem rasuras, mais de uma resposta marcada e/ou respostas em branco.

4 Descrição e análise dos resultados

4.1 Perfil dos empreendedores e das MPES

Referente às características dos gestores, os resultados evidenciam que a amostra foi composta por 37 mulheres e 73 homens. A média de idade foi de aproximadamente 40,5 anos. A maioria, composta por 58 gestores, possui até o ensino médio completo; 28 possuem até graduação completa; 10 terminaram alguma pós-graduação; 08 com até o fundamental completo e 06 com apenas o ensino primário, corroborando a indicação de que a maioria dos gestores de MPES possui baixa escolaridade, conforme Almeida e Pacheco (2014). Os entrevistados possuem em média aproximadamente 12,4 anos trabalhando especificamente como gestores (no atual empreendimento próprio ou em outras empresas). A análise da relação dos entrevistados com o empreendimento demonstra que a maior parte, com 63 dos empreendedores, possui ao menos um sócio, enquanto 47 são empreendedores únicos.

Quadro 1: Perfil dos Empreendedores.

CARACTERÍSTICAS	ALTERNATIVAS	PORCENTAGEM
Gênero	Masculino	66,36%
	Feminino	33,64%
Faixa Etária	De 18 a 29 anos	14,54%
	De 31 a 35 anos	40,91%
	De 40 a 49 anos	20,91%
	Acima de 49 anos	23,64%
Relação com o Empreendimento	Único Proprietário	42,73%
	Um dos Proprietários	57,27%
Experiência como Gestor (no atual empreendimento ou em outros)	De 0 a 5 anos	29,09%
	De 6 a 10 anos	30,00%
	De 11 a 15 anos	13,64%
	De 16 a 20 anos	09,09%
	Acima de 20 anos	18,18%
Escolaridade	Até o Ensino Primário completo	05,46%
	Até o Ensino Fundamental completo	07,27%
	Até o Ensino Médio completo	52,73%
	Até Ensino Superior completo	25,45%
	Até Pós-Graduação completa	09,09%

Fonte: Dados da pesquisa.

A média de funcionários por empreendimento é de aproximadamente 6,5 colaboradores. Todos os empreendimentos em que atuam são pertencentes aos setores de comércio e serviços e com menos de 49 funcionários, limite superior para que sejam enquadradas na classificação de MPES desses setores, conforme SEBRAE (2005).

4.2 Nível de importância da contabilidade de custos

Nesta parte, é evidenciado o quão relevante os gestores da MPES consideram as informações relacionadas à Contabilidade de Custos para tomada de decisões, assim como sua percepção de relevância das outras informações contábeis avaliadas. Para tanto, foram elaboradas 04 questões relacionadas à relevância destes grupos de informações geradas pela contabilidade e abordadas neste trabalho, quais sejam, informações para gestão de custos (Contabilidade de Custos), de gestão financeira (Fluxo de Caixa), de gestão patrimonial (Balanço Patrimonial) e informações referentes aos resultados contábeis (DRE).

Todos os 110 respondentes tiveram a opção de relacionar se cada uma destas informações é irrelevante, útil, importante ou crucial para a gestão das MPES onde atuam. Slack (1994) sugere uma escala de nove pontos para medir o nível de importância e de desempenho dos critérios competitivos. Entretanto, para não considerar os pontos extremos do limite, foi utilizada uma média para cada conceito, conforme Tabela 1.

Tabela 1: Valores atribuídos às respostas de relevância (importância) das informações contábeis.

Respostas da atribuição de relevância	Limites	Peso médio (notas) correspondente
Irrelevante	0,00 a 2,25	1,125
Útil	2,25 a 4,50	3,375
Importante	4,50 a 6,75	5,625
Crucial	6,75 a 9,00	7,875

Fonte: Adaptada de Kowalski, Fernandes e Faria (2010).

Essa escala de mensuração atribuída a cada resposta é a mesma sugerida por Kowalski, Fernandes e Faria (2010) e utilizada por Dumer *et al* (2013), ou seja, para cada questão que os gestores consideram irrelevante, é atribuída a nota de 1,125; útil, 3,375; importante, 5,625 e crucial, 7,875. Para definir o nível de importância de cada questão, multiplica-se a quantidade de respostas de cada um dos quatro conceitos por sua respectiva nota; logo após, soma-se o total de pontuação de ambos os conceitos de cada questão e divide-se por 110 (número de empreendedores/gestores participantes da pesquisa).

A Tabela 02 apresenta a quantidade de respostas de cada conceito em sua respectiva questão, bem como o nível de importância atribuído. A média geral de 7,589 foi obtida pela soma dos níveis de importância de cada questão dividida por 04 (número de questões). A avaliação das médias de cada item foi realizada com a utilização do programa *Microsoft Office Excel*®.

Tabela 2: Respostas referentes ao nível de relevância (importância) das informações contábeis.

Informações avaliadas	Descrição	Crucial (peso 7,875)	Importante (peso 5,625)	Útil (peso 3,375)	Irrelevante (peso 1,125)	Nível de Importância (média)
Contabilidade de Custos (CC)	Importância de conhecer as informações da Contabilidade de Custos para gestão do empreendimento.	842,63	11,25	3,375	0,0	7,793
Fluxo de Caixa (FC)	Importância de conhecer as informações e dados dos Fluxos de Caixa para gestão do empreendimento.	850,5	5,625	0,0	1,125	7,793
Balanço Patrimonial (BC)	Importância de conhecer as informações e dados dos Balanços Patrimoniais para gestão do empreendimento.	756,0	39,375	13,5	3,375	7,384
Demonstração de Resultados do Exercício (DRE)	Importância de conhecer as informações e dados das Demonstrações de Resultado dos Exercícios para gestão do empreendimento.	779,625	22,5	3,375	6,75	7,384
Média Geral	-----	-----	-----	-----	-----	7,589

Fonte: Dados da pesquisa.

É possível perceber que os gestores entrevistados atribuem elevada importância a todas as informações contábeis pesquisadas, sendo as de custos e do Fluxo de Caixa as consideradas mais relevantes, e nenhum empreendedor/gestor entrevistado utilizou a opção de resposta “irrelevante” para descrever a relevância atribuída às informações da Contabilidade de Custos. Neste sentido, os resultados são semelhantes aos encontrados por Gonçalves e Leal (2015), que também identificaram as informações de custos como as mais relevantes para as tomadas de decisão dos gestores de MPES. Porém, são diferentes dos achados de Sousa *et al* (2016), que indicam uma maior atribuição de importância destes gestores às informações do Balanço Patrimonial e DRE.

4.3 Nível de desempenho da contabilidade de custos

As mesmas questões utilizadas para avaliar a percepção de relevância foram transformadas em questões com o objetivo de avaliar o desempenho real desses artefatos, ou seja, de mensurar sua real utilização. Para cada uma das quatro questões a respeito da real utilização das informações da Contabilidade de Custos e demais informações contábeis pesquisadas, os gestores tiveram a opção de atribuir uma nota que variava de um a nove; quanto mais próximo de nove, maior a utilização, e quanto mais próximo de um, menor a utilização efetiva das informações da Contabilidade de Custos.

Tabela 3: Valores atribuídos às respostas de utilização (desempenho) das informações contábeis.

Resposta da atribuição de desempenho	Limites	Peso médio (nota) correspondente
1	0,00 a 1,00	0,50
2	1,00 a 2,00	1,50
3	2,00 a 3,00	2,50
4	3,00 a 4,00	3,50
5	4,00 a 5,00	4,50
6	5,00 a 6,00	5,50
7	6,00 a 7,00	6,50
8	7,00 a 8,00	7,50
9	8,00 a 9,00	8,50

Fonte: Adaptada de Kowalski, Fernandes e Faria (2010).

A fim de não considerar os pontos extremos de cada resposta será utilizada uma média para cada nota, conforme Tabela 3. Essa escala de mensuração a ser atribuída a cada resposta, assim como na Tabela 1, é a mesma sugerida por Kowalski, Fernandes e Faria (2010) e utilizado por Dumer *et al* (2013), ou seja, para cada questão existente, é atribuída uma nota que varia de 0,50 a 8,50, conforme o nível de utilização.

Tabela 4: Respostas referentes ao nível de utilização (desempenho) das informações contábeis.

Informações avaliadas	Descrição	Total das notas	Total de Respondentes	Nível de desempenho (média)
Contabilidade de Custos (CC)	Utilização efetiva das informações e dados da Contabilidade de Custos na gestão do empreendimento.	534,0	110	4,855
Fluxo de Caixa (FC)	Utilização efetiva das informações e dados dos Fluxos de Caixa na gestão do empreendimento.	850,0	110	7,727
Balanço Patrimonial (BC)	Utilização efetiva das informações e dados dos Balanços Patrimoniais na gestão do empreendimento.	423,0	110	3,845
Demonstração de Resultados do Exercício (DRE)	Utilização efetiva das informações e dados das Demonstrações de Resultado dos Exercícios na gestão do empreendimento.	656,0	110	5,964
Média Geral	-----	-----	-----	5,598

Fonte: Dados da pesquisa.

Para definir o nível de desempenho de cada questão, somam-se suas respectivas notas e divide-se pela quantidade de respondentes, conforme Tabela 4. A média geral de 5,598 foi obtida pela soma dos níveis de desempenho de cada questão dividida por 04 (número de questões). Esse resultado sugere uma situação bem diferente da atribuição de relevância encontrada na Tabela 2, ou seja, o nível de utilização efetiva das informações contábeis é proporcionalmente mais baixo que a percepção de relevância, sendo ainda o nível de utilização das informações da Contabilidade de Custos inferior ao de duas outras pesquisadas.

As informações do Fluxo de Caixa foram declaradas como as mais utilizadas; seguida das informações do DRE, enquanto as informações do Balanço Patrimonial receberam menor medida de desempenho.

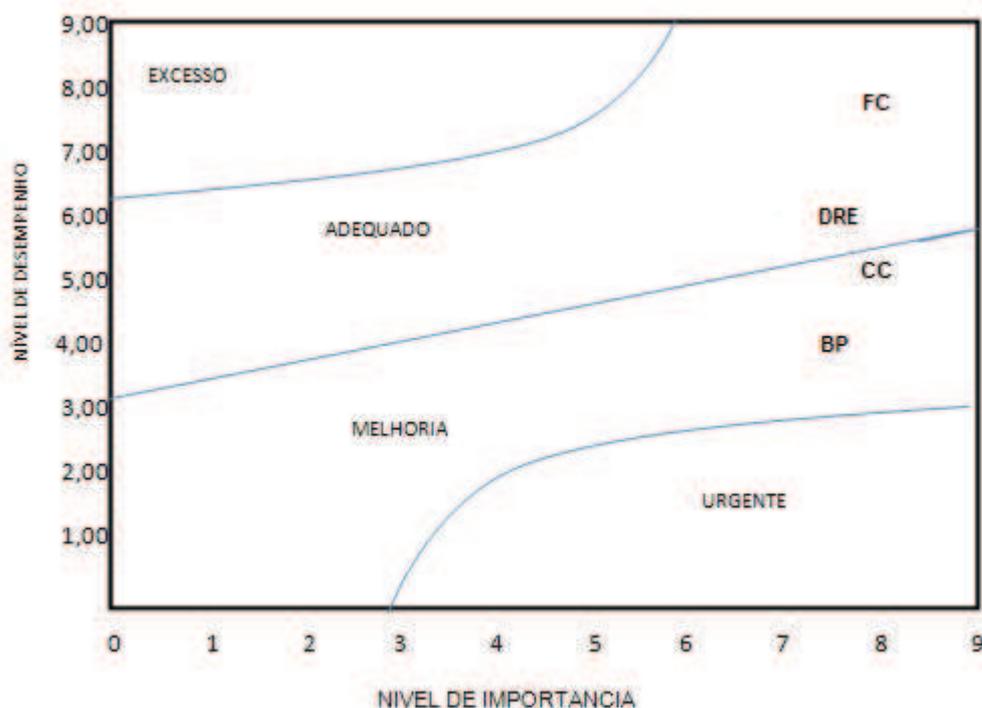
Também é possível averiguar que as informações da Contabilidade de Custos ficam pouco acima da metade da avaliação máxima que poderia alcançar, enquanto as informações do DRE ficam abaixo deste patamar. As evidências indicam alinhamento com os resultados de Santos *et al* (2012), Saraiva, Bezerra e Beiruth (2018), que identificaram uma baixa utilização destas informações na gestão das MPES. Tais achados podem estar ligados à baixa escolaridade apresentada pelos respondentes, conforme proposto por Almeida e Pacheco (2014).

4.4 Elaboração das matrizes de importância-desempenho

A matriz de importância-desempenho foi elaborada a partir dos dados coletados, organizados e apresentados na Tabela 2 e na Tabela 4. A Figura 2 demonstra o contraste entre a percepção da importância e do desempenho para as 04 questões aplicadas. Como dito, a utilização de uma linha com inclinação cortando a matriz em diagonal permite uma análise da relação importância-desempenho em quatro zonas não simétricas, duas mais centrais e próximas do traço diagonal, as zonas “adequadas” e de “melhoria”. Outras duas com posições mais extremas, as zonas de esforço em “excesso” e de melhoria “urgente” (BACON, 2003). A definição das curvas referentes às duas últimas zonas foi proposta por Slack (1994), justamente com o intuito de captar as respostas extremas, ou seja, que representem valores muito baixos ou muito altos, correspondentes aos atributos avaliados em cada item do questionário. A avaliação das médias de cada item e os enquadramentos na matriz foram possíveis com a utilização do programa *Microsoft Office Excel*®.

Percebe-se que metade das informações contábeis avaliadas está na zona de melhoramento, enquanto as outras se encontram na zona considerada adequada. Também é possível identificar que a Contabilidade de Custos (indicada na matriz pela sigla “CC”) está localizada na zona que recomenda necessidade de melhoria, ou seja, os gestores atribuem a este grupo de informações uma relevância muito superior ao grau efetivo de utilização.

Figura 2: Matriz de importância-desempenho: percepção dos empreendedores/gestores sobre as informações da contabilidade de custo, do fluxo de caixa, do balanço patrimonial e DRE para a tomada de decisões nas MPES.



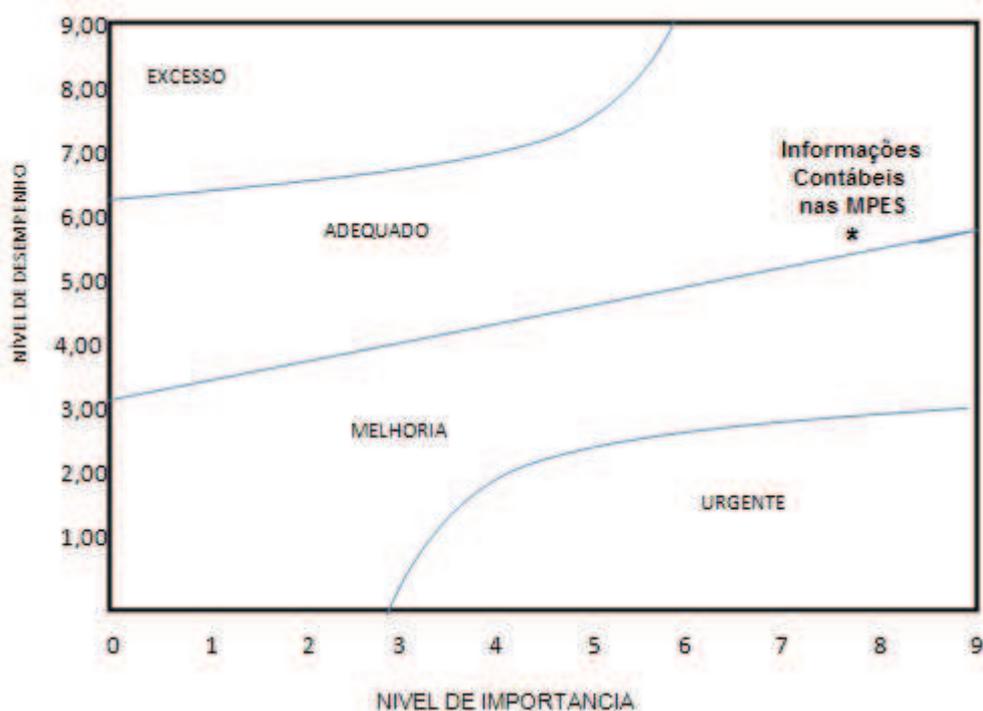
Fonte: Dados da pesquisa⁶

Este resultado não se alinha com a sugestão de que as informações da Contabilidade de Custos devem possuir especial destaque para os gestores de MPES, posição defendida por Gonçalves e Leal (2015), Melo e Prieto (2013) e Bacicet *al* (2011), que indicam as informações da Contabilidade de Custos como as mais relevantes para gestão de MPES.

Além disso, é possível perceber que as informações da Contabilidade de Custos possuem um nível de utilização efetivo inferior ao atribuído para o Fluxo de Caixa (indicada na matriz pela sigla “FC”) e ao atribuído às informações da DRE (também indicada na matriz pela sigla “DRE”), sendo que estas informações contábeis apresentam uma avaliação “adequada” para os parâmetros da matriz de Slack, também superior ao resultado das informações de custos. Por outro lado, o grupo de informações que apresentou o pior resultado foi o das informações associadas ao Balanço Patrimonial (indicado na matriz pela sigla “BP”). Adicionalmente, foi elaborada uma matriz comparativa das médias gerais das Tabelas 2 e 4, apresentada a seguir:

⁶ Na figura 2 leia-se “Nível de Importância”.

Figura 3: Matriz de importância-desempenho: média geral da percepção de empreendedores/gestores sobre as informações contábeis para a tomada de decisões nas MPES.



Fonte: Dados da pesquisa⁷

A matriz da Figura 3 demonstra que a relação entre relevância e importância da média geral – apurada entre os quatro tradicionais grupos de informações contábeis – encontra-se em situação adequada, ou seja, a percepção de relevância e desempenho demonstra aparente equilíbrio na visão dos gestores de MPES. O resultado parece alinhado com as indicações dos autores e apresenta estes quatro grupos de informações contábeis avaliadas como relevantes para gestão das MPES (e.g. SANTOS, 1999; GAZZONI, 2003; QUEIROZ, 2005; SOUSA *et al*, 2012; VILELA *et al*, 2012; SOUZA *et al*, 2014; GONÇALVES; LEAL, 2015; SANTOS *et al*, 2012; SOUSA *et al*, 2016; SARAIVA, BEZERRA; BEIRUTH, 2018). Porém, merece destaque a proximidade com a zona que indica necessidade de melhoria da relação importância-desempenho das informações contábeis avaliadas na gestão das MPES.

5 Considerações finais

A pesquisa objetivou identificar quais são as percepções dos empreendedores/gestores de MPES de Vila Velha/ES em relação à Contabilidade de Custos na gestão de seus empreendimentos, quando comparadas a informações contábeis (Balanço Patrimonial, DRE e Fluxo de Caixa). Para tanto, utilizou-se a matriz de importância e desempenho proposta por Slack (2002). Intencionava-se, então, descobrir o grau de importância/relevância e o nível efetivo de utilização/desempenho que os gestores de MPES atribuem às informações da Contabilidade de Custos e a outros grupos de informações contábeis para gestão dos empreendimentos. Para isso, 110 gestores de MPES dos setores de comércio e serviço, localizados

⁷ Na figura 3 leia-se “Nível de Importância”.

na cidade de Vila Velha-ES, responderam a um questionário com perguntas que avaliavam o grau de relevância atribuído a quatro tipos de informações contábeis: o Balanço Patrimonial, o DRE e o Fluxo de Caixa, expostos por Gazzoni (2003), Queiroz (2005) e Stroehler e Freitas (2008) como informações substancialmente relevantes para gestão das MPES; e da Contabilidade de Custos, considerados por Bacic *et al* (2011), Melo e Prieto (2013) e Gonçalves e Leal (2015) como informações que devem possuir especial atenção na gestão desse tipo de empreendimento.

Os resultados evidenciaram que os itens considerados mais importantes para gestão de MPES foram: as informações do Fluxo de Caixa, seguidos respectivamente das informações da Contabilidade de Custos, do Balanço Patrimonial e DRE. A maior parte dos entrevistados considerou como cruciais ou importantes todos os aspectos abordados relacionados à Contabilidade de Custos e suas informações para a gestão de suas atividades. Tais resultados são diferentes dos achados de Sousa *et al* (2016), que indicam uma maior atribuição de importância às informações do Balanço Patrimonial e DRE, por gestores de MPES.

Porém, quanto à utilização efetiva das informações contábeis avaliadas (desempenho), os resultados demonstram um nível proporcionalmente mais baixo que a percepção de relevância, corroborando os achados de Santos *et al* (2012), Saraiva, Bezerra e Beiruth (2018), que também identificaram uma baixa utilização destas informações na gestão das MPES. Este resultado pode estar ligado à baixa escolaridade apresentada pelos respondentes, conforme proposto por Almeida e Pacheco (2014), ou devido ao baixo fluxo de informações de custos disponibilizadas pelos contadores aos gestores de MPES, conforme evidenciado por Frey e Frey (2003).

No que tange ao objetivo principal do estudo, os resultados indicam que o nível de utilização das informações da Contabilidade de Custos é inferior ao de dois outros grupos de informação contábil entre os empresários respondentes. As informações do Fluxo de Caixa foram declaradas como as mais utilizadas e em seguida aparecem as informações do DRE. O Balanço Patrimonial recebeu a menor medida de desempenho. Também foi possível averiguar que as informações da Contabilidade de Custos ficam pouco acima da metade da avaliação máxima que poderia alcançar, enquanto as informações do DRE ficaram abaixo deste patamar.

As evidências apontam que metade das informações contábeis avaliadas está na zona de melhoramento da matriz que avalia as informações contábeis separadamente. Nestes casos, Slack (2002) recomenda algum tipo de ação para que se eleve ao nível adequado, tarefa que pode ser realizada pelas agências de fomento e/ou contadores que prestam serviços para as MPES. As demais questões se encontram na zona considerada adequada, indicando que necessitam de manutenção para permanência nesta posição, a relevância atribuída é similar ao nível de desempenho da utilização.

A Contabilidade de Custos mostrou-se um dos grupos de informação que está localizada na zona que indica necessidade de melhoria, ou seja, acontece quando os gestores atribuem uma relevância muito superior ao grau efetivo de utilização. Este resultado não se alinha com a sugestão de que as informações da Contabilidade de Custos devem possuir especial destaque para os gestores de MPES, posição defendida

por GONÇALVES e LEAL (2015), MELO e PRIETO (2013) e BACIC *et al* (2011). Além disso, é possível perceber que as informações da Contabilidade de Custos possuem um nível de utilização efetivo inferior ao atribuído para as do Fluxo de Caixa e DRE, sendo que estes dois grupos de informação encontram-se na posição considerada “adequada” para os parâmetros da matriz de Slack. Por outro lado, o grupo de informações que apresentou o pior resultado foi o das informações associadas ao Balanço Patrimonial.

Os resultados indicam que, para os parâmetros da matriz de Slack, a Contabilidade de Custos não possui posição de destaque, defendida por Bacic *et al* (2011) assim como por Melo e Prieto (2013), quando comparada com outros tradicionais grupos de informações contábeis utilizados pelas MPES, o Fluxo de Caixa e o DRE. Os gestores de MPES consideram as informações fornecidas pela Contabilidade de Custos uma importante ferramenta para a tomada de decisão, porém pouco utilizada.

A média geral de todas as respostas demonstrou que a relevância média apurada entre as informações contábeis avaliadas encontra-se em situação adequada, porém muito próxima da zona de melhoramentos. Este resultado demonstra principalmente que o nível de utilização efetiva das informações contábeis entre os respondentes pode evoluir para um parâmetro mais próximo da relevância atribuída pelos gestores das MPES.

Não obstante as limitações de utilização de uma amostra localizada, a pesquisa indicou um cenário de quais são as prioridades contábeis informativas do principal usuário das informações contábeis no ambiente das MPES, o gestor. Esse mapeamento é de suma importância, pois identifica oportunidades de melhorias no que tange ao aperfeiçoamento dos serviços prestados por contadores de MPES, aponta áreas onde a informação contábil ainda pode ser aprimorada e satisfaz a necessidade dos gestores na sua tomada de decisões. Além disso, contribui com a identificação de que os gestores de MPES carecem de mais proximidade com o contador, o que pode permitir melhorar os níveis de utilização das informações contábeis.

Referências

- ALMEIDA, M. A. F. L.; PACHECO, D. A. J. Gestão estratégica de serviços em uma microempresa prestadora de serviços. **Latin American Journal of Business Management**, v. 6, n. 2, p. 26-58, jan./jun. 2015.
- AMARAL, J. V.; NOVA, S. P. C. C. Os fatores de insucesso das empresas de pequeno porte e a contabilidade: um estudo em unidades lotéricas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 5, n. 2, p. 103-119, jul./dez. 2010.
- AMORIM, D. S.; SILVA, A. C. R. Gestão estratégica da informação contábil: um enfoque no gerenciamento de micro e pequenas empresas. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 1, p. 39-65, jan./mar, 2012.
- BACIC, M. J.; MEGLIORINI, E.; OLIVEIRA, E. C. M.; YOMURA, N. **Manual de técnicas e práticas de gestão estratégica de custos para pequenas e médias empresas**. São Paulo: CRC-SP, 2011.
- BACON, D. R. A comparison of approaches to importance-performance analyses. **International Journal of Market Research**, v. 45, n. 1, p. 55-71, 2003.
- BECK, T.; DEMIRGUC-KUNT, A.; LEVINE, R. SMEs, growth, and poverty: cross-country evidence.

Journal of Economic Growth, v. 10, n. 3, p. 199-229, 2005.

BRYMAN, A. **Social research methods**. 4. ed. New York: Oxford, 2012.

CHOW, C. W.; HARRISON, P. D. Identifying meaningful and significant topics for research and publication: a sharing of experiences and insights by “influential” accounting authors. **Journal of Accounting Education**, n. 20, p. 183-203, 2002.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DIEESE(DEPARTAMENTOINTERSINDICALDEESTATÍSTICAEESTUDOSSOCIOECONÔMICOS). **Anuário do trabalho nos pequenos negócios: 2015**. 8. ed. Brasília, DIEESE, 2017.

DUMER, M. C. R.; VIEIRA, A.; SCHWANTZ, K. C.; MARTINEZ, A. L. A contabilidade de custos na visão dos produtores de café de Afonso Claudio-ES: análise da percepção de importância-desempenho pela matriz de Slack. **Custos e Agronegócio Online**, v. 9, n. 4, p. 40-59, out./dez. 2013.

ENGEL, C. I. Doze anos de Custos e @gronegócioonline: um estudo bibliométrico das publicações. **Custos e Agronegócio Online**, v. 12, n. 4, p. 175-195, out./dez. 2016.

EVERTON JUNIOR, A. **MPE: avanços importantes para as micro e pequenas empresas 2017-2018**. Rio de Janeiro: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2017.

FRACALANZA, P. S.; FERREIRA, A. N. Micro e pequenas empresas: rotatividade da força de trabalho e implicações para o desenvolvimento no Brasil. In: SANTOS, A. L.; KREIN, J. D.; CALIXTRE, A. B. (Org.). **Micro e pequenas empresas: mercado de trabalho e implicação para o desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Ipea, 2012. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_micro_pequenasempresas.pdf> Acesso em: 11 dez. 2016.

FREY, I. A.; FREY, M. R. O uso de informações contábeis na pequena empresa. **Pensar Contábil**, n. 19, p. 45-50, fev/abr, 2003.

GAZZONI, E. I. **Fluxo de caixa – ferramenta de controle financeiro para a pequena empresa**. 2003. 96 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2003.

GONÇALVES, A. F. F.; LEAL, E. A. Utilização da gestão de custos em micro e pequenas empresas: um estudo com empresas do Programa Empreender. In: CONGRESSO UFU DE CONTABILIDADE, I, 2015. Uberlândia. **Anais eletrônicos...** Uberlândia: UFU, 2015. Disponível em: <http://www.cont.facic.ufu.br/sites/cont.facic.ufu.br/files/2-2903-2904_utilizacao_da_gestao_de_custos.pdf>. Acesso em: 23 nov. 2016.

GOODERHAM, P. N.; TOBIASSEN, A.; DOVING, E.; NORDHAUG, O. Accountants as sources of business advice for small firms. **International Small Business Journal**, v. 22, n. 1, p.5-22, feb. 2004

HOLMES, S.; NICHOLLS, D. An analysis of the use of accounting information by Australian small business. **Journal of Small Business Management**, v. 26, n. 1, p.57-68, apr. 1988.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 9. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1997.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KOWALSKI, F. D.; FERNANDES, F. C.; FARIA, A. C. Análises dos controles internos relacionados às atividades ambientais das cooperativas catarinenses de energia elétrica por meio da matriz de importância-desempenho de Slack. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 2, p. 153-177, abr./jun. 2010.

- LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Ibrasa, 1975.
- LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.
- LONGENECKER, J. G.; MOORE, C. W.; PETTY, J. W. **Administração de pequenas empresas: ênfase na gerência empresarial**. São Paulo: Makron Books, 1997.
- MAGALHÃES, A. D. F.; LUNKES, I. C. **Sistemas contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações**. São Paulo, Atlas, 2000.
- MARTILLA, J. A.; JAMES, J. C. Importance-performance analysis. **Journal of Marketing**, v. 41, n. 1, p. 77-79, 1977.
- MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MELO, C.; PRIETO, M. A gestão de custos em micros e pequenas empresas - MPES: um estudo de caso em empresas de panificação na cidade de Uberlândia. In: CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL – AMÉRICA DO SUL. III, 2013. Belém. **Anais eletrônicos... CSEAR**, 2013. Disponível em: <<http://csearsouthamerica.net/events/index.php/csear/csear2013/paper/view/72/71>>. Acesso em: 25 abr. 2016.
- MENEGAZZO, G. D.; LUNKES, R. J.; MENDES, A.; SCHNORRENBERGER, D. Utilização de sistemas de custos em micro e pequenas empresas de Santa Catarina. **Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo**, v. 3, n. 2, p. 172-192, jul./dez. 2017.
- NUNES, L. C. F.; SERRASQUEIRO, Z. M. S. A informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 36, p. 87-96, set./dez. 2004.
- PESSÔA, L. C.; COSTA, G.; MACCARI, E. A. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. **Revista Direito FGV**, v. 12, n. 2, p. 345-363, mai./ago. 2016.
- PINHEIRO, M. **Gestão e desempenho das empresas de pequeno porte: uma abordagem conceitual e empírica**. 1996. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, USP, 1996.
- PINTO, J.; SILVEIRA, A.; DOMINGUES, M. J. C. S. Ensino de custos no curso de administração da Universidade do Oeste de Santa Catarina. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, XIII, 2008. São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2008. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos82008/118.pdf>>. Acesso em: 09 mar. 2016.
- QUEIROZ, L. M. N. **Investigação do uso da informação contábil na gestão das micros e pequenas empresas da região do Seridó Português**. 2005. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação Multi-Institucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis do convênio UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília: 2005.
- SANTINI, S.; FAVARIN, E. V.; NOGUEIRA, M. A.; OLIVEIRA, M. L.; RUPPENTHAL, M. L. Fatores de mortalidade em micro e pequenas empresas: um estudo na região central do Rio Grande do Sul. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 8, n. 1, p. 154-169, jan./abr. 2015.
- SANTOS, J. J. **Formação de preços e do lucro**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SANTOS, L. C. B.; VASCONCELOS, F. N. P.; MATIAS, M. A.; GONÇALVES, D. L. Profissionais contábeis engajados no auxílio gerencial às micro e pequenas empresas brasileiras. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIX., Bento Gonçalves. **Anais eletrônicos...** Bento Gonçalves: ABC, 2012.

- SANTOS, V.; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**, v. 8, n. 1, p. 153-186, jan./jun. 2016.
- SARAIVA, L. G. M.; BEZERRA, F. A.; BEIRUTH, A. X. A percepção dos gestores sobre a importância relativa de competências contábeis nas PMES no município de Fortaleza-CE. **Revista Ambiente Contábil**, v. 10, n. 1, p. 21-36, jan./jun. 2018.
- SEBRAE (SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS). **Boletim estatístico de micro e pequenas empresas**. Observatório SEBRAE, 1º Semestre, 2005. Disponível em <[http://www.dce.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/03DE0485DB219CDE0325701B004CBD01/\\$File/NT000A8E66.pdf](http://www.dce.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/03DE0485DB219CDE0325701B004CBD01/$File/NT000A8E66.pdf)> Acesso em: 05 mai. 2016.
- SEBRAE-SP (SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SÃO PAULO). **Doze anos de monitoramento da sobrevivência e mortalidade de empresas**. São Paulo: SEBRAE, 2010. Disponível em <http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/EstudosPesquisas/mortalidade/mortalidade_12_anos.pdf> Acesso em: 03 jun. 2016.
- SEBRAE-SP (SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SÃO PAULO). **Panorama dos pequenos negócios 2017**. São Paulo: SEBRAE, 2017. Disponível em <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/Panorama%20dos%20Pequenos%20Negocios%202017.pdf>> Acesso em: 19 jul. 2018.
- SILVA, G. R.; SANTOS NETO, E. M.; ARAÚJO, M. A.; CEOLIN, A. C. Controladoria empresarial e formação de preço de venda à luz da gestão de custos: um estudo de caso em um supermercado do estado da Paraíba. **Custos e Agronegócio Online**, v. 12, n. 2, p. 352-373, abr./jun., 2016.
- SLACK, N. The importance-performance matrix as a determinant of improvement priority. **International Journal of Operations and Production Management**, v. 14, n. 5, p. 59-75, 1994.
- SLACK, N. **Vantagem competitiva em manufatura: atingindo competitividade nas operações industriais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- SOUSA, M. A. B.; FÉLIZ, C. F.; BEZERRA, R. P. P.; RIBEIRO, S. P. Qualidade da informação contábil: uma análise de suas características com base na percepção do usuário externo. **Iberoamerican Journal of Industrial Engineering**, v. 8, n. 15, p. 208-227, nov. 2016.
- SOUZA, A. **Gerência financeira para micro e pequenas empresas**: Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- SOUZA, L. R. B.; VOESE, R. B.; TEIXEIRA, G. B.; BEZERRA, C. A. A percepção dos empresários de micro e pequenas empresas acerca da contabilidade de custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XXI, 2014. Natal. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo: ABCUSTOS, 2014. Disponível em <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3649/3650>> Acesso em: 15 mai. 2016.
- STROEHER, A. M.; FREITAS, H. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **RAE-Revista de Administração Eletrônica**, v. 1, n. 1, jan./jun. 2008.
- TONTINI, G.; PICCOLO, J. D.; SILVEIRA, A. Which incremental innovations should we offer? Comparing importance-performance analysis with improvement-gaps analysis. **Total Quality Management & Business**, v. 25, n. 7-8, p. 705-719, 2014.
- VIEIRA, M. L. **A contribuição das micro e pequenas empresas para a redução da pobreza no Brasil**. 2007. 50 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, UFC, Fortaleza, 2007.
- VILELA, V.; SOUZA, F. A.; COSTA, M. O.; MARIANO, F. O. Um estudo sobre a percepção dos empresários das micro e pequenas empresas e dos profissionais de contabilidade a cerca da informação

contábil gerada. In: CONGRESSO UFV DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE. V, 2012. Viçosa. **Anais eletrônicos**...Viçosa: UFV, 2012.Disponível em <<http://www.dad.ufv.br/congressodad/anais/201256.pdf>>Acesso em: 29 mai. 2016.