

NÍVEL DE UTILIZAÇÃO E DE IMPORTÂNCIA ATRIBUÍDA À PLANILHA DE CUSTOS POR PEQUENAS EMPRESAS COMERCIAIS A PARTIR DA INFLUÊNCIA DE FATORES CONTINGENCIAIS

Rodney Wernke ¹

Ivone Junges ²

RESUMO: O artigo objetiva identificar os níveis de utilização e de importância imputados à planilha de custos pelos gestores de empresas comerciais estabelecidas em microrregião de Santa Catarina e compará-los com determinados fatores contingenciais. A metodologia empregada se caracteriza como pesquisa quantitativa de descrição, envolvendo levantamento realizado por questionário aplicado em amostra de 94 empresas. Quanto aos resultados, 93,6% dos participantes consideraram relevante esse instrumento para melhorar a *performance* empresarial, enquanto 28,8% afirmaram que não utilizam ou não dispõem dessa modalidade de planilha. Com isso, refutou-se o pressuposto aventado de que o nível de utilização das planilhas de custos seria proporcional ao grau da importância atribuída pelos gestores. Em relação às informações mais comuns a serem fornecidas por uma planilha de custos, o grau de maior importância foi imputado ao custo de aquisição de mercadorias por 58,51% dos participantes; à fixação do preço de venda unitário por 61,70% das empresas; à lucratividade de produtos por 61,7% dos gestores; à rentabilidade de segmentos de mercado por metade dos participantes e à identificação do nível de equilíbrio operacional por 53,19% das entidades pesquisadas. Uma parcela relatou que considera pouco relevante o conjunto de informações oriundas da planilha de custos: entre 22,34% e 24,47% conforme o tipo da informação. Também foi constatado que há discrepância entre os níveis de importância atribuídos às informações da planilha de custos pelas empresas, conforme os fatores contingenciais considerados no estudo.

PALAVRAS-CHAVE: Planilha de custos. Comércio. Levantamento.

¹ Contador, Doutor em Engenharia de Produção pela UFSC, Ex-Professor universitário - rodneywernke1@hotmail.com

² Economista, Doutora em Engenharia de Produção pela UFSC, Professora Universitária na UNISUL - ivone.junges@unisul.br

1 INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

Estudos como esse se justificam porque a contabilidade gerencial deve ser estudada pela academia também pela perspectiva dos “práticos”, sendo que esses estudos podem ser à luz de organizações específicas e não necessariamente sobre o estado da arte, uma vez que as empresas podem se encontrar em diferentes estágios de adoção das práticas

de controle gerencial (OYADOMARI *et al.*, 2013).

Por outro lado, são poucas as pesquisas que abordam as características do sistema de controle gerencial de forma empírica, assim como são raras as que contemplam, de forma ampla e concomitante, as práticas de contabilidade gerencial e os fatores contingenciais (JUNQUEIRA, 2010; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015). Assim, neste estudo pretende-se contribuir tanto de forma prática (identificando em quais contextos são utilizadas as planilhas de custos), quanto teórica (com um diagnóstico sobre o tema que propicie o conhecimento da situação atual e permita que iniciativas de melhoria sejam cogitadas e/ou implementadas por associações empresariais, clubes de diretores lojistas, instituições universitárias etc.).

2 REVISÃO DA LITERATURA

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

No que concerne às planilhas de custos, Ruengdet e Wongsurawat (2010) mencionam que a manutenção do controle de informações por meio de registros internos regulares é relevante para o sucesso do empreendimento, principalmente quando abrange os dispêndios com custos e despesas. Além disso, Bacic (2008) aduz que os administradores devem ter conhecimento teórico suficiente para aplicar algum método que permita determinar preços que contemplem custos diretos e parte dos custos indiretos alocados, além de uma parcela de lucro.

Nesse rumo, além do benefício da precificação das mercadorias e do cálculo do respectivo custo de compra (WERNKE, 2019), a implementação de uma planilha de custos pode contribuir também com informações úteis aos gestores. A respeito disso, é interessante destacar os informes relacionados com o ponto de equilíbrio, a margem de contribuição e a margem de segurança (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007; FONTOURA, 2013; FIORIN; BARCELOS; VALLIM, 2014; POMI, 2014) e a avaliação da lucratividade de segmentos de mercado como produtos, linhas de comercialização, territórios de vendas, vendedores, canais de distribuição etc. (GUERREIRO, 2011; SOARES *et al.*, 2014).

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

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

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

Quadro 1 - Estudos anteriores semelhantes

Autoria (Ano)	Valor (USD)/km
Perera e Baker (2007)	Uso de medidas financeiras e não financeiras em pequenas e médias indústrias australianas.
Ruengdet e Wongsurawat (2010)	Características de 94 micros e pequenas empresas tailandesas, abrangendo também os registros de custos e despesas.
Braga, Braga e Souza (2010)	Gestão de estoques, de capital de giro e de custos, além do processo de formação de preços de 8 (oito) indústrias conserveiras, de pequeno e médio porte, localizadas na região de Pelotas (RS).
Carvalho e Lima (2011)	Práticas gerenciais utilizadas por 45 (quarenta e cinco) micros e pequenas empresas do setor de confecções da cidade de Sousa (PB)
Lohr (2012)	As atividades de contabilidade gerencial usadas por cinco pequenas e médias empresas fabris alemãs.
Svarová e Vrchota (2013)	Resultados financeiros de 176 pequenas e médias da República Checa e relação com definição de estratégia.
Campos e Gáudio (2014)	Utilização de controles de contas a receber, contas a pagar, de caixa e gestão de custos 20 (vinte) MPEs de comércio e prestação de serviços da região metropolitana da cidade do Rio de Janeiro (RJ).
Callado e Pinho (2014)	Práticas de gestão de custos entre 30 (trinta) MPEs de Recife (PE) que atuam no setor comercial e no setor de prestação de serviços em busca de evidências de isomorfismo mimético.
Garcia, Kinzler e Rojo (2014)	Utilização de controles internos relacionados com vendas, custos, finanças, recursos humanos e estoques de 14 empresas (lojas e prestadoras de serviços) Sediadas em Cascavel (PR).
Silva Filho <i>et al.</i> (2015)	Uso e importância de informações de custos, preços, gestão de caixa e gestão de Risco operacional na tomada de decisão gerencial de 53 empresas do APL gesseiro do Estado de Pernambuco.
Jesus <i>et al</i> (2015)	Características da gestão de custos em 144 (centro e quarenta e quatro) empresas do extremo-sul catarinense (região de Criciúma).
Santos, Dorow e Beuren (2016)	Uso e importância de controles operacionais, demonstrações contábeis, métodos de custeio e outros artefatos gerenciais de 41 micro, pequenas e médias empresas do Alto Vale do Itajaí (SC).
Pavão <i>et al.</i> (2016)	Influência dos fatores contingenciais (estratégia, tecnologia e inovação) nos custos da qualidade e no desempenho percebido por 121 empresas inseridas no arranjo produtivo local (APL) de confecções dos municípios de Maringá e Cianorte (PR).

Autoria (Ano)	Valor (USD)/km
Silva, Callado e Callado (2016)	Relação entre o uso de indicadores de desempenho e fatores contingenciais de 29 empresas do setor da construção civil do município de João Pessoa (PB), abrangendo 35 indicadores de desempenho segregados conforme as perspectivas do Balanced Scorecard.
Klein e Almeida (2017)	Analisaram se há relação entre a adoção de práticas de contabilidade gerencial por indústrias paraenses e os fatores contingenciais.
Souza, Borsatto Júnior e Dal Vesco (2018)	Investigaram as práticas gerenciais adotadas por empresas de tecnologia da informação e de comunicação do APL-Iguassu-IT e sua relação com fatores contingenciais.

Fonte: Elaborado pelos autores.

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

3 METODOLOGIA UTILIZADA

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

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

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

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

Em relação ao procedimento de coleta de dados, este aconteceu por intermédio da aplicação de questionário específico. Referidos questionários foram preenchidos a partir das informações coligidas por um grupo de alunos de curso de Administração de universidade

sediada na área geográfica abrangida, devidamente treinados, que entrevistaram os gestores nas respectivas empresas durante os meses de junho a novembro de 2018.

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 a segunda parte investigou sobre a frequência de uso e a importância atribuída à planilha de custos pelos gestores destas companhias. Referido instrumento de pesquisa continha questões abertas, questões de múltiplas escolhas e algumas perguntas que envolviam uma escala de importância que ia de “1” a “5”, onde se considerava o nível “5” como extremamente importante e “1” como irrelevante. É importante salientar que para ser considerado válido, o questionário teria que ser integralmente respondido pelo participante. Portanto, todos os questionários computados neste estudo foram completamente preenchidos pelos respondentes.

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. Contudo, por abrangerem diversas categorias de itens indagados, com várias possibilidades de respostas, optou-se por apresentar os resultados em “tabelas” em detrimento de “gráficos”, pois estes últimos ficariam pouco legíveis.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS DADOS

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

4.1 CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES E DAS EMPRESAS PESQUISADAS

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

1) Função exercida pelo respondente: os questionários foram respondidos por proprietários ou sócios (79,8%), funcionários da administração (9,6%) e gerentes (10,6%).

2) Escolaridade dos respondentes: a maioria (41,5%) dos participantes do estudo possuía nível de escolaridade até o ensino médio (2º Grau), enquanto 23,4% alegaram ter curso de graduação incompleto. Além disso, 30,9% afirmaram ter concluído curso superior e apenas 4,3% indicaram que concluíram curso de especialização.

3) Tempo de existência da empresa: 46,8% das companhias participantes atuam há mais de 10 anos no mercado; 24,5% já funcionam entre 5 e 10 anos e 13,8% das empresas foram fundadas entre 3 e 5 anos. Ainda, 9,6% das participantes existem entre 1 e 3 anos e uma parcela menor atua há menos de um ano (5,3%) na região.

4) Número de funcionários: 81,9% das empresas possuem até 10 funcionários e 18,1% mantêm entre 11 e 50 empregados. Portanto, quanto ao porte esse contingente de empresas pode ser considerado como totalmente pertencente ao estrato de micros e pequenas empresas.

5) Forma de tributação: 86,2% das participantes são optantes pelo regime tributário “Simples”, 5,3% são registradas como “Micro Empreendedor Individual (MEI)” e as demais firmas são optantes pelo “Lucro Real” (4,3%) ou “Lucro Presumido (4,3%)”.

4.2 NÍVEIS DE UTILIZAÇÃO E DE IMPORTÂNCIA ATRIBUÍDOS À PLANILHA DE CUSTOS

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

4.2.1 FREQUÊNCIA DE USO DA PLANILHA DE CUSTOS

No questionário de pesquisa havia uma indagação sobre o a frequência de utilização da planilha de custos por parte das empresas participantes. Para uniformizar o entendimento sobre esse tema, antes da pergunta havia um texto introdutório que mencionava que este tipo de planilha “permite calcular os custos dos produtos, determinar preços de venda, analisar a lucratividade de produtos, linhas de mercadorias, vendedores etc.”. Destarte, as respostas coligidas estão evidenciadas na Tabela 1, onde estão segregadas pelos fatores contingenciais considerados.

Tabela 1 - Frequência de utilização da planilha de custos

Fatores Contingenciais	Não usa	Quer, mas não tem	Uso Diário	Uso Semanal	Uso Mensal	Uso Trimestral	Usa 2 ou 3 vezes/ano	Totais
Função Exercida	21,3%	7,5%	30,7%	14,9%	20,2%	2,1%	3,2%	100%
Funcionário da administração	-	4,3%	4,3%	-	1,1%	-	-	
Gerente (não sócio/propr.)	-	-	4,3%	3,2%	1,1%	-	2,1%	
Sócio/Proprietário	21,3%	3,2%	22,1%	11,7%	18,1%	2,1%	1,1%	
Escolaridade	22,4%	7,4%	30,8%	13,8%	20,2%	2,2%	3,2%	100%
Até 2º grau	17,1%	2,1%	10,6%	4,3%	5,3%	-	3,2%	
Superior Incompleto	2,1%	3,2%	8,5%	2,1%	6,4%	1,1%	-	
Superior Completo	2,1%	2,1%	10,6%	7,4%	7,4%	1,1%	-	
Especialização	1,1%	-	1,1%	-	1,1%	-	-	
Tempo de Existência	21,4%	7,5%	30,4%	15,0%	20,3%	2,2%	3,2%	100%
Até 1 ano	1,1%	-	-	1,1%	3,2%	-	-	
Entre 1 e 3 anos	-	1,1%	4,3%	3,2%	1,1%	-	-	
Entre 3 e 5 anos	4,3%	-	5,3%	1,1%	3,2%	-	-	
Entre 5 e 10 anos	6,4%	2,1%	6,4%	1,1%	4,3%	1,1%	3,2%	
Mais de 10 anos	9,6%	4,3%	14,4%	8,5%	8,5%	1,1%	-	

Fatores Contingenciais	Não usa	Quer, mas não tem	Uso Diário	Uso Semanal	Uso Mensal	Uso Trimestral	Usa 2 ou 3 vezes/ano	Totais
Número de Empregados	21,3%	7,5%	30,8%	14,9%	20,2%	2,1%	3,2%	100%
10 ou menos funcionários	21,3%	4,3%	24,4%	10,6%	18,1%	-	3,2%	
Entre 11 e 50 funcionários	-	3,2%	6,4%	4,3%	2,1%	2,1%	-	
Enquadramento Tributário	21,3%	7,5%	30,7%	14,9%	20,3%	2,1%	3,2%	100%
Micro Empr. Indiv. (MEI)	1,1%	-	-	1,1%	3,2%	-	-	
Simples	19,1%	6,4%	26,4%	13,8%	16,0%	2,1%	2,1%	
Lucro Presumido	1,1%	-	1,1%	-	1,1%	-	1,1%	
Lucro Real	-	1,1%	3,2%	-	-	-	-	
Total por Freq. de Uso	21,3%	7,4%	30,9%	14,9%	20,2%	2,1%	3,2%	100%
Número de Empresas	20	7	29	14	19	2	3	94

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme consta das duas últimas linhas da Tabela 1, quanto às empresas que utilizam com alguma frequência esse instrumento de controle interno se constatou que: 29 participantes (30,9%) afirmaram que utilizam “diariamente” a planilha de custos; 14 respondentes (14,9%) asseguraram que fazem uso “semanalmente”; 19 dos pesquisados (20,2%) utilizavam-na mensalmente; em duas empresas (2,1% da amostra) a periodicidade era trimestral e três firmas (3,2%) 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: (i) um total de vinte respondentes (21,3% do total) asseveraram que a empresa que representam não utilizava planilha de custos por ocasião do estudo e (ii) sete dos pesquisados (7,5%) destacaram que “gostaria de utilizar/ analisar, mas não dispõem de uma planilha de custos na empresa”.

Ainda, é interessante salientar que ao avaliar de forma segregada os cinco fatores contingenciais considerados no estudo foram identificadas algumas disparidades entre os segmentos enfocados a respeito do uso de planilha de custos.

Nesse rumo, no que concerne às características dos respondentes foram apuradas as peculiaridades comentadas na sequência. Quanto à função exercida na empresa, todos os respondentes que afirmaram não utilizar a planilha de custos (21,3% do total pesquisado) são “sócios” ou “proprietários”, enquanto aqueles que aduziram que querem utilizar, mas não dispõem desse instrumento totalizaram 7,5% (onde 3,2% eram sócios/proprietários e 4,3% funcionários da administração). No que tange aos que utilizam a planilha de custos com alguma frequência, o uso diário desta foi informado por 30,7% dos respondentes (22,1% eram sócios/proprietários e 4,3% eram funcionários ou gerentes). Ainda, os que usam semanalmente chegaram a 14,9% dos participantes (11,7% sócios/proprietários e 3,2% eram gerentes), enquanto dos que utilizam mensalmente cerca de 18,1% são sócios ou proprietários e 1,1% são gerentes ou funcionários. Quanto ao uso ocasional da planilha, 2,1% alegaram usar trimestralmente (sócios/proprietários) e o uso quadrimestral ou semestral foi informado por 2,1% (gerentes) e 1,1% (sócios/proprietários).

Quanto ao nível de escolaridade dos respondentes restou evidente que o não uso de planilha de custos é maior entre aqueles com escolaridade até o segundo grau, ou seja, a maioria (17,1% dos 22,4%) dos que informaram não utilizar têm esse nível de estudo. Assim, no contingente dos que não usam a planilha, cerca de 2,1% não concluíram curso de graduação, 2,1% têm curso superior completo e 1,1% têm curso de especialização (em área não gerencial). No que concerne aos que usam a planilha de custos diariamente, estes totalizaram 30,8%, sendo que em torno de 10,6% concluíram o segundo grau ou completaram

curso superior, 8,5% não terminaram o curso superior e um respondente concluiu curso de especialização na área gerencial. Em relação ao nível de uso semanal, este foi informado por 4,3% dos respondentes que têm formação até o segundo grau, por 2,1% dos que têm curso superior incompleto e por 7,4% que concluíram curso de graduação. A utilização mensal totalizou 20,2% e a participação maior neste grupo ficou com os respondentes que concluíram curso superior (7,4%), seguidos pelos que não terminaram um curso de graduação (6,4%), pelos que chegaram somente a concluir o segundo grau (5,3%) e por uma empresa cujo respondente fez curso de especialização. Em termos do uso esporádico, somente dois (2,2%) participantes asseveraram utilizar trimestralmente e três (3,2%) fazem uso quadrimestral ou semestral.

Por outro lado, no que tange às peculiaridades das empresas abrangidas na pesquisa foram identificados os três principais resultados comentados a seguir. Quanto ao fator “tempo de existência”, constatou-se que 61 das empresas pesquisadas (71,6%) utilizam planilha de custos. Entre aquelas que afirmaram utilizar a planilha de custos com alguma frequência, 29 firmas (30,4%) fazem uso diário, 19 companhias (20,3%) utilizam-na mensalmente, 14 entidades (15,0%) fazem uso semanal e cinco empresas (5,4%) utilizam trimestral, quadrimestral ou semestralmente. No campo das que não utilizam, estas chegaram a 21,4% (20 das 94 organizações abrangidas), enquanto as que gostariam de utilizar, mas não têm esse instrumento à disposição, o patamar foi de 7,5% (sete empresas). Daqueles 71,6% que fazem uso da planilha com alguma frequência, cerca de 33,0% são empresas com mais de 10 anos de existência, 16,1% têm entre 5 e 10 anos, 9,6% existem entre 3 e 5 anos e 12,9% atuam há menos de 3 anos na região do estudo (8,6% possuem entre 1 e 3 anos e 4,3% têm menos de um ano).

No que tange ao “número de empregados”, neste quesito foi apurado que todas as 20 empresas (21,3% do total) que não utilizam uma planilha de custos possuem número de funcionários igual ou inferior a dez. Entretanto, naqueles empreendimentos com o mesmo número de empregados que fazem uso dessa ferramenta foi identificado que 56,4% do total das empresas estudadas utilizam-na com frequência diária (24,4%), semanal (10,6%), mensal (18,1%) ou esporádica (3,2%). No caso das que têm entre 11 e 50 empregados, 3,2% destas se enquadram na categoria daquelas que querem utilizar, mas não dispõem desse tipo de planilha; enquanto 14,9% desse porte de empresas fazem uso com frequência diária (6,4%), semanal (4,3%), mensal (2,1%) e trimestral (2,1%).

Ainda, no caso do “enquadramento tributário” foi identificado que, entre as firmas que não utilizam planilha de custos, uma delas é enquadrada como MEI (1,1%), outra como Lucro Presumido (1,1%) e 18 empresas são tributadas com base no Simples (19,1%). No que se refere às que utilizam-na com alguma frequência, 57 companhias (60,6% do total) estão enquadradas no regime do “Simples-Nacional”. Destas, 26,4% citaram que fazem uso diário da planilha, 13,8% utilizam-na semanalmente, 16,0% usam de forma mensal, 2,1% trimestralmente e 2,1% usam-na duas ou três vezes por ano. Além disso, quatro (4,3%) empresas são registradas como MEI, onde uma (1,1% do total abrangido) afirma que utiliza semanalmente esta ferramenta e outras três (3,2% das 94 firmas) registraram que usam mensalmente. Quanto às empresas tributadas com base no Lucro Presumido, uma faz uso diário, uma usa de forma mensal e outra utiliza-a duas ou três vezes por ano. Contudo, três das companhias pesquisadas são tributadas pelo regime do Lucro Real e citaram que usam diariamente a planilha de custos.

4.2.2 IMPORTÂNCIA ATRIBUÍDA À PLANILHA DE CUSTOS

Na sequência foi apresentada uma questão que visava identificar qual o nível de

importância que o gestor atribuía à utilização de uma planilha de custos, cujas respostas fornecidas pelos participantes estão expostas na Tabela 2.

Tabela 2 - Nível da importância atribuída à planilha de custos

Fatores Contingenciais	Desnecessário (não usa e não sente falta)	Um pouco Importante p/ melhorar o desempenho	Muito Importante p/ melhorar o desempenho	Totais
Função Exercida	6,4%	17,0%	76,6%	100%
Funcionário da administração	-	1,1%	8,5%	
Gerente (não sócio/propr.)	-	2,1%	8,5%	
Sócio/Proprietário	6,4%	13,8%	59,6%	
Escolaridade	6,4%	17,1%	76,5%	100%
Até 2º grau	6,4%	9,6%	25,5%	
Superior Incompleto	-	4,3%	19,1%	
Superior Completo	-	3,2%	27,6%	
Especialização	-	-	4,3%	
Tempo de Existência	6,5%	17,1%	76,4%	100%
Até 1 ano	-	1,1%	4,3%	
Entre 1 e 3 anos	-	1,1%	8,5%	
Entre 3 e 5 anos	1,1%	2,1%	10,6%	
Entre 5 e 10 anos	1,1%	9,6%	13,8%	
Mais de 10 anos	4,3%	3,2%	39,2%	
Número de Empregados	6,4%	17,0%	76,6%	100%
10 ou menos funcionários	6,4%	13,8%	61,7%	
Entre 11 e 50 funcionários	-	3,2%	14,9%	
Enquadramento Tributário	6,4%	16,9%	76,7%	100%
Micro Empr. Indiv. (MEI)	1,1%	-	4,3%	
Simplex	5,3%	14,8%	66,0%	
Lucro Presumido	0,0%	2,1%	2,1%	
Lucro Real	-	-	4,3%	
Total por Freq. de Uso	6,4%	17,0%	76,6%	100%
Número de Empresas	6	16	72	94

Fonte: Elaborado pelos autores.

Constatou-se, então, que a maioria das respostas (72 empresas ou 76,6% do total abrangido) aponta a planilha de custos como “muito importante para melhorar o desempenho do empreendimento”. Além disso, apurou-se que 17,0% (16 entidades) das que participaram do estudo consideravam esse instrumento “um pouco importante para melhorar o desempenho da empresa”. Todavia, somente 6,4% das companhias consideram-na desnecessária, pois não utilizam-na e nem sentem falta dessa ferramenta na gestão do empreendimento. É pertinente destacar que nenhum dos participantes assinalou a alternativa que qualificava como “irrelevante para melhorar o desempenho” ou a opção “extremamente relevante para melhorar o desempenho”.

Em relação às respostas quanto aos cinco fatores contingenciais priorizados, a análise dos dados coletados mostrou que também havia disparidades entre estes. Nesse rumo, no que concerne às características dos respondentes foram apuradas as respostas comentadas na sequência.

Quanto à função exercida na empresa, os respondentes que figuram como sócios ou proprietários das 94 empresas comerciais pesquisadas relataram que em 59,6% destas a planilha de custos é tida como “muito importante para melhorar o desempenho” do empreendimento. Outros 13,8% qualificaram como “um pouco importante para melhorar o desempenho” e somente 6,4% dos sócios/proprietários consideraram-na como desnecessária, visto que não usam-na e não sentem falta da mesma. No caso dos respondentes que exercem o cargo de gerentes (sem ser sócio ou dono do negócio), cerca de oito empresas (8,5% do total) adjetivaram como “muito importante” e duas empresas (2,1%) afirmaram que seria um “pouco importante”. Quando foi um funcionário da administração que respondeu o questionário, novamente oito das 94 empresas (8,5% destas) atribuíram o grau de “muito importante”, enquanto uma empresa (1,1%) mencionou que seria “um pouco importante”.

No que diz respeito ao nível de escolaridade dos profissionais que responderam o questionário foi apurado que, no caso dos que tinham formação escolar até o 2º Grau, cerca de 41,5% dos inquiridos faziam parte deste grupo. Destes, 6,4% aduziram que a planilha de custos seria “desnecessária”, 9,6% que seria “um pouco importante” e 25,5% consideraram-na “muito importante”. No âmbito daqueles que não concluíram curso superior (23,4% do total), cerca de 19,1% entendem que tal ferramenta é “muito importante” e 4,3% que é “um pouco importante”. Em relação aos que concluíram curso superior, 27,6% do total de respondentes argumentou que tal planilha é “muito importante” e 3,2% que é “um pouco importante”. No caso dos quatro respondentes que cursaram especialização, todos consideraram ser “muito importante” utilizar uma planilha de custos.

Por outro lado, no que concerne às peculiaridades das empresas abrangidas na pesquisa foram identificados os seguintes resultados. Em relação ao “tempo de existência” se constatou que 44 das 94 das companhias estudadas (46,8%) tinham mais de 10 anos de existência à época da pesquisa. Destas, apenas quatro (4,3% do total) consideraram “desnecessária” a planilha de custos, 3,2% atribuíram o grau de “um pouco importante” e 39,2% (37 entidades) adjetivaram-na como “muito importante”. Naquelas firmas que tinham entre 5 e 10 anos, somente uma (1,1% do total) julgou como “desnecessária” uma planilha de custos, enquanto nove (9,6%) mencionaram ser “um pouco importante” e treze companhias (13,8%) escolheram a opção “muito importante”. Nas empresas que existem entre 3 e 5 anos, dez destas (10,6%) também consideraram a planilha de custos como muito importante; duas (2,1%) entenderam como “um pouco importante” e apenas uma (1,1%) qualificou como “desnecessária”. No contexto das 14 empresas com menos de 3 anos, doze (12,8%) opinaram como “muito importante” e apenas duas (2,2%) alegaram que seria “um pouco importante”.

Quando foi considerado o “número de empregados” se apurou que entre as 17 empresas que possuíam entre 11 e 50 funcionários a planilha de custos foi considerada “muito importante” por 14 firmas (14,9%) e “um pouco importante” por três entidades (3,2%). Todavia, nas empresas com 10 ou menos empregados as respostas colhidas evidenciaram que seis destas (6,4% do total) entendiam como “desnecessária” a planilha de custos, treze firmas (13,8%) qualificaram como “um pouco importante” e 58 companhias (61,7%) selecionaram a opção “muito importante”.

No âmbito do fator “enquadramento tributário” restou evidenciado que a maioria das empresas (81 das 94 abrangidas) era optante pelo regime do “Simples”. Destas, cinco (que equivale a 5,3% do total) asseveraram que a planilha de custos seria “desnecessária” para tal contexto, enquanto 14 entidades (14,8%) alegaram ser “um pouco importante” e outras 62 companhias (66,0%) adjetivaram como “muito importante”. As demais formas de enquadramento tributário tiveram baixa participação no total das organizações estudadas neste levantamento.

4.2.3 RELEVÂNCIA ATRIBUÍDA ÀS INFORMAÇÕES ORIUNDAS DA PLANILHA DE CUSTOS

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

Tabela 3 - Importância das informações da planilha de custos

Itens	1 Irrelevante	2 Pouco Import.	3 Média Import.	4 Muito Import.	5 Importante	Totais
Calcular o Custo de Compra	22,34%	1,06%	6,38%	11,70%	58,52%	100%
Formação do Preço de Venda	24,47%	1,06%	5,32%	7,45%	61,70%	100%
Análise do Preço de Venda	22,34%	3,19%	3,19%	9,57%	61,71%	100%
Rentabilidade de Segmentos	23,40%	5,32%	8,51%	12,77%	50,00%	100%
Determinar Ponto de Equilíbrio	23,40%	1,06%	9,57%	12,77%	53,20%	100%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Primeiramente foi inquirido sobre a relevância de se “calcular o custo de compra das mercadorias” por meio da planilha de custos. Destarte, foi possível concluir que essa informação era considerada relevante pela maioria dos participantes (70,21%), visto que 58,52% dos respondentes afirmaram ser “5 - Extremamente importante” esse cálculo e 11,70% consideraram-na muito importante (peso “4” na escala entre “1” e “5” utilizada no estudo). Pelo lado daqueles que atribuíram menor relevância para esse aspecto, cerca de 22,34% dos gestores optaram pela alternativa “1 – Irrelevante” e 1,06% entenderam adequado imputar peso “2” no que tange à importância desse tipo de informe.

O segundo foco desta parte da pesquisa apresentou questão que versava sobre a importância dada para a informação relacionada à formação do preço de venda unitário de cada mercadoria. Com base nos dados apurados foi possível concluir que para 61,70% dos respondentes essa informação era extremamente importante (peso “5”) e para 7,45% era considerada muito importante (peso “4”). Ainda, em 5,32% das companhias investigadas o nível de importância seria intermediário (peso “3”), em 1,06% das pesquisadas o grau de relevância imputado equivalia a “2” e aquelas que entendiam ser essa uma informação irrelevante (peso “1”) totalizaram 24,47% das 94 firmas abrangidas no estudo.

Na sequência foi inquirido sobre a possibilidade de analisar a lucratividade das mercadorias vendidas. Nesse rumo, o cenário descoberto mostra que as empresas que consideraram essa informação como extremamente importante (peso “5”) chegaram a 61,71% do grupo pesquisado, enquanto as que atribuíram peso “4” atingiram 9,57% do total. Todavia, um contingente menor de empresas (3,19%) imputou nível médio de importância (peso “3”), outro conjunto de firmas (3,19%) considerou que caberia avaliar com peso “2” e 22,34% dos respondentes consideraram essa informação sem importância (peso “1”).

A quarta informação presente no questionário versava sobre o conhecimento da rentabilidade dos segmentos de mercado (grupos ou linhas de produtos, setores da loja, tipo de clientes etc.). Com fundamento nas respostas coligidas é possível considerar que metade das companhias qualificaram como extremamente importante essa informação

(peso “5”) e 12,77% consideraram ser muito importante (visto que atribuíram peso “4”). Por outro prisma, aquelas que consideram essa informação irrelevante (peso “1”) representaram 23,40% do conjunto pesquisado, enquanto 5,32% atribuíam peso “2” para a importância desse tipo de informe gerencial.

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 53,20% dos respondentes e muito importante (peso “4”) por 12,77% dos participantes. Entretanto, 23,40% dos pesquisados afirmaram que essa informação seria insignificante (peso “1”), outros 1,06% optaram por atribuir peso “2” e 9,57% das firmas abrangidas consideraram escolher o peso “3” para qualificar esse tipo informação.

4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

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

A respeito da importância atribuída à planilha de custos, a maioria dos respondentes (93,6%) considera ser “muito importante para melhorar o desempenho” (76,6%) ou “um pouco importante para melhorar...” (17,0%). Então, somente 6,4% entendem ser desnecessário ou irrelevante utilizar uma planilha de custos. Com isso, constatou-se um aspecto contraditório no que tange ao fato de que pouco mais de 28,7% das companhias não utilizam, mas apenas um contingente de 6,4% dos respondentes mencionou 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 das mercadorias comercializadas.

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

Sobre as informações que podem ser extraídas desse tipo de planilha, cerca de 70,21% dos respondentes atribuíram “extrema importância” (58,51%) ou “muita importância” (11,70%) à apuração do custo de aquisição de mercadorias. No caso das demais informações indagadas, as respostas obtidas deram conta de que esse nível de importância chegou a 69,15% para a formação do preço de venda e 71,27% para análise da lucratividade dos preços praticados. No mesmo sentido, para 62,77% dos participantes do estudo a informação sobre a rentabilidade dos segmentos de mercado (linhas, setores da loja, vendedores etc.) também tem elevada importância, enquanto 65,96% consideraram de alta relevância a identificação do ponto de equilíbrio operacional.

Em sentido contrário, a percepção de menor importância para o uso da planilha de

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

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

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

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

Tabela 4 - Maiores níveis de importância por fator contingencial

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

Fonte: Elaborado pelos autores.

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

Entretanto, mesmo que os percentuais de importância elevada sejam semelhantes conforme os fatores listados na Tabela 4, apurou-se uma diferença no grau de escolaridade. Ou seja, foram atribuídos níveis de relevância maiores por gestores com até o segundo grau completo às informações “calcular o custo de compra” e “formar o preço de venda”. Contudo, nas informações sobre “análise do preço de venda”, “rentabilidade de segmentos” e “determinar o ponto de equilíbrio” as maiores notas foram dadas por gestores com curso de graduação.

Por último, ao cotejar os resultados desta pesquisa com estudos assemelhados foi possível constatar aspectos convergentes e divergentes. Nesse rumo, Callado e Pinho (2014) apuraram que nas 30 MPEs abrangidas naquela pesquisa a análise do preço de venda era adotada por 33,33% das entidades, o cálculo do custo unitário era realizado por 66,67%, o cálculo da margem de contribuição era efetuado por 40,00% e que o cálculo da margem de lucro era prioridade para 86,67% das pesquisadas. O estudo de Jesus *et al.* (2015) evidenciou que 23% das companhias utilizam a margem de contribuição e 18% o ponto de equilíbrio. No caso da pesquisa de Santos, Dorow e Beuren (2016), por ter um foco mais amplo, guardou semelhança somente em relação à utilização do custeio variável (similar à margem de contribuição), onde constataram que somente 14,63% das empresas utilizavam esse método de custeio. Os resultados desta pesquisa assemelharam-se, ainda, aos estudos de Pavão *et al.* (2016) e Silva, Callado, Callado (2016), que evidenciaram que empreendedores jovens, com formação superior e empresas de micro e pequeno portes com mais de dez anos de atuação são mais propensas a adotar sistemáticas de mensuração para obtenção de informações gerenciais. Por último, além de pesquisar sobre outros instrumentos de controle de gestão em 36 grandes indústrias catarinenses, Raup, Martins e Beuren (2006) constataram que cerca de 92% destas não utilizavam o cálculo do ponto de equilíbrio, 83% não avaliavam o resultado por produto e 94% não faziam a análise do resultado por áreas de negócio (segmentos de mercado).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

O uso de planilhas de custos é diário para 30,7% das empresas, 14,9% utilizam semanalmente, 20,2% mensalmente, 2,1% utilizam trimestralmente e 3,2% usam-na duas ou três vezes por ano. Por outro lado, 28,8% das entidades pesquisadas não utilizam, sendo uma parte (21,3%) por achar desnecessário e outra composta por aqueles que gostariam de utilizar, mas não dispõem desse tipo de instrumento (7,5%). Quanto à importância atribuída, a planilha de custos é qualificada como “um pouco importante” ou “muito importante” para melhorar o desempenho empresarial por 93,6% dos respondentes, enquanto uma parcela de 6,4% dos participantes considerou ser desnecessário ou irrelevante utilizar essa ferramenta.

Das informações mais comuns a serem fornecidas por uma planilha de custos, o grau de extrema importância (peso “5”) foi atribuído ao custo de aquisição de mercadorias por 58,51% dos participantes; à fixação do preço de venda unitário por 61,70% das empresas; à lucratividade de produtos por 61,71% dos gestores; à rentabilidade de segmentos de mercado por metade dos participantes e à identificação do nível de equilíbrio operacional por 53,20% das entidades pesquisadas. Em sentido oposto, uma parcela expressiva dos gestores relatou que considera pouco relevante (peso “1”) o conjunto de informações oriundas da planilha de custos citadas na pesquisa: entre 22,34% e 24,47% conforme a modalidade do informe indagado.

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

A partir desses “achados” foi possível refutar o pressuposto “1”, ou seja, de que o nível de utilização das planilhas de custos é proporcional ao grau de importância atribuído pelos

gestores. Destarte, enquanto 93,6% dos participantes consideraram relevante esse instrumento para melhorar a *performance* empresarial (vide Tabela 2), cerca de 28,8% afirmaram que não utilizam ou não dispõem dessa modalidade de planilha (conforme Tabela 1).

Todavia, foi possível confirmar o pressuposto “2”, que aventava a possibilidade de haver discrepâncias nos níveis de importância associados às informações oriundas da planilha de custos se considerados os fatores contingenciais priorizados. Essa conclusão é pertinente em decorrência dos resultados sintetizados na Tabela 4, que deslindam a existência de percentuais de importância díspares entre os cinco fatores contingenciais citados.

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

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

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

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

LEVEL OF USE AND IMPORTANCE ATTRIBUTED TO THE COST SHEET BY SMALL COMMERCIAL COMPANIES FROM THE INFLUENCE OF CONTINGENTIAL FACTORS

ABSTRACT: The article aims to identify the levels of use and importance attributed to the cost spreadsheet by managers of commercial companies established in a micro-region of Santa Catarina and to compare them with certain contingent factors. The methodology used is characterized as quantitative description research, involving a survey carried out by a questionnaire applied to a sample of 94 companies. As for the results, 93.6% of the participants considered this instrument to be relevant for improving business performance, while 28.8% stated that they do not use or do not have this type of spreadsheet. As a result, the suggested assumption that the level of use of cost spreadsheets would be proportional to the degree of importance attributed by managers was refuted. Regarding the most common information to be provided by a cost spreadsheet, the degree of greatest importance was attributed to the cost of purchasing goods by 58.51% of the participants; the fixation of the unit sale price by 61.70% of the companies; the profitability of products by 61.7% of managers; the profitability of market segments by half of the participants and the identification of the level of operational balance by 53.19% of the surveyed entities. One portion reported that it considered the set of information from the cost spreadsheet to be of little relevance: between 22.34% and 24.47% depending on the type of information. It was also found that there is a discrepancy between the levels of importance attributed to the information in the cost spreadsheet by the companies according to the contingency factors considered in the study.

KEYWORDS: Cost sheet. Trade. Survey.

Originais recebidos em: 11/08/2020
Aceito para publicação em: 20/12/2021

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5a. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

AUDRETSCH, D. B.; BECKMANN, I. A. M. **From small business to entrepreneurship policy. Handbook of Research on Entrepreneurship Policy**, chapter 3, p. 36-53, 2007.

AZOULAY, P.; SHANE, S. Entrepreneurs, contracts, and the failure of young firms. **Management Science**, v. 47, n. 3, p. 337-358, 2001.

BACIC, M. J. **Gestão de custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia**. Curitiba: Juruá, 2008.

BRAGA, D. P. G.; BRAGA, A. X. V.; SOUZA, M. A. Gestão de custos, preços e resultados: um estudo em indústrias conserveiras do Rio Grande do Sul. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 13, n. 2, p.20-35, 2010.

CALLADO, A. A. C. Relações entre o número de indicadores de desempenho utilizados e fatores contingenciais: evidências do contexto de uma cadeia agroalimentar de suprimentos. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v. 27, n. 2, p. 48-63, 2016.

CALLADO, A. A. C.; PINHO, M. A. B. de. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 25, n. 2, p. 119-137, 2014.

CAMPOS, B. R.; GÁUDIO, A. E. de G. M. A utilização de ferramentas de controle gerencial em micro e pequenas empresas da Região Metropolitana do Rio de Janeiro. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 8, n. 3, p. 66-78, 2014.

CARVALHO, C. J.; SCHIOZER, R. F. Determinantes da oferta e da demanda de créditos comerciais por micro, pequenas e médias empresas. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 26, n. 68, p. 208-222, 2015.

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

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

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

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

FONTOURA, F. B. B. da. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos**

de custeio. São Paulo: Altas, 2013.

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

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

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

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

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

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

KLEIN, L.; ALMEIDA, L. B. de. A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 90-119, 2017.

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

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

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

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

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

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

MOWERY, D. The bayh-dole act and high-technology entrepreneurship in U.S. universities: chicken, egg, or something else? **University Entrepreneurship and Technology Transfer**. Elsevier: Amsterdam, 2005.

NASCIMENTO, M.; LIMA, C. R. M. de; LIMA, M. A. de; ENSSLIN, E. R. Fatores determinantes da mortalidade de micros e pequenas empresas da região metropolitana de Florianópolis sob a ótica do contador. **Revista Eletrônica Estratégia e Negócio**, v. 6, n. 2, p. 244-283, 2013.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; ANTUNES, M. T. P.; AGUIAR, A. B. Criação de conhecimento em práticas de controle gerencial: análise dos estudos internacionais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v.6, n.1, p. 4-30, 2013.

PAPADAKIS, V. M.; LIOUKAS, S.; CHAMBERS, D. Strategic decision-making processes: the role of management and context. **Strategic Management Journal**, v. 19, n. 2, p. 115-147, 1998.

PAVÃO, J. A.; CAMACHO, R. R.; ESPEJO, M. M. S. B.; MARQUES, K. C. M. Gestão dos custos da qualidade na indústria de confecções: análise sob a perspectiva contingencial. In: Congresso Brasileiro de Custos, 23, 2016, **Anais...** Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4084/4085>>. Acesso em: 10 de maio de 2020.

PERERA, S.; BAKER, P. Performance measurement practices in small and medium size manufacturing enterprises in Australia. **Small Enterprise Research**, v. 15, n. 2, p. 10-30, 2007.

POMI, R. L. **Manual de custos**: evaluación, control, toma de decisiones e gestión. Montevideo: Editorial Grupo Magro, 2014.

RAUEN, F. **Roteiros de iniciação científica**: os primeiros passos da pesquisa científica desde a concepção até a produção e a apresentação. Palhoça: Editora UNISUL, 2015.

RAUPP, F. M.; MARTINS, S. J.; BEUREN, I. M. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v.17, n. 40, p. 120-132, 2006.

RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3a. ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

RUENGDET, K.; WONGSURAWAT, W. Characteristics of successful small and micro community enterprises in rural Thailand. **Journal of Agricultural Education and Extension**, v. 16, n. 4, p. 385-397, 2010

SALES, R. L.; BARROS, A. A.; ARAÚJO, C. M. M. F. Fatores condicionantes da mortalidade dos pequenos negócios em um típico município interiorano brasileiro. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 2, n. 2, p. 38-55, 2011.

SANTINI, S.; FAVARIN, E. de V.; NOGUEIRA, M. A.; OLIVEIRA, M. L. de.; RUPPENTHAL, J. E. Fatores de mortalidade em micro e pequenas empresas: um estudo na região central do Rio Grande do Sul. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 8, n. 1, p. 145-169, 2015.

SANTOS, G. P.; ALVES, D. F.; BARRETO, M. O. R. A utilização da contabilidade de custos como ferramenta para o fortalecimento de uma microempresa do segmento de confecção em Fortaleza. **Revista Razão Contábil & Finanças**, v. 3, n. 1, p.1-12, 2012.

SANTOS, V.; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**. UFRN, v. 8, n. 1, p. 153-186, 2016.

SHI, R.; ZHANG, J.; RU, J. Impacts of power structure on supply chains with uncertain demand. **Production and Operation Management**, v. 22, n. 5, p. 1233-1249, 2013.

SILVA, A. R.; CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. Análise das relações entre o uso de indicadores de desempenho e fatores contingenciais de empresas do setor de construção civil. In: Congresso Brasileiro de Custos, 23, 2016, **Anais...** Disponível em: < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4161>>. Acesso: 10 de maio de 2020.

SILVA FILHO, L. L.; LAGIOIA, U. C. T.; ARAÚJO, J. G. N. de; ARAÚJO, J. G.; CARLOS FILHO, F. de A. Gestão de custos e formação de preço de venda, gestão de caixa e gestão de riscos: um estudo exploratório no arranjo produtivo local gesseiro do estado de Pernambuco. **ABCustos**, v. 10, n. 3, p. 107-142, 2015.

SOARES NETO, A. de C.; SOUZA, A. F. de; FARIA, A. de O.; ARIEDE, M. S. N.; YOSHITAKE, M. **Contabilidade de custos**. São Paulo: IOB-SAGE, 2014.

SOUZA, R. F. de; BORSATTO JÚNIOR, J. L.; DAL VESCO, D. G. Práticas gerenciais de um APL de tecnologia da informação e comunicação diante de fatores contingenciais. **Revista Capital Científico – Eletrônica**, v. 16, n. 4, p. 6-25, 2018.

SVAROVÁ, M.; VRCHOTA, J. Strategic management in micro, small and medium-sized businesses in relation to financial success of the enterprise. **Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis**, v. 61, n. 7, p. 2859-2866, 2013.

TEERATANSIRIKOOL, L.; SIENGTHAI, S.; BADIR, Y.; CHAROENNGAM, C. Competitive strategies and firm performance: the mediating role of performance measurement. **International Journal of Productivity and Performance Management**. v. 62, n. 2, p. 168-184, 2013.

VAN STEL, A. J.; CARRE, M. C.; THURIK, R. A. The effect of entrepreneurial activity on national economic growth. **Small Business Economics**, v. 24, p. 311-321, 2005.

WERNKE, R. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Atlas, 2019.