

Influência dos fatores contingenciais nos níveis de uso e de importância atribuídos à planilha de custos por empresas fabris

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

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

Ivanir Rufatto (UNOCHAPECÓ) rufatto@unochapeco.edu.br

Resumo:

Objetivou identificar os níveis de utilização e de importância imputados à planilha de custos pelos gestores dos empreendimentos fabris, considerando determinados fatores contingenciais. Foi utilizada metodologia quantitativa de descrição, envolvendo levantamento de dados em 45 indústrias de microrregião do sul de Santa Catarina. Quanto aos resultados, apurou-se a periodicidade de uso das planilhas de custos (55,6% utilizam-na diária ou mensalmente), a importância atribuída (considerada muito importante por 91,1% das empresas) e o nível de relevância das principais informações provenientes desse tipo de instrumento gerencial. Quanto ao cotejamento entre os fatores contingenciais e os níveis de importância das informações da planilha de custos, apurou-se que existem divergências conforme os fatores contingenciais considerados no estudo, visto que as empresas com mais tempo de existência tendem a atribuir maior importância às informações da planilha de custos, se comparado com os outros cinco fatores investigados.

Palavras-chave: Planilha de custos. Fatores contingenciais. Levantamento.

Influence of the contingency factors in the levels of use and importance assigned to the spreadsheet of costs by manufacturing companies

Abstract:

The objective of this study was to identify the levels of use and importance allocated to the spreadsheet of costs by the managers of the manufacturing enterprises, considering certain contingency factors. A quantitative description methodology was used, involving data collection in 45 microregion industries in the south of Santa Catarina. Regarding the results, the periodicity of use of the cost sheets was analyzed (55.6% use it daily or monthly), the importance attributed (considered very important by 91.1% of the companies) and the level of relevance of the main Information from this type of management tool. As for the comparison between the contingency factors and the importance levels of the information in the cost sheet, it was found that there are divergences according to the contingency factors considered in the study, since the companies with more time of existence tend to attach greater importance to the information of the Costs compared to the other five factors investigated.

Keywords: Cost sheet. Contingency factors. Survey.

1. Introdução

Em mercados de concorrência acirrada a gestão de custos tende a ser relevante para que as empresas possam se manter competitivas. Nesse sentido, a importância histórica do gerenciamento de custos foi evidenciada por Koliver (2008) quando mencionou que desde as primeiras décadas do século XX a análise de custos foi considerada como componente imprescindível na racionalização das operações. Além disso, diversos autores aduzem que o gerenciamento de custos como instrumento pode impactar favoravelmente no desempenho da organização (PERERA; BAKER, 2007; CALLADO; PINHO, 2014; CAMPOS; GÁUDIO,

2014). 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.

Contudo, a adoção de ferramentas gerenciais (como uma planilha de custos, por exemplo) pode sofrer influências de fatores contingenciais diversos, 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 etc. (CALLADO, 2016). Em razão disso, é razoável cogitar que o nível de utilização e a importância atribuída a esses instrumentos administrativos podem ser bastante distintos de uma empresa para outra.

Com base nesse raciocínio foi elaborada a questão de pesquisa que se pretende responder: quais os níveis de utilização e de importância atribuída à planilha de custos e respectivas informações pelos gestores de empresas industriais localizadas na 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: (i) que o grau de utilização das planilhas de custos é semelhante ao grau de importância atribuído pelos administradores das indústrias pesquisadas e (ii) que há discrepância nos níveis de relevância atribuídos às informações provenientes da planilha de custos nas empresas industriais conforme os fatores contingenciais selecionados.

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 fabris estabelecidos na microrregião citada, considerando determinados fatores contingenciais.

2. Revisão da literatura

Bacic (2008) defende que os gestores devem ter conhecimento teórico suficiente para implementar algum método que permita calcular preços de venda que contemplem custos diretos e parte dos custos indiretos alocados, além de uma parcela de lucro. Nesse sentido, Ruengdet e Wongsurawat (2010) asseveram que a obtenção de informações gerenciais por intermédio de registros internos regulares é salutar para o sucesso da empresa, especialmente quando enfoca as contas de custos e despesas.

No caso de uma planilha de custos, além de se beneficiar com a precificação dos produtos e do cálculo do respectivo custo de compra, a implementação de uma planilha de custos pode contribuir também com informações úteis aos gestores como o ponto de equilíbrio, a margem de contribuição e a margem de segurança (FONTOURA, 2013; FIORIN; BARCELOS; VALLIM, 2014; POMI, 2014) e a avaliação da lucratividade de segmentos de mercado como produtos, linhas de comercialização, territórios de vendas, vendedores, canais de distribuição etc. (GUERREIRO, 2011; SOARES NETO *et al*, 2014, WERNKE, 2014).

Porém, a utilização de planilhas de custos pode sofrer influência de fatores contingenciais. A teoria da contingência, conforme Otley (1980) assume 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. Com isso, pela teoria da contingência se considera que as informações necessárias para o processo de tomada de decisão não estão restritas ao contexto endógeno da companhia, pois pode ser afetado também por fatores contingenciais externos como a inovações tecnológicas, mudanças na legislação, alterações nas estratégias da empresa e dos concorrentes etc. (ESPEJO, 2008).

Entre os possíveis fatores contingenciais, neste estudo foram priorizados a função e o nível de escolaridade do gestor, o tempo de existência da empresa, o número de funcionários e o enquadramento tributário da entidade. Para essa seleção levou-se em conta o fato de que os mesmos já foram utilizados em pesquisas anteriores (CALLADO, 2016; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015; SHI; ZHANG; RU, 2013; TEERATANSIRIKOOL *et al.*, 2013; 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 listados a seguir: Perera e Baker (2007); Ruengdet e Wongsurawat (2010); Braga, Braga e Souza (2010); Carvalho e Lima (2011); Lohr (2012); Svarová e Vrchota (2013); Campos e Gáudio (2014); Callado e Pinho (2014); Garcia, Kinzler e Rojo (2014); Silva Filho *et al.* (2015); Jesus *et al.* (2015); Santos, Dorow e Beuren (2016); Pavão *et al.* (2016); Silva, Callado e Callado (2016) e Callado (2016).

Com base na análise dos textos citados no parágrafo precedente, considera-se que há uma lacuna de pesquisa a ser melhor explorada em relação a estudos acerca da adoção de planilhas de custos por empresas fabris e a influência de fatores contingenciais nesse contexto.

3. Metodologia

Esta pesquisa pode ser caracterizada como um estudo quantitativo de descrição, que Rauen (2015) menciona que costuma ser conhecido como de levantamento de dados, de sondagem ou *survey*. Ou seja, fundamenta-se na solicitação de informações a um grupo estatisticamente significativo de pessoas para posterior análise quantitativa, recorrendo-se a técnicas de pesquisa de campo.

Quanto à abordagem quantitativa, essa modalidade caracteriza as pesquisas que empregam a quantificação, tanto na 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.), conforme preconizado por Richardson *et al* (1999). No que tange ao aspecto descritivo, 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 (ANDRADE, 2002).

A amostra utilizada envolveu 45 empresas industriais 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 nos meses de junho a novembro de 2015. Referidos questionários foram preenchidos a partir das informações coligidas por um grupo de alunos do curso de Administração de universidade sediada na área geográfica abrangida, devidamente treinados, que coletaram informações com os gestores nas respectivas empresas.

Convém esclarecer que o questionário era composto por duas partes. A primeira parte visava identificar determinadas características das empresas participantes e dos respondentes, enquanto que a outra parte indagou sobre a frequência de uso e a importância atribuída à planilha de custos pelos gestores dessas indústrias. Esse instrumento de pesquisa continha questões abertas, questões de múltiplas escolhas e algumas perguntas que envolviam uma escala de importância (ou de utilização) que ia de “1” a “5”, onde se considerava o nível “5” como extremamente importante (ou utilizado) e “1” como irrelevante (ou não utilizado). Os dados coletados foram tabulados em planilha Excel para facilitar a utilização de estatística descritiva

(frequência e número de respostas) para sintetizar os resultados e facilitar a interpretação dos “achados” do estudo.

4. Apresentação dos dados

Na parte inicial o questionário continha perguntas que visavam evidenciar os principais aspectos relacionados aos respondentes e às 45 empresas industriais abrangidas, como função exercida pelo respondente, escolaridade do gestor, tempo de existência da empresa, número de funcionários e regime de tributação.

Na sequência do questionário foi indagado sobre a percepção dos gestores fabris quanto à planilha de custos, especificamente quanto à frequência de uso no cotidiano administrativo, à importância atribuída a esse instrumento e às informações oriundas.

A parte que perguntou acerca da frequência de utilização da planilha de custos pelas empresas participantes iniciava com um texto introdutório que mencionava que esse tipo de planilha “permite calcular os custos dos produtos, determinar preços de venda, analisar a lucratividade de produtos, linhas de mercadorias, vendedores etc.”. Referido comentário teve a intenção de uniformizar o entendimento dos respondentes sobre o assunto e as respostas coligidas foram sintetizadas na Tabela 1, onde estão divididas conforme os fatores contingenciais considerados.

FUNÇÃO	Não usa	Ocasional	Trimestral	Mensal	Semanal/Diário	Total
Funcionário da Administração	0,0%	0,0%	0,0%	11,1%	15,6%	26,7%
Gerente	0,0%	0,0%	0,0%	6,7%	17,8%	24,4%
Dono ou Sócio-gerente	8,9%	4,4%	2,2%	11,1%	22,2%	48,9%
ESCOLARIDADE	Não usa	Ocasional	Trimestral	Mensal	Semanal/Diário	Total
Até 2o. Grau	4,4%	0,0%	2,2%	2,2%	4,4%	13,3%
Superior Incompleto	2,2%	0,0%	0,0%	15,6%	22,2%	40,0%
Superior Completo	2,2%	4,4%	0,0%	11,1%	28,9%	46,7%
EXISTÊNCIA	Não usa	Ocasional	Trimestral	Mensal	Semanal/Diário	Total
Entre 1 e 3 anos	2,2%	2,2%	0,0%	2,2%	2,2%	8,9%
Entre 3 e 5 anos	2,2%	0,0%	0,0%	0,0%	4,4%	6,7%
Entre 5 e 10 anos	0,0%	2,2%	0,0%	11,1%	8,9%	22,2%
Mais de 10 anos	4,4%	0,0%	2,2%	15,6%	40,0%	62,2%
NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS	Não usa	Ocasional	Trimestral	Mensal	Semanal/Diário	Total
10 ou menos	2,2%	2,2%	2,2%	4,4%	8,9%	20,0%
Entre 11 e 50	6,7%	2,2%	0,0%	17,8%	17,8%	44,4%
Entre 51 e 100	0,0%	0,0%	0,0%	2,2%	4,4%	6,7%
Mais de 100	0,0%	0,0%	0,0%	4,4%	24,4%	28,9%
TRIBUTAÇÃO	Não usa	Ocasional	Trimestral	Mensal	Semanal/Diário	Total
Simples-Nacional	8,9%	4,4%	2,2%	17,8%	20,0%	53,3%
Lucro Presumido	0,0%	0,0%	0,0%	8,9%	15,6%	24,4%
Lucro Real	0,0%	0,0%	0,0%	2,2%	20,0%	22,2%
NÚMERO DE EMPRESAS	4	2	1	13	25	45

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 1 - Nível de uso versus fatores contingenciais

A questão seguinte procurou identificar qual o nível de importância que o gestor atribuía à utilização de uma planilha de custos, cujas respostas fornecidas pelos participantes estão apresentadas na Tabela 2.

FUNÇÃO	1-Irrelevante	2-Pouco import.	4-Muito import.	Total
Funcionário da Administração	0,0%	0,0%	26,7%	26,7%
Gerente	0,0%	0,0%	24,4%	24,4%
Dono ou Sócio-gerente	4,4%	4,4%	40,0%	48,9%
ESCOLARIDADE	1-Irrelevante	2-Pouco import.	4-Muito import.	Total
Até 2o. Grau	4,4%	0,0%	8,9%	13,3%
Superior Incompleto	0,0%	2,2%	37,8%	40,0%
Superior Completo	0,0%	2,2%	44,4%	46,7%
EXISTÊNCIA	1-Irrelevante	2-Pouco import.	4-Muito import.	Total
Entre 1 e 3 anos	2,2%	2,2%	4,4%	8,9%
Entre 3 e 5 anos	2,2%	0,0%	4,4%	6,7%
Entre 5 e 10 anos	0,0%	0,0%	22,2%	22,2%
Mais de 10 anos	0,0%	2,2%	60,0%	62,2%
NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS	1-Irrelevante	2-Pouco import.	4-Muito import.	Total
10 ou menos	2,2%	4,4%	13,3%	20,0%
Entre 11 e 50	2,2%	0,0%	42,2%	44,4%
Entre 51 e 100	0,0%	0,0%	6,7%	6,7%
Mais de 100	0,0%	0,0%	28,9%	28,9%
TRIBUTAÇÃO	1-Irrelevante	2-Pouco import.	4-Muito import.	Total
Simples-Nacional	4,4%	4,4%	44,4%	53,3%
Lucro Presumido	0,0%	0,0%	24,4%	24,4%
Lucro Real	0,0%	0,0%	22,2%	22,2%
NÚMERO DE EMPRESAS	2	2	41	45

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 2 - Nível de importância *versus* fatores contingenciais

Por último, no questionário foram listados cinco tipos de informações que poderiam ser obtidas com a utilização de uma planilha de custos. Essa pergunta visava aferir o grau de importância que os respondentes atribuíam à obtenção dessas informações no contexto da organização em que atuavam. No caso em tela, as respostas obtidas foram tabuladas conforme o resumo evidenciado na Tabela 3.

Itens	1-Irrelevante	2-Pouco import.	3-Média import.	4-Muito import.	5-Extr. Import.
Custo de Compra	6,7%	0,0%	0,0%	6,7%	86,7%
Custo de Fabricação	6,7%	0,0%	0,0%	8,9%	84,4%
Determinar Preço de Venda	6,7%	0,0%	2,2%	4,4%	86,7%
Analisar Preço de Venda	6,7%	2,2%	0,0%	6,7%	84,4%
Rentab. de Segmentos	6,7%	4,4%	2,2%	15,6%	71,1%
Identificar Pto. Equilíbrio	6,7%	2,2%	4,4%	17,8%	68,9%

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 3 - Nível da importância atribuída às informações da planilha de custos

4.1. Discussão dos resultados

Os resultados apurados mostram que o nível de utilização de planilhas de custos é diário/semanal para 55,6% das empresas da amostra pesquisada (25 empresas), enquanto que 28,9% (13 firmas) afirmaram que a utilização é mensal. Ainda, uma empresa (2,2%) informou que utiliza trimestralmente e 4,4% (duas fábricas) utilizam-na duas ou três vezes por ano. Contudo, 8,9% das entidades afirmaram que não utilizam esse tipo de planilha.

A respeito da importância atribuída à planilha de custos, a maioria dos respondentes (91,11%) considera ser “muito importante para melhorar o desempenho” e 4,44% (duas empresas) consideraram que é “um pouco importante...”. Então, somente 4,44% entenderam ser irrelevante utilizar uma planilha de custos.

Com isso, constatou-se um aspecto assemelhado quanto aos níveis de não uso e de baixa importância atribuída à planilha de custos. Ou seja, apenas uma pequena parcela das indústrias pesquisadas (quatro empresas) não utiliza tal instrumento gerencial e somente duas participantes aduziram que consideram-na desnecessária ou irrelevante. Situação parecida foi constatada no sentido oposto, ou seja, a maioria das empresas (95,55%) afirmou que utiliza a planilha de custos semanal/diariamente (55,6%), mensalmente (28,9%), trimestralmente (2,2%) ou ocasionalmente (4,4%). Com isso, o percentual total dos que fazem uso se igualou à soma dos que atribuem muita importância à planilha (91,11%) e aos que atribuem alguma relevância (4,44%).

Com base nesse contexto é possível cogitar de que o alto percentual das indústrias participantes do estudo que utilizam tal instrumento provavelmente está vinculado à importância dada por esses gestores à planilha de custos. Essa peculiaridade provavelmente deve estar atrelada a aspectos como o aumento da concorrência, a redução das margens de lucro, a conjuntura econômica adversa etc. Entretanto, como as possíveis causas não foram objeto de perguntas específicas no questionário aplicado, não se pode concluir peremptoriamente a respeito.

Sobre as informações que podem ser extraídas desse tipo de planilha, cerca de 93,4% dos respondentes atribuíram “extrema importância” (86,7%) ou “muita importância” (6,7%) à apuração do custo de aquisição de mercadorias. Quanto à mensuração do custo fabril, apurou-se que 84,4% imputaram o maior nível de importância e 8,9% consideraram essa informação “muito importante”. No caso das demais informações indagadas, as respostas obtidas deram conta de que esse nível de importância chegou a 91,1% para a determinação do preço de venda e para a análise da lucratividade dos preços praticados. No mesmo sentido, para 86,17% dos participantes do estudo a informação sobre a rentabilidade dos segmentos de mercado (linhas de produtos, território de vendas, clientes etc.) também tem elevada importância, enquanto que também 86,7% opinaram ser 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 foi considerada irrelevante por apenas 6,7% das indústrias pesquisadas (três empresas). Mesmo que seja uma pequena parcela das firmas abrangidas, isso pode ser qualificado como inadequado porque, a priori, se trata da ferramenta gerencial mais consistente para auxiliar na definição dos preços de venda orientativos ou análise da lucratividade dos preços “impostos” pela concorrência mercadológica, bem como para calcular os custos de compra e de fabricação, além de permitir a identificação de oportunidades de racionalização de custos.

Além disso, quando os resultados foram analisados tendo em lume os fatores contingenciais selecionados, restaram evidentes alguns “perfis”. No âmbito das indústrias que afirmaram fazer

uso de planilhas de custos com mais assiduidade que as demais (utilização diária, semanal ou mensal), estas têm as seguintes características como preponderantes: são administradas pelos sócios/proprietários (40,0%), cujo gestor tem nível de escolaridade superior completo (40,0%), as empresas existem há mais de 10 anos (55,6%), possuem entre 11 e 50 funcionários (35,6%) e são tributadas com base no Simples-Nacional (37,8%).

Quanto às organizações que informaram considerar a planilha de custos “muito importante” para otimizar o desempenho do empreendimento constatou-se que estas possuem, predominantemente, as seguintes peculiaridades: são geridas pelos sócios ou proprietários (40,0%), cujo nível de escolaridade predominante é superior completo (44,4%), com existência há mais de 10 anos (60,0%), têm entre 11 e 50 funcionários (42,2%) e seu regime tributário é o Simples-Nacional (44,4%).

No prosseguimento da análise 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.

Itens	Calcular o Custo de Compra	Calcular o Custo de Fabricar	Formar o Preço de Venda	Análise do Preço de Venda	Rentabilidade Dos Segmentos	Determinar o Ponto de Equilíbrio	Média
Dono/Sócio-gerente	44,4%	44,4%	44,4%	44,4%	42,2%	40,0%	43,33%
Superior Completo	46,7%	46,7%	44,4%	44,4%	44,4%	42,2%	44,81%
Mais de 10 anos	60,0%	60,0%	57,8%	57,8%	55,6%	53,3%	57,41%
Entre 11 e 50 funcionários	42,2%	42,2%	42,2%	42,2%	37,8%	40,0%	41,11%
Simples-Nacional	48,9%	48,9%	48,9%	46,7%	44,4%	48,9%	47,78%

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 4 - Maiores níveis de importância por fator contingencial

A partir do resumo constante da Tabela 4 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, embora os percentuais médios de importância elevada sejam semelhantes conforme os fatores listados na Tabela 4, apurou-se uma discrepância no fator contingencial “tempo de existência da empresa”. Ou seja, foram atribuídos níveis de relevância maiores pelos gestores de empresas que existem há mais de 10 anos às informações “calcular o custo de compra”, “calcular o custo de fabricação”, “formar o preço de venda”, “análise do preço de venda”, “rentabilidade de segmentos” e “determinar o ponto de equilíbrio”. Nesse caso, a média apurada entre essas seis informações chegou a 57,41%, enquanto que nas demais ficou abaixo de 48% (vide última coluna da Tabela 4).

Ao comparar os resultados desta pesquisa com estudos anteriores foi possível identificar semelhanças e divergências em determinadas aspectos. No caso do estudo de Callado e Pinho (2014) foi apurado nas 30 MPEs abrangidas naquela pesquisa que 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.

Por sua vez, na pesquisa executada por Jesus *et al.* (2015) restou evidenciado que 23% das empresas utilizavam a margem de contribuição e 18% o ponto de equilíbrio. No âmbito do estudo de Santos, Dorow e Beuren (2016), por ter um foco mais amplo, guardou semelhança apenas quanto à utilização do custeio variável (similar à margem de contribuição), onde constataram que somente 14,63% das empresas utilizavam esse método de custeio.

Além disso, os resultados da pesquisa ora relatada assemelharam-se aos estudos de Pavão *et al.* (2016) e Silva, Callado e Callado (2016), que constataram 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.

Ainda, ao pesquisar sobre diversos 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. Conclusões

O estudo buscou resposta para pergunta relacionada com a os níveis de utilização e de importância atribuída à planilha de custos pelos gestores de 45 empresas industriais da microrregião da Amarel (sul de Santa Catarina). Nesse sentido, os autores entendem que essa questão foi adequadamente respondida a partir dos resultados enumerados nas seções precedentes e sumarizados a seguir.

O uso de planilhas de custos é diário ou semanal para 55,6% das empresas, 28,9% mensalmente, 2,2% utilizam-na trimestralmente e 4,4% usam-na ocasionalmente. Contudo, 8,9% das entidades pesquisadas não utilizam esse instrumento gerencial.

Quanto ao nível da importância imputada à planilha de custos, esta é avaliada como “um pouco importante” por 4,4% das empresas e “muito importante” para melhorar o desempenho empresarial por 91,1% dos respondentes. Porém, constatou-se que uma parcela de 4,4% dos participantes considerou ser irrelevante utilizar essa ferramenta para aprimorar a *performance* do negócio.

Das informações mais comuns a serem fornecidas por uma planilha de custos, os graus de extrema importância (peso “5”) ou de muita importância (peso “4”) foram atribuídos ao custo de aquisição de mercadorias por 93,4% dos participantes; ao cálculo do custo de fabricação por 93,4% das fábricas, à fixação do preço de venda unitário por 91,1% das empresas; à lucratividade de produtos por 91,1% dos gestores; à rentabilidade de segmentos de mercado por 86,7% dos participantes e à identificação do nível de equilíbrio operacional por 86,7% das entidades pesquisadas. Em sentido oposto, uma diminuta parcela dos gestores (6,7%) relatou que considera irrelevante (peso “1”) o conjunto de informações oriundas da planilha de custos citadas na pesquisa.

Ainda, no caso do cotejamento entre os fatores contingenciais e os níveis de importância das informações da planilha de custos, apurou-se que existem divergências conforme os fatores contingenciais considerados no estudo, como apresentado de forma detalhada na Tabela 4. Nesse contexto, constatou-se que as empresas com mais tempo de existência tendem a atribuir maior importância às informações que podem ser obtidas do instrumento gerencial pesquisado, se comparado com os outros cinco fatores contingenciais investigados.

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

gestores das indústrias abrangidas. Nesse sentido, enquanto 93,6% dos participantes consideraram relevante esse instrumento para melhorar a *performance* empresarial (vide Tabela 2), somente 8,9% afirmaram que não utilizam essa modalidade de planilha (conforme Tabela 1). Portanto, cerca de 91,1% usam-na com frequência semanal/diária (55,6%), mensal (28,9%), trimestral (2,2%) ou ocasional (4,4%).

No que tange ao segundo pressuposto aventado (de que haveria diferenças nos níveis de relevância atribuídos às planilhas de custos conforme os fatores contingenciais), o mesmo também pode ser aceito como provável. Essa conclusão é pertinente em decorrência dos resultados sintetizados na Tabela 4, que revelam a existência de percentuais de importância díspares no comparativo entre os cinco fatores contingenciais citados. Nesse caso, destacou-se o aspecto de que as empresas com maior tempo de existência atribuíram maior nível médio de relevância às seis informações gerenciais pesquisadas na comparação com as avaliações mais positivas dos demais fatores considerados.

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, que foram associados aos fatores contingenciais relevantes para o contexto das indústrias pesquisadas.

Quanto às possíveis contribuições da pesquisa, além do cenário revelado sobre os aspectos abordados é cabível considerar que o estudo 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 que atua no setor industrial da área geográfica mencionada.

Contudo, é pertinente destacar as limitações associáveis ao estudo ora relatado. Por se restringir à realidade das 45 empresas pesquisadas, as conclusões citadas se aplicam somente a esse pequeno universo das indústrias abrangidas. Portanto, não se deve fazer extrapolações desses achados para outros contextos empresariais. Adicionalmente, há a limitação relacionada à subjetividade da percepção dos respondentes quanto aos conceitos abordados no questionário aplicado. Mesmo que se tenha tentado minimizar essa dificuldade com a inserção de textos introdutórios descrevendo o tema de cada pergunta inserida no questionário, provavelmente algum entrave na compreensão deve ter permanecido e, eventualmente, prejudicado a qualidade das respostas obtidas. Assim, é válido ressaltar que assumiu-se que as respostas coligidas são verdadeiras, mesmo que não exista uma comprovação documental da utilização de planilhas de custos pelas empresas pesquisadas como foi informado pelos participantes.

Então, a título de recomendação para trabalhos futuros sugere-se incluir no questionário os tipos de sistemas de mensuração de custos, bem como os métodos de custeio utilizados para obter as informações citadas nos controles internos utilizados nessas empresas. Isso poderia reduzir as incertezas quanto à comprovação do efetivo uso de planilhas de custos pelas empresas participantes da pesquisa. Ainda, caberia replicar estudo assemelhado em outros segmentos empresariais (varejistas, atacadistas, agronegócio etc.) com a finalidade de comparar esses contextos.

Referências

- ANDRADE, M. M. de.** *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- BACIC, M. J.** *Gestão de custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia*. Curitiba: Juruá, 2008.
- BRAGA, D. P. G.; BRAGA, A. X. V.; SOUZA, M. A.** *Gestão de custos, preços e resultados: um estudo em indústrias conserveiras do Rio Grande do Sul*. Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília, v. 13, n. 2, p.20-35, mai./ago. 2010.
- CALLADO, A. A. C.** *Relações entre o número de indicadores de desempenho utilizados e fatores contingenciais: evidências do contexto de uma cadeia agroalimentar de suprimentos*. Revista Contabilidade Vista & Revista. Belo Horizonte, v. 27, n. 2, p. 48-63, 2016.
- CALLADO, A. A. C.; PINHO, M. A. B. de.** *Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade*. Revista Contabilidade Vista & Revista. Belo Horizonte, v. 25, n. 2, p. 119-137, maio/ago. 2014.
- CAMPOS, B. R.; GÁUDIO, A. E. de G. M.** *A utilização de ferramentas de controle gerencial em micro e pequenas empresas da Região Metropolitana do Rio de Janeiro*. Revista da Micro e Pequena Empresa. Campo Limpo Paulista, v.8, n.3, p. 66-78, 2014.
- CARVALHO, 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.
- 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. CD-ROM.
- FONTOURA, F. B. B. da.** *Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio*. São Paulo: Atlas, 2013.
- GARCIA, O. P. G.; KINZLER, L.; ROJO, C. A.** *Análise dos sistemas de controle interno em empresas de pequeno porte*. Interface - Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, n. 2, p. 133-153, jul./dez. 2014.
- 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.
- KOLIVER, O.** *Contabilidade de custos*. Curitiba. Juruá, 2008.
- LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H. M.** *Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil*. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 11, n. 2, p. 85-107, abr./jun., 2015. doi:10.4270/ruc.2015213
- 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.
- MCCORMACK, 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.
- OTLEY, D. T.** *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*. Accounting, Organizations and Society, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
- PAPADAKIS, V. M.; LIOUKAS, S.; CHAMBERS, D.** *Strategic decision-making processes: the role of management and context*. Strategic Management Journal. v. 19, n. 2, p. 115-147, 1998.
- PAVÃO, J. A.; CAMACHO, R. R.; ESPEJO, M. M. S. B.; MARQUES, K. C. M.** *Gestão dos custos da qualidade na indústria de confecções: análise sob a perspectiva contingencial*. In: Congresso Brasileiro de Custos, 23, 2016, Anais... Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4084/4085>>. Acesso em: 10 de maio de 2017.

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

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

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

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

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

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

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

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

SILVA, A. R.; CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. *Análise das relações entre o uso de indicadores de desempenho e fatores contingenciais de empresas do setor de construção civil*. In: Congresso Brasileiro de Custos, 23, 2016, Anais... Disponível em: < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4161> >. Acesso: 10 de maio de 2017.

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

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

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

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

WERNKE, R. *Custos logísticos: ênfase na gestão financeira de distribuidora de mercadorias e transportadoras rodoviárias de cargas*. Maringá: Editora MAG, 2014.