

IMPORTÂNCIA E UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: uma análise comparativa com outras ferramentas contábeis pela matriz de Slack^{1 2}

IMPORTANCE AND UTILIZATION OF COST ACCOUNTING ON THE MICRO AND SMALL COMPANIES: a comparative analysis with other accounting tools by the Slack matrix

IMPORTANCIA Y UTILIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS MICRO Y PEQUEÑAS EMPRESAS: un análisis comparativo con otras herramientas contables por la matriz de Slack

Miguel Carlos Ramos Dumer, Doutorando em Administração pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE Business School). Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Endereço postal: Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Programa de Pós Graduação em Administração, Av. Fernando Ferrari, 514, Goiabeiras, 29075-910, Vitória, ES, Brasil. E-mail: prof.migueldumer@gmail.com

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi averiguar, junto a proprietários/gestores de Micro e Pequenas Empresas, a importância atribuída às informações de custos e sua efetiva utilização, comparando a outros grupos de informações contábeis, todos considerados relevantes para gestão de Micro e Pequenas Empresas. Para isso foi aplicado um questionário a 63 gestores, todos proprietários de Micro e Pequenas Empresas dos setores de comércio e serviço da cidade de Vitória-ES, seguido de tratamento dos dados coletados via estatística descritiva e posterior aplicação na Matriz de Slack. Os resultados indicam que as informações de custos são percebidas como importantes para a tomada de decisão, mas declaradas como pouco utilizadas. Ao analisar a matriz de Slack é possível identificar que a informação do Fluxo de Caixa foi declarada o grupo de informações melhor avaliado, seguido pelas informações de custos que estão localizadas muito próximas à zona que indica necessidade de melhorias. Desta forma, a pesquisa indicou um cenário de quais são as prioridades contábeis informativas do principal usuário das informações contábeis no ambiente das MPES, os gestores.

Palavras-chave: Micro e Pequenas Empresas, Contabilidade de Custos; Matriz de Slack.

ABSTRACT

The objective of this research was to investigate, together with Owner-managers of Micro and Small Companies, an importance attributed to cost information and its effective use, comparing other groups of accounting information, all procedures for the management of Micro and Small Companies. For this purpose, a questionnaire was applied to 63 managers, all Micro and Small Companies owners of the trade and service sectors of the city of Vitória, state of Espírito Santo, followed by treatment of data collected through descriptive statistics and later application in the Slack Matrix. The results indicate that the cost information is perceived as important for decision making, but declared as underutilized. When analyzing the Slack matrix it is possible

¹ Artigo submetido em 15/02/2018, revisado em 25/04/2018, aceito em 02/12/2018 e divulgado em 20/12/2018 pelo Editor João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento, após *double blind review*.

² O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001.

to identify that the Cash Flow information was declared the best evaluated information group, followed by the cost information that is located very close to the zone that indicates the number of improvements. In this way, the research indicated a scenario of what are the accounting priorities of the main user of accounting information in the environment of Micro and Small Companies, managers.

Keywords: *Micro and Small Companies, Costs Accounting, Slack's Matrix.*

RESUMEN

El objetivo de esta investigación fue averiguar, junto a propietarios/gestores de Micro y Pequeñas Empresas, la importancia atribuida a las informaciones de costos y su efectiva utilización, comparando a otros grupos de informaciones contables, todos considerados relevantes para la gestión de Micro y Pequeñas Empresas. Para ello se aplicó un cuestionario a 63 gestores, todos propietarios de Micro y Pequeñas Empresas de los sectores de comercio y servicio de la ciudad de Vitória-ES, seguido de tratamiento de los datos recolectados vía estadística descriptiva y posterior aplicación en la Matriz de Slack. Los resultados indican que la información de costes se percibe como importante para la toma de decisiones, pero declarada como poco utilizada. Al analizar la matriz de Slack es posible identificar que la información del Flujo de Caja fue declarada el grupo de información mejor evaluado, seguido por las informaciones de costos que se ubican muy próximas a la zona que indica necesidad de mejoras. De esta forma, la encuesta indicó un escenario de cuáles son las prioridades contables informativas del principal usuario de las informaciones contables en el ambiente de las Micro y Pequeñas Empresas, los gestores.

Palabras clave: *Micro y Pequeñas Empresas, Contabilidad de Costos; Matriz de Slack.*

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, as Micro e Pequenas Empresas (MPES) são organizações com forte participação na oferta de bens e serviços, cumprindo papel tão ou mais expressivo para atividade econômica e social quanto o das chamadas grandes organizações (LONGENECKER; MOORE; PETTY, 1997; AMARAL; NOVA, 2010; FRACALANZA; FERREIRA, 2012; GONÇALVES; LEAL, 2015; PESSÔA; COSTA; MACCARI, 2016). Este tipo de empreendimento existe em grande número e representa parcela significativa dos empregos e das contribuições para o Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, além de favorecer a redução da pobreza no país (VIEIRA, 2007; FRACALANZA, FERREIRA 2012; PESSÔA; COSTA; MACCARI, 2016). No entanto, estas organizações apresentam alta taxa de mortalidade precoce (SEBRAE-SP, 2010). Além disso, seus gestores possuem pouco conhecimento de técnicas e ferramentas de gestão, por isso costumam tomar decisões gerenciais influenciados apenas por experiências passadas e intuição (PINHEIRO, 1996; QUEIROZ, 2005; BACIC *et al.*, 2011).

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

Entre as diversas informações fornecidas pela contabilidade, merece destaque as informações da Contabilidade de Custos, consideradas fundamentais para a boa gestão de empresas (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1997; PINTO; SILVEIRA; DOMINGUES, 2008), em especial para as MPES (QUEIROZ, 2005; BACIC *et al.*, 2011; MELO; PRIETO, 2013; GONÇALVES; LEAL, 2015). Porém, pesquisas revelam que gestores de MPES brasileiras consideram deficiente o acesso real que possuem a estas informações para a tomada

de decisão (FREY; FREY, 2003, SOUZA, 2007, VILELA *et al.*, 2012). Melo e Prieto (2013) argumentam que a contabilidade nas MPES não tem a necessidade de ser tão complexa, uma vez que seus processos são mais simplificados em relação às grandes empresas, entretanto enfatizam a Contabilidade de Custos como indispensável para estas organizações.

Nessa direção, Santos (1999), Souza *et al.* (2014), Gonçalves e Leal (2015) chamam atenção para a necessidade de se averiguar a real relevância que os gestores atribuem às informações da Contabilidade de Custos, enquanto Gazzoni (2003) e Queiroz (2005) elencam o Balanço Patrimonial, a DRE e o Fluxo de Caixa como informações de fácil acesso e muito relevantes para gestão dos empreendimentos em MPES.

Nesse ponto, a presente pesquisa aborda o seguinte problema: Quais são as percepções dos empreendedores/gestores de MPES, da cidade de Vitória-ES, em relação à Contabilidade de Custos na gestão de seus empreendimentos, em comparação com outros três tradicionais grupos de informações da contabilidade (Balanço Patrimonial, DRE e Fluxo de Caixa), através da análise de importância e desempenho?

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

A matriz de desempenho-importância de Slack (2002) foi utilizada como método de averiguação da percepção de importância atribuída às informações da Contabilidade de Custos e das demais informações contábeis avaliadas, em contraste com a afetiva utilização, declaradas por gestores de MPES da cidade de Vitória-ES. Um total de 63 empreendedores, sendo todos gestores de suas MPES das áreas de comércio e serviço, responderam a um questionário com questões relacionadas ao perfil do respondente, características das empresas e o nível de utilização exercida e relevância atribuído às informações contábeis avaliadas.

Neste estudo são abordadas questões, com potencial para a obtenção de resultados inovadores ou inesperados que preencham lacunas do conhecimento, levando em consideração aspectos de pesquisas anteriores, considerados como aspectos relevantes das pesquisas em contabilidade gerencial (CHOW; HARRISON, 2002). Ao mesmo tempo, intenciona contribuir na ampliação do conhecimento em Contabilidade de Custos através da publicação dos resultados de pesquisa em periódicos científicos relevantes, propiciando o compartilhamento do saber nesta importante área do conhecimento (ENGEL, 2016).

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

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CARACTERÍSTICAS E RELEVÂNCIA DOS EMPREENDIMENTOS EM MPES

As MPES possuem grande importância para o bem-estar da economia de um país por serem organizações empreendedoras com forte participação na oferta de bens e serviços, cumprindo papel tão expressivo quanto o das grandes organizações (LONGERNECKER *et al.*,

1997; AMARAL; NOVA, 2010), em especial na geração de postos de trabalho formais (FRACALANZA; FERREIRA, 2012, PESSÔA; COSTA; MACCARI, 2016), porém, estas convivem com forte presença de empregos informais, superior aos das outras modalidades de empresas, e com alta rotatividade de mão de obra (FRACALANZA; FERREIRA, 2012). Nesse sentido, Beck, Demirguc-Kunt e Levine (2005), em pesquisa analisando dados de 45 países, identificaram relação estatisticamente significativa da contribuição positiva das MPES para crescimento do PIB destas economias.

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

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

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

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

Para Pinheiro (1996) e Bacic *et al.* (2011), uma das características mais relevantes das MPES é o fato de geralmente possuírem como principal gestor o proprietário empreendedor, quase sempre muito atarefado e com pouco conhecimento de técnicas e ferramentas de gestão, desta forma costuma tomar decisões gerenciais influenciado apenas por experiências passadas e/ou intuição. Importante que sejam orientados para aquisição e aprimoramento destes conhecimentos técnico, em especial através de assessoria de consultoria especializadas por profissionais de contabilidade com experiência na análise e gestão de custos, por possibilitar uma “maior carga de racionalidade às decisões que o empresário deve tomar” (BACIC *et al.*, 2011, p. 1).

2.2 RELEVÂNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO GERENCIAL

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

Para Magalhães e Lunkes (2000), a eficiência na gestão de um empreendimento depende de um conjunto de dados processados e agrupados em forma de relatórios, oriundos de uma

rede que processe informações de diversos tipos, merecendo especial destaque as informações contábeis. O objetivo final desse intrincado modelo de controle informacional é contribuir para os diversos níveis de decisão da organização.

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

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

Santos (1999) e Stroehrer e Freitas (2008) também consideram que as informações contábeis são essências no processo de tomada de decisão gerencial. Porém, os autores ponderam que nem sempre essas informações (mesmo quando são precisas, tempestivas e fidedignas) podem ser consideradas úteis para os gestores. Com efeito, avaliam ser importante averiguar a real relevância destas informações, bem como compreender aspectos da informação, como periodicidade e forma.

O contador deveria ser um dos principais interessados em buscar formas de adequar a contabilidade às reais necessidades dos gestores, a fim de gerar relatórios que possam auxiliar de fato na tomada de decisão. Porém, Martin (2002) argumenta que no Brasil tradicionalmente o contador é percebido como um mero organizador das informações tributárias para atender as demandas dos órgãos fiscais governamentais, o que pode levar a descaracterização da função gerencial das informações contábeis percebida pelos gestores. Situações semelhantes também são encontradas em estudos internacionais conduzidos por Holmes e Nicholls (1988), Gooderham *et al.* (2004), Nunes e Serrasqueiro (2004).

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

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

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

A Contabilidade de Custos é conceituada por Leone (2000, p. 19) como uma área específica da contabilidade, com objetivo de “produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”. Iudícibus (2006) afirma que na melhor das hipóteses, para obter essas informações é necessário que um esforço extra de classificação, agregação e refinamento seja aplicado para que elas possam ser utilizadas nas decisões.

Para Lawrence (1975), a Contabilidade de Custos possibilita registrar os custos de operação de um negócio. Assim, os gestores podem estabelecer os custos de produção e

distribuição através dos dados de produção e das vendas, tanto por unidade quanto pelo total, para um ou para todos os produtos fabricado e/ou vendidos, serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, sendo indispensável para obtenção de eficiência, economia e lucro.

Silva *et al.* (2016, p. 354) salientam que a gestão de custos possui papel essencial não apenas na formação e identificação do preço dos produtos, “mas também pela capacidade de oferecer aos gestores informações que possam contribuir com o processo decisório”, garantindo a “continuidade operacional das organizações”. Os autores identificam na Contabilidade de Custos a área específica da contabilidade, marcada por sua vertente gerencial, que possibilita informações e artefatos fundamentais na gestão empresarial.

2.4 IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA O GERENCIAMENTO DAS MPES

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

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

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

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

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

Por outro lado, alguns trabalhos identificam dificuldades dos gestores de MPES no controle e acesso a informações para gestão de custos. Souza (2007) lista a perda do controle de custos como uma das grandes dificuldades enfrentadas pelas MPES. Frey e Frey (2003), em pesquisa junto a mais de duzentos gestores de pequenas empresas, identificaram que as informações de custos são as menos reportadas pelos prestadores de serviços contábeis.

Stroeher e Freitas (2008) e Vilela *et al.* (2012, p. 8-9), ao realizar pesquisas empíricas junto a gestores de MPES e contadores desta modalidade de organização, constatam que, dentre as informações contábeis, os entrevistados consideram as mais necessárias para gestão do empreendimento as seguintes: Balanço Patrimonial, DRE, Demonstração do Fluxo de Caixa, e as informações de custos.

Porém, Vilela *et al.* (2012, p. 8-9) evidenciaram o relato dos gestores de que as informações relacionadas a custos são as menos disponibilizadas pelos escritórios de contabilidade prestadores de serviço (VILELA *et al.*, 2012) e alguns gestores. Queiroz (2005), em pesquisa junto a 143 gestores de MPES evidencia que pouco mais da metade dos entrevistados relatam uma percepção de relevância do conhecimento das informações de custos e um quantitativo semelhante descreve conhecer efetivamente as informações de custos de seus produtos e/ou serviços.

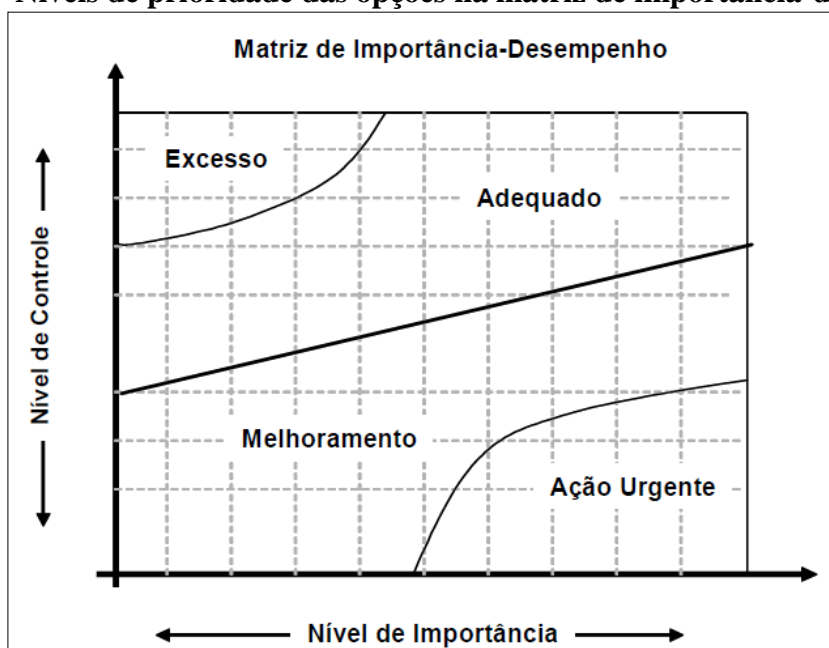
Em recente pesquisa Gonçalves e Leal (2015) identifica que os gestores de MPES atribuem elevado grau de relevância as informações de custos para diversos aspectos da gestão de suas empresas, e o trabalho de Souza *et al.* (2014) encontra resultado semelhante, porém vai além ao constatar que a maior parte dos empresários de MPES respondentes não se consideram possuidores de conhecimento e capacidade para utilizar estas informações, ou seja, que a temática de custos não é dominada pelos empresários de MPES. Esse resultado é alinhado com os de Stroehrer e Freitas (2008), que demonstram o quanto os gestores de MPES não possuem conhecimento para utilizar as informações contábeis nas decisões gerenciais.

2.5 MATRIZ DE IMPORTÂNCIA-DESEMPENHO DE SLACK

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

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

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



Fonte: Adaptada de Slack (2002).

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

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

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

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

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

O trabalho pode ser caracterizado, quanto a seus objetivos, como descritivo que, para Cervo e Bervian (2002, p. 66), é um tipo de pesquisa que “desenvolve-se, principalmente, nas ciências humanas e sociais, abordando aqueles dados e problemas que merecerem ser estudados e cujo registro não consta de documentos”. Para tanto a pesquisa foi dividida em duas etapas, na primeira foi realizada uma revisão de literatura de conceitos relacionados à relevância e características das MPES no cenário econômico e social, a relevância da contabilidade e da informação de custos para boa gestão das MPES, além da descrição da Matriz de Slack. Na segunda etapa um total de sessenta e três (63) gestores de MPES das áreas de comércio e serviço respondeu a um questionário estruturado, composto por questões que mensuravam, via escala de Likert, o nível de utilização declarado e relevância atribuída aos quatro grupos de informações contábeis avaliadas.

O questionário foi elaborado especificamente para este estudo. Composto por um primeiro bloco de perguntas com possibilidade de respostas fechadas, que avaliavam aspectos sócio-demográficos dos respondentes e características da MPES. O segundo bloco era composto por 04 questões que avaliavam o quanto relevante os gestores da MPES consideram as informações relacionadas à Contabilidade de Custos, Fluxo de Caixa, Balanço Patrimonial e DRE, para tomada de decisões (apresentadas na Tabela 2). Enquanto o terceiro e último bloco continha 04 questões que avaliavam a utilização efetiva das mesmas informações contábeis anteriores, ou seja, mensurar sua real utilização na tomada decisão (apresentadas na Tabela 4). Os quatro tradicionais grupos de informações contábeis – Contabilidade de Custos, Fluxo de Caixa, balanço Patrimonial e DRE – foram selecionadas seguindo as indicações de autores que os consideram relevantes para gestão de MPES (e.g. SANTOS, 1999; GAZZONI, 2003; QUEIROZ, 2005; VILELA *et al.*, 2012; SANTOS *et al.*, 2012; SOUZA *et al.*, 2014; GONÇALVES; LEAL, 2015; SOUSA *et al.*, 2016). Por fim, o questionário foi submetido à validação de conteúdo por quatro especialistas (dois experientes gestores de MPES, e dois

professores/pesquisadores de contabilidade), que consideraram o questionário adequado para os fins desejados.

A amostra foi estabelecida por conveniência, ou seja, quando o pesquisador possui liberdade para selecionar os elementos que farão parte da amostra (COOPER; SCHINDLER, 2003; BRYMAN, 2012), através de abordagens diretas realizadas em junho de 2016, com gestores que possuíam disponibilidade e manifestavam aceitação ao convite realizado, todos localizados na região do Centro da cidade de Vitória, tradicional área comercial da capital do ES. Posteriormente, as informações coletadas foram analisadas utilizando a matriz de desempenho-importância de Slack. A escolha pela cidade de Vitória, capital do ES, ocorreu por esta ser a cidade com maior concentração de atividade empresarial e maior participação no produto interno bruto deste estado (PAVÃO, 2013). Em especial, a região do Centro de Vitória vive nos últimos 20 anos uma forte intervenção via políticas públicas, com vistas à revitalização desta área urbana e promoção de um espaço atrativo para moradores, comerciantes, turistas e investidores (NESPOLI, 2016).

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Quanto às características dos gestores, a amostra era composta por 20 mulheres e 43 homens. A média de idade foi de aproximadamente 39 anos. A maioria, composta por 30 gestores, possui escolaridade até graduação completa, seguida de 23 que possuem o ensino médio completo, 04 completaram pós-graduação, 05 com fundamental completo e apenas 01 com o ensino primário. Os entrevistados possuem média aproximada de 11 anos trabalhando especificamente como gestores.

A média de funcionários por empresa é de aproximadamente 11,2 colaboradores. As empresas são dos setores de comércio e serviços, todas com menos de 49 funcionários, limite superior para que sejam enquadradas na classificação de MPES desses setores, conforme SEBRAE (2005).

4.1 NÍVEL DE IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Nesta parte, é evidenciado o quão relevante os gestores da MPES consideram as informações relacionadas à Contabilidade de Custos para tomada de decisões, assim como sua percepção de relevância das outras informações contábeis avaliadas. Foram elaboradas 04 questões relacionadas à relevância destes grupos de informações geradas pela contabilidade, ou seja, informações para gestão de custos (Contabilidade de Custos), de gestão financeira (Fluxo de Caixa), de gestão patrimonial (Balanço Patrimonial) e informações referentes aos resultados contábeis (DRE). Cada um dos 63 respondentes teve a opção de indicar se cada uma destas informações é irrelevante, útil, importante ou crucial para gestão das MPES onde atuam, e a definição desses parâmetros seguiu a utilizada por Kowalski, Fernandes e Faria (2010) e Dumer *et al.* (2013), que aplicaram essa escala a mesma matriz. Slack (1994) sugere uma escala de nove pontos para medir o nível de importância e de desempenho dos critérios competitivos. Entretanto, para não considerar os pontos extremos do limite, foi utilizada uma média para cada conceito, conforme Tabela 1, a seguir:

Tabela 1 – Valores atribuídos as respostas de relevância (importância) das informações contábeis.

Respostas da atribuição de relevância	Limites	Peso Médio - Nota
Irrelevante	0,00 a 2,25	1,125
Útil	2,25 a 4,50	3,375
Importante	4,50 a 6,75	5,625
Crucial	6,75 a 9,00	7,875

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

Essa escala de mensuração atribuída a cada resposta é a mesma sugerida por Kowalski, Fernandes e Faria (2010) e utilizada por Dumer *et al.* (2013), ou seja, para cada questão que os gestores consideram irrelevante é atribuída à nota de 1,125; útil, 3,375; importante, 5,625; e crucial, 7,875. Para definir o nível de importância de cada questão, multiplica-se a quantidade de respostas de cada um dos quatro conceitos por sua respectiva nota; logo após, soma-se o total de pontuação de ambos os conceitos de cada questão e divide-se por 63 (número de empreendedores/gestores participantes da pesquisa).

A Tabela 02 apresenta a quantidade de respostas de cada conceito em sua respectiva questão, bem como o nível de importância atribuído. A média geral de 7,589 foi obtida pela soma dos níveis de importância de cada questão dividida por 04 (número de questões). Dentre uma pontuação mínima de 1,125 e máxima de 7,875, atribuída à importância das ferramentas relacionadas à Contabilidade de Custos, para tomada de decisão.

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

Informações avaliadas	Descrição	Crucial (peso 7,875)	Importante (peso 5,625)	Útil (peso 3,375)	Irrelevante (peso 1,125)	Nível de Importância (média)
Contabilidade de Custos (CC)	Importância de conhecer as informações da Contabilidade de Custos para gestão do empreendimento.	409,5	61,875	0,0	0,0	7,482
Fluxo de Caixa (FC)	Importância de conhecer as informações e dados dos Fluxos de Caixa para gestão do empreendimento.	425,25	50,625	0,0	0,0	7,554
Balanço Patrimonial (BC)	Importância de conhecer as informações e dados dos Balanços Patrimoniais para gestão do empreendimento.	291,375	101,25	16,875	3,375	6,554
Demonstração de Resultado do Exercício (DRE)	Importância de conhecer as informações e dados das Demonstrações de Resultado dos Exercícios para gestão do empreendimento.	307,125	112,5	10,125	1,125	6,839
Média Geral	-----	-----	-----	-----	-----	7,107

Fonte: Dados da pesquisa.

É possível perceber que os gestores entrevistados atribuem significativa importância a todas as informações contábeis pesquisadas, resultados são semelhantes aos encontrados por Gonçalves e Leal (2015). As informações do Fluxo Caixa e de Custos as consideradas mais relevantes, apenas quatro gestores utilizaram a opção de resposta “irrelevante”, sendo um para o DRE e três para o Balanço Patrimonial.

4.2 OBTENÇÃO DO NÍVEL DE DESEMPENHO

As mesmas questões utilizadas para avaliar a percepção de relevância foram transformadas em questões com objetivo de avaliar o desempenho real desses artefatos, ou seja, mensurar sua real utilização. Para cada uma das quatro questões a respeito da real utilização das informações da Contabilidade de Custos, e demais informações contábeis pesquisadas, os gestores tiveram a opção de atribuir uma nota que variava de um a nove; quanto mais próximo de nove, maior a utilização, e quanto mais próximo de um, menor a utilização efetiva das informações da Contabilidade de Custos. A fim de não considerar os pontos extremos de cada resposta será utilizada uma média para cada nota, conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Valores atribuídos as respostas de utilização (desempenho) das informações contábeis

Respostas da atribuição do desempenho	Limites	Peso Médio – Nota
1	0,00 a 1,00	0,50
2	1,00 a 2,00	1,50
3	2,00 a 3,00	2,50
4	3,00 a 4,00	3,50
5	4,00 a 5,00	4,50
6	5,00 a 6,00	5,50
7	6,00 a 7,00	6,50
8	7,00 a 8,00	7,50
9	8,00 a 9,00	8,50

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

Essa escala de mensuração para cada resposta, assim como na tabela 1, também foi sugerida por Kowalski, Fernandes e Faria (2010) e utilizado por Dumer *et al.* (2013), ou seja, para cada questão existente, é atribuída uma nota que varia de 0,50 a 8,50, conforme o nível de utilização. Para definir o nível de desempenho de cada questão, somam-se suas respectivas notas e divide-se pela quantidade de respondentes, conforme Tabela 4.

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

Informações avaliadas	Descrição	Total das notas	Respondentes	Nível de desempenho (média)
Contabilidade de Custos (CC)	Utilização efetiva das informações e dados da Contabilidade de Custos na gestão do empreendimento.	376,5	63	5,976
Fluxo de Caixa (FC)	Utilização efetiva das informações e dados dos Fluxos de Caixa na gestão do empreendimento.	391,5	63	6,214
Balanço Patrimonial (BC)	Utilização efetiva das informações e dados dos Balanços Patrimoniais na gestão do empreendimento.	290,5	63	4,611
Demonstração de Resultados do Exercício (DRE)	Utilização efetiva das informações e dados das Demonstrações de Resultado dos Exercícios na gestão do empreendimento.	354,5	63	5,627
Média Geral	-----	-----	-----	5,607

Fonte: Dados da pesquisa.

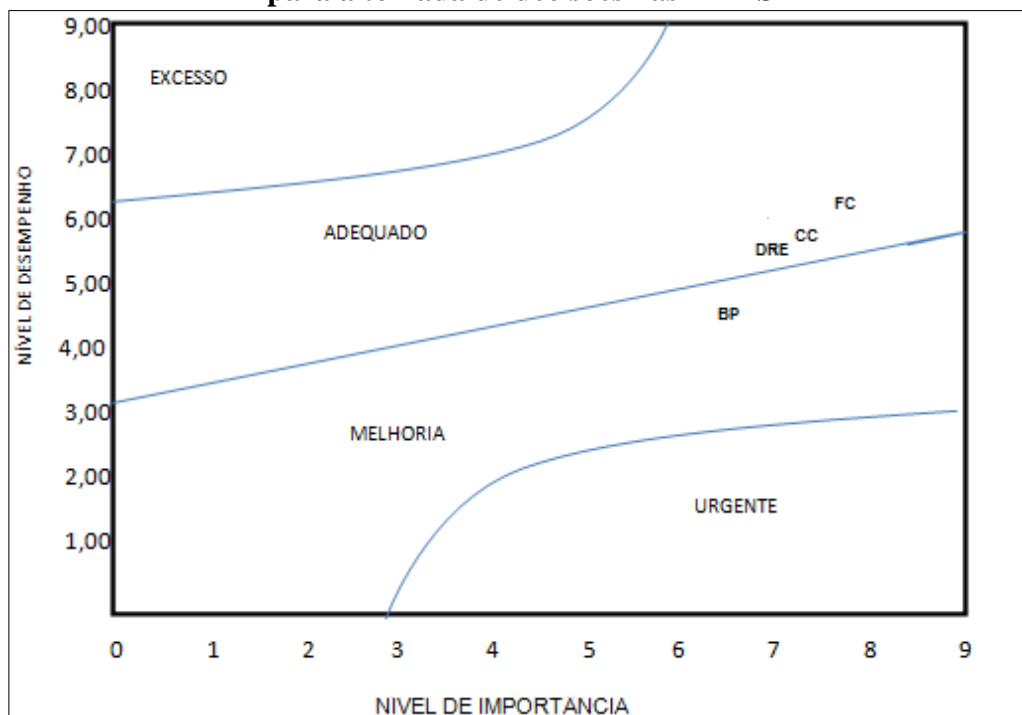
A média geral de 5,607 foi obtida pela soma dos níveis de desempenho de cada questão dividida por 04 (número de questões). Esse resultado demonstra uma situação bem diferente da atribuição de relevância encontrada na Tabela 2, ou seja, o nível de utilização efetiva das informações contábeis é proporcionalmente mais baixo que a percepção de relevância, sendo o nível de utilização das informações da Contabilidade de Custos bem inferior ao de uma das outras informações averiguadas.

4.3 ELABORAÇÃO DAS MATRIZES DE IMPORTÂNCIA-DESEMPENHO

As duas matrizes de importância-desempenho de Slack (Figuras 2 e 3) foram elaboradas a partir dos dados da Tabela 2 e Tabela 4. A Figura 2 mostra o contraste entre a percepção da importância e o desempenho declarado para as 04 questões aplicadas. Percebe-se que três das informações contábeis avaliadas estão na zona considerada adequada, enquanto as outras se encontram na zona que indica necessidade de melhoria.

Conforme a Figura 2, a Contabilidade de Custos (indicada na matriz pela sigla “CC”) está localizada na zona considerada adequada, porém muito próximo do limite com a zona de melhoramento, assim como as informações da DRE (indicada na matriz pela sigla “DRE”); ou seja, os gestores atribuem a este grupo de informações uma relevância bem superior ao grau efetivo de utilização, evidência não alinhada com a sugestão de que as informações da Contabilidade de Custos devem possuir destaque para atividade dos gestores de MPES, defendida por Bacic *et al.*, (2011) e Melo e Prieto (2013).

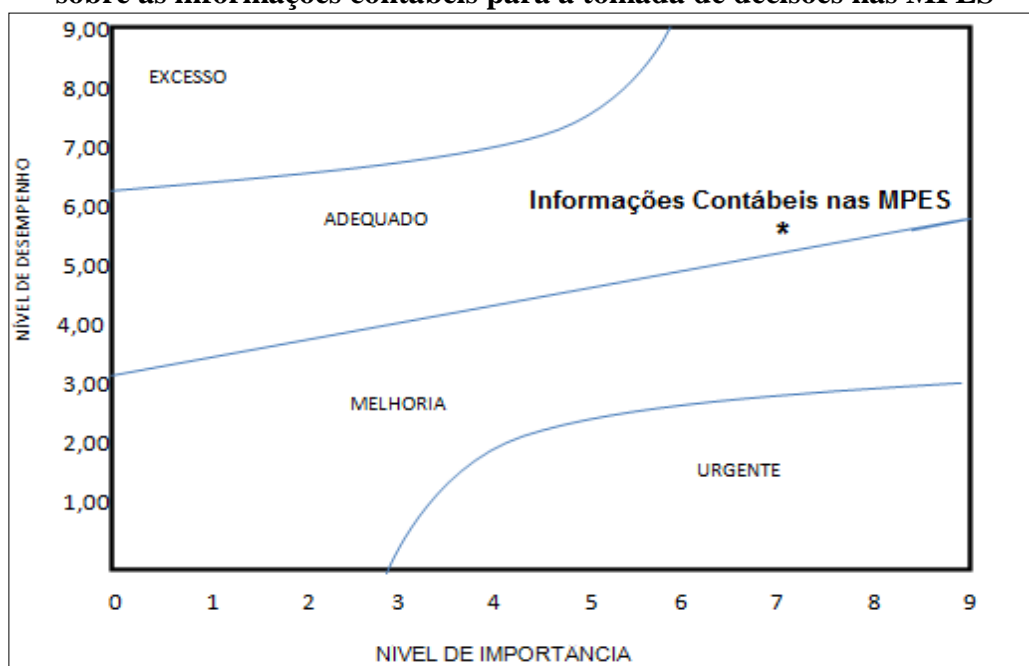
Figura 2 – Matriz de importância-desempenho: percepção de gestores sobre as informações da contabilidade de custo, do fluxo de caixa, do balanço patrimonial e DRE para a tomada de decisões nas MPES



Fonte: Dados da pesquisa

Além disso, é possível perceber que as informações da Contabilidade de Custos possuem um nível de utilização efetivo inferior ao atribuído para o Fluxo de Caixa (indicada na matriz pela sigla “FC”), por outro lado, o grupo de informações que apresentou o pior resultado foi o das informações associadas ao Balanço Patrimonial (indicada na matriz pela sigla “BP”).

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



Fonte: Dados da pesquisa.

Adicionalmente, a Figura 3 apresenta a matriz comparativa das médias gerais das tabelas 2 e 4. O resultado demonstra que a média geral dentre as informações contábeis avaliadas encontra-se em situação adequada, porém muito próxima da zona de melhoramentos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou identificar quais são as percepções dos empreendedores/gestores de MPES em relação à Contabilidade de Custos na gestão de seus empreendimentos, em comparação com outros três tradicionais grupos de informações da contabilidade (informações patrimoniais, informações de apuração dos resultados, e informações de controle financeiro), através da análise de importância e desempenho de Slack. Intencionava, então, descobrir o grau de importância – relevância – e o nível efetivo de utilização – desempenho – os gestores de MPES atribuem às informações da Contabilidade de Custos e outros grupo de informações contábeis para gestão dos empreendimentos.

Para isso, 63 gestores de MPES dos setores de comércio e serviço, localizados na cidade de Vitória-E.S., responderam a um questionários com perguntas que avaliavam o grau de relevância atribuído quatro tipos de informações contábeis: o Balanço Patrimonial, o DRE e o Fluxo de Caixa, expostos por Gazzoni (2003), Queiroz (2005) e Stroehrer e Freitas (2008) como informações substancialmente relevantes para gestão das MPES; e da Contabilidade de Custos, considerados por Bacic *et al.*, (2011), Melo e Prieto (2013) e Gonçalves e Leal (2015) como informações que devem possuir especial atenção na gestão desse tipo de empreendimento.

Os resultados evidenciam que, entre os 04 itens analisados, os considerados mais importantes para gestão de MPES são: as informações do Fluxo de Caixa, seguidos respectivamente das informações da Contabilidade de Custos, da DRE e do Balanço Patrimonial. Porém a maioria considera como cruciais ou importantes todos os aspectos abordados relacionados à Contabilidade de Custos e suas informações para a gestão de suas atividades.

Notou-se ainda que o nível de utilização efetiva das informações contábeis avaliadas é proporcionalmente mais baixo que a percepção de relevância atribuída, e que o nível de utilização das informações da Contabilidade de Custos é inferior a um dos outros grupos de informação contábeis. As informações do Fluxo de Caixa foram declaradas como as mais utilizadas seguidas respectivamente pelas informações de Custos e DRE. O Balanço Patrimonial recebeu menor medida de desempenho. Também é possível averiguar que três dos grupos de informações avaliados ficam pouco acima da metade da avaliação máxima que poderiam alcançar, enquanto um deles fica abaixo.

A matriz de importância-desempenho indicou que um dos grupos de informações contábeis avaliadas está na zona de melhoramento. Para atributos localizados nesta posição da matriz, Slack (2002) recomenda algum tipo de ação para que se elevem a posição considerada como de nível adequado, tarefa que pode ser orientada por agências de fomento e/ou contadores que prestam serviços para as MPES. Os demais grupos se encontram na zona considerada adequada, indicando que necessitam de manutenção para permanência nesta posição, onde a relevância atribuída é similar ao nível de desempenho da utilização, porém duas delas estão bem próximas da zona de melhoria, merecendo atenção especial, um deles a Contabilidade de Custos.

A Contabilidade de Custos é um dos grupos de informação que está localizada na zona que indica situação adequada, mas muito próximo da zona de melhoria. Além disso, encontra-se atrás de um dos grupos de informações pesquisados tanto na percepção de relevância quanto na declaração de utilização efetiva. Este resultado não se alinha com a sugestão de que as informações da Contabilidade de Custos devem possuir especial destaque para os gestores de MPES, posição defendida por Gonçalves e Leal (2015), Melo e Prieto (2013) e Bacic *et al.*

(2011). Além disso, é possível identificar que os gestores de MPES consideram as informações fornecidas pela Contabilidade de Custos uma importante ferramenta para a tomada de decisão, porém pouco utilizada.

A média geral de todas as respostas, representada na Figura 3, demonstra que a relevância da média apurada dentre as informações contábeis avaliadas encontra-se em situação adequada, porém muito próxima da zona de melhoramentos. Ou seja, indica que nível de utilização efetiva das informações contábeis avaliadas pode evoluir para um parâmetro mais próximo da relevância atribuída pelos gestores das MPES.

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

REFERÊNCIAS

- AMARAL, J. V.; NOVA, S. P. C. C. Os fatores de insucesso das empresas de pequeno porte e a contabilidade: um estudo em unidades lotéricas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 5, n. 2, p. 103-119, jul./dez. 2010.
- BACIC, M. J.; MEGLIORINI, E.; OLIVEIRA, E. C. M.; YOMURA, N. **Manual de técnicas e práticas de gestão estratégica de custos para pequenas e médias empresas**. São Paulo: CRC-SP, 2011. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/publicacoes/manuais_pmes/conteudo/m04.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2016.
- BECK, T.; DEMIRGUC-KUNT, A.; LEVINE, R. SMEs, growth, and poverty: cross-country evidence. **Journal of Economic Growth**, v. 10, n. 3, p. 199-229, 2005.
- BRYMAN, A. **Social research methods**. 4. ed. New York: Oxford, 2012.
- CHOW, C. W.; HARRISON, P. D. Identifying meaningful and significant topics for research and publication: a sharing of experiences and insights by “influential” accounting authors. **Journal of Accounting Education**, n. 20, p. 183-203, 2002.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- DUMER, M. C. R.; VIEIRA, A.; SCHWANTZ, K. C.; MARTINEZ, A. L. A contabilidade de custos na visão dos produtores de café de Afonso Claudio-ES: análise da percepção de importância-desempenho pela matriz de Slack. **Custos e Agronegócio Online**, v. 9, n. 4, p. 40-59, out./dez. 2013.
- ENGEL, C. I. Doze anos de Custos e @gronegócio on line: um estudo bibliométrico das publicações. **Custos e Agronegócio Online**, v. 12, n. 4, p. 175-195, out./dez. 2016.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Ibrasa, 1975.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

LONGENECKER, J. G.; MOORE, C. W.; PETTY, J. W. **Administração de pequenas empresas: ênfase na gerência empresarial**. São Paulo: Makron Books, 1997.

MAGALHÃES, A. D. F.; LUNKES, I. C. **Sistemas contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações**. São Paulo, Atlas, 2000.

MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.

GeCont, v. 5, n. 2, *Florianópolis-PI*, Jul-Dez. 2018.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MELO, C.; PRIETO, M. A gestão de custos em micros e pequenas empresas - MPES: um estudo de caso em empresas de panificação na cidade de Uberlândia. In: CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL – AMÉRICA DO SUL. III, 2013. Belém. **Anais eletrônicos...** CSEAR, 2013. Disponível em: <<http://csearsouthamerica.net/events/index.php/csear/csear2013/paper/view/72/71>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

NESPOLI, A. A. Requalificação urbana no centro de Vitória: o poder público municipal como impositor moral. **REIA - Revista de Estudos e Investigações Antropológicas**, v. 3, n. 1, p. 38-52, 2016.

NUNES, L. C. F.; SERRASQUEIRO, Z. M. S. A informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 36, p. 87-96, set./dez. 2004.

PAVÃO, A. R. **Estrutura socioeconômica do estado do Espírito Santo: uma análise a partir da matriz de contabilidade social regional**. 2013. 132 f. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) – Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, USP, Piracicaba, 2013.

PESSÔA, L. C.; COSTA, G.; MACCARI, E. A. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. **Revista Direito FGV**, v. 12, n. 2, p. 345-363, mai./ago. 2016.

PINHEIRO, M. **Gestão e desempenho das empresas de pequeno porte: uma abordagem conceitual e empírica**. 1996. 269 f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, USP, São Paulo, 1996.

PINTO, J.; SILVEIRA, A.; DOMINGUES, M. J. C. S. Ensino de custos no curso de administração da Universidade do Oeste de Santa Catarina. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, XIII, 2008. São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2008. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos82008/118.pdf>>. Acesso em: 09 mar. 2016.

QUEIROZ, L. M. N. **Investigação do uso da informação contábil na gestão das micros e pequenas empresas da região do Seridó Português**. 2005. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-Regional do Convênio UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, 2005.

SANTOS, J. J. **Formação de preços e do lucro**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, L. C. B.; VASCONCELOS, F. N. P.; MATIAS, M. A.; GONÇALVES, D. L. Profissionais contábeis engajados no auxílio gerencial às micro e pequenas empresas brasileiras. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIX., Bento Gonçalves. **Anais eletrônicos...** Bento Gonçalves: ABC, 2012.

SEBRAE (SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS). **Boletim estatístico de micro e pequenas empresas**. Observatório SEBRAE, 1º Semestre, 2005. Disponível em <[http://www.dce.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/03DE0485DB219CDE0325701B004CBD01/\\$File/NT000A8E66.pdf](http://www.dce.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/03DE0485DB219CDE0325701B004CBD01/$File/NT000A8E66.pdf)>. Acesso em: 05 mai. 2016.

SEBRAE-SP (SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SÃO PAULO). **Doze anos de monitoramento da sobrevivência e mortalidade de empresas**. São Paulo: SEBRAE, 2010. Disponível em <http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/EstudosPesquisas/mortalidade/mortalidade_12_anos.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2016.

SILVA, G. R.; SANTOS NETO, E. M.; ARAÚJO, M. A.; CEOLIN, A. C. Controladoria empresarial e formação de preço de venda à luz da gestão de custos: um estudo de caso em um supermercado do estado da Paraíba. **Custos e Agronegócio Online**, v. 12, n. 2, p. 352-373, abr./jun. 2016.

SLACK, N. The importance-performance matrix as a determinant of improvement priority. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 14 n. 5, p. 59-75, 1994.

SLACK, N. **Vantagem competitiva em manufatura**: atingindo competitividade nas operações industriais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUSA, M. A. B.; FÉLIZ, C. F.; BEZERRA, R. P. P.; RIBEIRO, S. P. Qualidade da informação contábil: uma análise de suas características com base na percepção do usuário externo. **Iberoamerican Journal of Industrial Engineering**, v. 8, n. 15, p. 208-227, nov. 2016.

SOUZA, A. **Gerência financeira para micro e pequenas empresa**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

SOUZA, L. R. B.; VOESE, R. B.; TEIXEIRA, G. B.; BEZERRA, C. A. A percepção dos empresários de micro e pequenas empresas acerca da contabilidade de custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XXI, 2014. Natal. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo: ABCUSTOS, 2014. Disponível em <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3649/3650>> Acesso em: 15 mai. 2016.

STROEHER, A. M.; FREITAS, H. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **R.Adm. Eletrônica**, v. 1, n. 1, jan./jun. 2008.

VIEIRA, M. L. **A contribuição das micro e pequenas empresas para a redução da pobreza no Brasil**. 2007. 50 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, UFC, Fortaleza, 2007.

VILELA, V.; SOUZA, F. A.; COSTA, M. O.; MARIANO, F. O. Um estudo sobre a percepção dos empresários das micro e pequenas empresas e dos profissionais de contabilidade a cerca da informação contábil gerada. In: CONGRESSO UFV DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE. V, 2012. Viçosa. **Anais eletrônicos...** Viçosa:

UFV, 2012. Disponível em <<http://www.dad.ufv.br/congressodad/anais/201256.pdf>> Acesso em: 29 mai. 2016.