

Custos de produção e formação do preço de venda: um estudo do desempenho e orientação empreendedora em pequenas empresas

Suzete Antonieta Lizote (UNIVALI) - lizote@univali.br

Miguel Angel Verdinelli (UNIVALI) - nupad@univali.br

Sabrina do Nascimento (UNOESC) - sabnascimento@gmail.com

Euselia Paveglio Vieira (UNIJUI) - euselia@unijui.edu.br

Roselaine Filipin (UNIJUI) - rosefilipin@yahoo.com.br

Resumo:

Para formar o preço de venda dos produtos as empresas utilizam diversas estratégias, sendo mais utilizadas aquelas que têm como base os custos de produção. Nas pequenas empresas de confecções localizadas no município de Ilhota, Santa Catarina - Brasil, a formação do preço de venda ganhou importância devido ao ingresso de mercadorias importadas da China. Nesse novo cenário de negócios o trabalho tem como objetivo avaliar o desempenho organizacional (DO) de empresas de moda íntima e moda praia em relação a sua orientação empreendedora (OE), considerando os custos na formação do preço de venda (PV). Os dados foram coletados com os gestores a partir de questionários de autopreenchimento que continham perguntas relacionadas aos custos de produção, métodos de custeio e precificação, além de recolheram informações sobre a proatividade, inovatividade, assunção de risco, autonomia e agressividade competitiva, como dimensões da OE, e sobre o DO mensurado de modo subjetivo. Os resultados indicam que existe relação positiva e significativa entre a OE e o DO. E ainda, constatou-se a relação positiva entre o grau de satisfação com os métodos de custeio e de precificação e o DO.

Palavras-chave: *Orientação Empreendedora. Desempenho. Custos. Preço de Venda.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Custos de produção e formação do preço de venda: um estudo do desempenho e orientação empreendedora em pequenas empresas

Resumo

Para formar o preço de venda dos produtos as empresas utilizam diversas estratégias, sendo mais utilizadas aquelas que têm como base os custos de produção. Nas pequenas empresas de confecções localizadas no município de Ilhota, Santa Catarina – Brasil, a formação do preço de venda ganhou importância devido ao ingresso de mercadorias importadas da China. Nesse novo cenário de negócios o trabalho tem como objetivo avaliar o desempenho organizacional (DO) de empresas de moda íntima e moda praia em relação a sua orientação empreendedora (OE), considerando os custos na formação do preço de venda (PV). Os dados foram coletados com os gestores a partir de questionários de autopreenchimento que continham perguntas relacionadas aos custos de produção, métodos de custeio e precificação, além de recolheram informações sobre a proatividade, inovatividade, assunção de risco, autonomia e agressividade competitiva, como dimensões da OE, e sobre o DO mensurado de modo subjetivo. Os resultados indicam que existe relação positiva e significativa entre a OE e o DO. E ainda, constatou-se a relação positiva entre o grau de satisfação com os métodos de custeio e de precificação e o DO.

Palavras-chave: Orientação Empreendedora. Desempenho. Custos. Preço de Venda.

Área Temática: Custos como ferramenta para planejamento, controle e apoio a decisões

1 Introdução

No âmbito da administração estratégica das organizações um dos temas mais estudados é o desempenho organizacional, e para sua análise têm sido empregadas diversas aproximações. Dentre elas a que vem ganhando destaque e importância ao nível local e internacional é a orientação empreendedora que as firmas manifestam. A mesma se refere aos processos estratégicos que lhe possibilitam definir sua tomada de decisões. Assim sendo, nos debates sobre estratégia, teoria das organizações e empreendedorismo, se indica cada vez com maior frequência que o desempenho organizacional e a sustentabilidade dos negócios são influenciados pela capacidade de empreender e inovar que as entidades possuem.

A orientação empreendedora, ao ser considerado um constructo da gestão estratégica das firmas, tornou-se num tema relevante e significativo para o desempenho empresarial, particularmente quando há incerteza ambiental e/ou nos ambientes muito competitivos e globalizados. Ou seja, devido à internacionalização dos mercados, o ambiente de negócios na atualidade tem induzido à adoção de ações empreendedoras na definição das estratégias empresariais, tornando-se um fator essencial para o sucesso das firmas (DESS et al., 1997).

Na procura de vantagens competitiva ganha destaque, então, atuar proativamente na identificação de oportunidades e ameaças, realizar inovações seja em produtos ou serviços e assumir os riscos implícitos, com a finalidade desenvolver o gerenciamento do crescimento (COVIN et al., 2006). Junto com essas características básicas, conforme as circunstâncias e o tipo de organização são possíveis identificar outras práticas e atividades, incluindo ações autônomas dos departamentos ou setores da empresa e atitudes agressivas em relação aos concorrentes (LUMPKIN; DESS, 1996; HUGHES; MORGAN, 2007).

No entanto, um aspecto que não tem sido considerado com igual ênfase nas pesquisas é como os métodos de custeio e os mecanismos de precificação se manifestam nas entidades

que desenvolvem estratégias empreendedoras. Sem dúvidas, para competir no contexto ambiental presente continua a ser determinante um gerenciamento eficiente dos custos. Mas, ao assumir uma orientação empreendedora, na análise do planejamento e na definição das estratégias devem-se incluir a inovatividade da empresa, as ações autônomas e proativas, a agressividade competitiva e seus riscos implícitos. Para a tomada de decisões nestas duas últimas dimensões da orientação empreendedora os métodos de custeio e de precificação devem ser considerados com atenção.

No cenário descrito surge a seguinte pergunta de pesquisa: Que relação se verifica entre a orientação empreendedora que dispõem as empresas de confecções de moda praia e íntima com seu desempenho organizacional levando em conta o tratamento dos custos e o estabelecimento do preço de venda?

No intuito de dar resposta a tal questionamento a pesquisa busca avaliar o desempenho organizacional (DO) de empresas de moda íntima e moda praia em relação a sua orientação empreendedora (OE), considerando os custos na formação do preço de venda (PV). Para tanto, foram traçados os seguintes objetivos específicos: a) medir a orientação empreendedora a partir da proposta de Lumpkin e Dess (1996); b) mensurar o desempenho por meio da percepção dos gestores em comparação aos concorrentes mais próximos; e, c) avaliar se o gerenciamento de custos e a precificação influenciam naqueles constructos.

Com o presente estudo buscou-se obter novas evidências empíricas sobre as relações entre os construtos mencionados. Sua consecução, além de original para as organizações foco da pesquisa ao trazer como determinantes o gerenciamento dos custos e o estabelecimento de preços, possui relevância prática para a melhoria do funcionamento das empresas pesquisadas. Por outro lado, as proposições de articulações teóricas, ainda pouco trabalhadas em estudos empíricos da realidade brasileira justificam o interesse acadêmico.

O artigo está estruturado em 5 seções, iniciando com a introdução; a seção 2 apresenta a síntese da discussão teórica sobre o tema; a abordagem metodológica é apresentada na seção seguinte; as análises e discussão dos dados estão evidenciadas na seção 4. Por último, são feitas as considerações finais e é disponibilizado o referencial bibliográfico citado no texto.

2 Orientação empreendedora

No atual contexto organizacional, o ambiente de negócios tem exigido dos gestores atuação proativa na identificação de oportunidades e ameaças, com a finalidade de obter informações e formular estratégias que auxiliem no processo de tomada de decisões. Para competir nesse tipo de ambiente, adotar uma abordagem empreendedora na elaboração de estratégias torna-se um fator essencial para o sucesso das empresas (DESS *et al.*, 1997). Tal abordagem também tinha sido definida como postura empreendedora (COVIN; SLEVIN, 1989) e como orientação empreendedora (MILLER, 1983; LUMPKIN; DESS, 1996).

A orientação empreendedora (OE) surgiu como um conceito importante para pesquisar o espírito empreendedor nas organizações, bem como sua influência nos processos estratégicos e de desempenho (RAUCH *et al.*, 2009). Inicialmente foi interpretada como uma qualidade particular do proprietário ou gestor, ou seja, alguém que, por meio da implementação de ações corporativas, desafiava as incertezas ambientais. Entretanto, para Miller (1983) a orientação empreendedora devia ser interpretada como uma característica das empresas, indo além do desempenho de um único indivíduo.

Segundo Covin, Green e Slevin (2006) a OE é mais percebida como um modo de gerenciamento da organização do que como uma característica de seus projetos empreendedores, em particular pelo gerenciamento do crescimento. Que foi definido por Rauch *et al.* (2009) como uma capacidade distintiva para o crescimento constante e rentável. Isto é, “[...] a OE e o gerenciamento empreendedor são termos utilizados para caracterizar

uma organização empreendedora, uma organização com postura empreendedora” (FREITAS *et al.*, 2012, p. 164).

A orientação empreendedora, segundo Robinson *et al.* (1991), inclui várias extensões: práticas, processos, tomadas de decisões e atividades que levam à criação ou recriação de um empreendimento. Considera-se no conceito, ainda, a predisposição para assumir riscos e inovar, agir com autonomia, tendência a ser agressivo em relação aos concorrentes e a proatividade em relação às oportunidades de mercado (LUMPKIN; DESS, 1996; HUGHES; MORGAN, 2007).

Os estudos sobre a OE iniciaram com Miller (1983). Sua proposição inicial contempla três dimensões. (1) inovatividade: que reflete a tendência da organização em apoiar novas ideias, experimentos, novidades e processos criativos que possam resultar em novos processos, produtos ou serviços (LUMPKIN; DESS, 1996); (2) proatividade: que se relaciona com uma perspectiva de futuro, por meio da qual as empresas procuram antecipar oportunidades para desenvolver e introduzir novos serviços ou produtos no mercado, visando obter vantagem competitiva (MILLER, 1983); e, (3) assunção de riscos: uma dimensão que, segundo Venkatraman (1989), reflete o grau de risco em decisões de alocação de recursos, assim como na escolha de produtos e mercados.

A partir do estudo pioneiro de Miller, foram Lumpkin e Dess (1996) os que propuseram mais duas dimensões para a OE: agressividade e autonomia. A primeira se manifesta quando se busca alcançar, a qualquer custo, uma maior participação de mercado (VENKATRAMAN, 1989) e também se revela como uma resposta a ameaças no ambiente de negócios (LUMPKIN; DESS, 2001) Já a autonomia verifica-se quando o empreendedor deve tomar decisões pelo uso de recursos, no estabelecimento de objetivos, na escolha de estratégias de ação ou na procura de oportunidades relevantes, dentre outras ações (LUMPKIN; COGLISER; SCHNEIDER, 2009).

Lumpkin e Dess (1996) identificaram que coexistia uma tendência superficial de assumir a orientação empreendedora como algo essencial e positivo para o desempenho organizacional. Esses autores comentaram que o fato de haver diferenças de empreendedorismo entre uma organização e outra pode ser decorrente da combinação de vários fatores: individuais, organizacionais e ambientais. Esta última variável poderia moderar ou mediar à relação da OE com o desempenho. Contudo, independente do como afete o ambiente, diversas pesquisas têm demonstrado uma relação positiva entre esses constructos (COVIN; SLEVIN, 1991; ZAHRA, 1993; LUMPKIN; DESS, 1996; WIKLUND; SHEPHERD, 2005; FERNANDES; SANTOS, 2008; RUNYAN *et al.*, 2008).

3 Gestão de custos

A gestão de custos é uma importante ferramenta para a tomada de decisões nas empresas. Ela permite uma melhor visualização dos gastos, ao identificar as atividades envolvidas na prestação de serviço, exercendo uma ação eficaz de controle de custos. Neste cenário, Hansen e Mowen (2001) relatam que o aumento da concorrência tornou os gestores mais conscientes da necessidade de utilizar informações contábeis para o planejamento, execução e controle no processo de tomada de decisão. Gomes e Souza (2006) reforçam essa afirmação ao mencionarem que na última década, com o acirramento da concorrência mercadológica profundas mudanças ocorreram também no *modus operandi*, nas estratégias, nas práticas gerenciais, no processo de tomada de decisão, com reflexões significativas na gestão de custos.

É considerável destacar que a tomada de decisão com base nas análises de custos não deve focar o curto prazo. Os efeitos de suas decisões serão percebidos tanto no presente quanto em longo prazo e ainda estarão resguardadas na escolha da alternativa que proporciona

maior vantagem competitiva. Tal afirmação é amparada por Bruni e Famá (2004, p. 237) “a ênfase da análise de custos deve estar baseada nas decisões tomadas e seus efeitos subsequentes”. Nota-se, que é relevante a geração das informações, assim como o seu uso eficaz e o fornecimento de subsídios durante todo o processo de gestão de negócios. Hansen e Mowen (2001, p. 31) evidenciam que “com a sua procura por melhores informações e produtividade, o setor de serviços aumentará a sua demanda por informações de gestão de custos”.

No caso de serviços, torna-se difícil mensurar a sua importância, como também de fazer atribuição de valores. Para Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 338), “a prestação de serviços, quase sempre envolve aspectos intangíveis, diferentemente da produção física de determinado produto material ou tangível”. Essas informações são essenciais para o planejamento de ações futuras, além de comunicar aos gestores os dados de origem econômica e financeira da instituição. Neste cenário, Hansen e Mowen (2001, p. 34) contribuem relatando que “a mensuração e os relatórios de custos da qualidade são características-chaves dos sistemas de gestão de custos tanto para setores de manufatura quanto de serviços”. Com a mensuração, os administradores podem efetuar o controle dos custos, visando determinar a rentabilidade da empresa. O controle, assim como o planejamento em qualquer organização, é indispensável.

Por isso, Hansen e Mowen (2001, p. 123) descrevem que “os gestores devem ser capazes de rastrear os custos dos serviços prestados tão precisamente quanto devem rastrear os custos dos produtos manufaturados”. As instituições que priorizarem o tempo, a qualidade e a eficiência na produção de bens ou na execução de seus serviços, estarão agregando valor ao produto e, desta forma, alcançarão a vantagem competitiva para com seus concorrentes. Consoante a isso, Hansen e Mowen (2001, p. 31) reforçam que “para assegurar e manter uma vantagem competitiva, os gestores enfatizam o tempo, a qualidade e a eficiência”. Santos, Leal e Miranda (2014) destacam que os gestores necessitam de ferramentas que auxiliem na permanência da organização no mercado e ainda, torne a organização competitiva. Desta forma, conhecer adequadamente os custos dos produtos, bem como a formação dos preços de venda gera um relevante diferencial para as empresas frente à seus concorrentes.

A gestão de custos vem ganhando cada vez mais importância nas empresas devido à concorrência mercadológica. Isto torna difícil para a organização definir seus preços de venda e, portanto, segue o preço definido pelo “mercado”. Assim, a gestão de custos possibilita aos administradores ter uma visão mais realista e dá meios de melhor gerenciá-los, tornando possível concorrer em mercados altamente competitivos através da sua redução (KOLIVER, 2009). Algumas ferramentas são imprescindíveis para essa finalidade, incluindo os métodos de custeio, os quais permitem a correta alocação dos custos incorridos pela empresa.

O método de custeio de absorção é uma poderosa ferramenta gerencial, pois permite uma visão horizontal dos custos, visto que ele é capaz de captar todos os custos referentes a um único produto ou processo que possui suas atividades realizadas em mais de um departamento. Dessa forma, possibilita uma visão mais ampla dos gestores, que passam a possuir mais dados para embasar suas decisões. Martins (2008) descreve que a partir da visualização dos processos, verificam-se quais atividades são passíveis de reestruturação, para que melhorem o desempenho da empresa como um todo. O método de custeio variável por sua vez, aloca apenas os custos variáveis aos produtos, deixando os custos fixos separados, considera-os como despesas do período, indo diretamente para o resultado.

Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2005) existem três razões para utilizar o custeio variável para fins gerenciais: i) os custos fixos independem da fabricação de produtos, ou do aumento ou redução da quantidade produzida dos mesmos; ii) o rateio destes custos é arbitrário, em maior ou menor grau, podendo uma simples modificação na base para rateio, transformar um produto rentável em não rentável; e, iii) pelo fato de que as modificações no

volume de produção possam reduzir os custos fixos por unidade de produto, a simples variação na quantidade produzida altera o custo do produto. Este método é útil para a tomada de decisões na fixação de preços, quantidade produzida e determinação de *mix* de produtos.

O método de custeio baseado em atividades, segundo explica Martins (2008), constitui uma ferramenta adequada para visualizar os custos por meio da análise das atividades que se desenvolvem no interior das organizações bem como suas respectivas relações com os produtos. A característica principal dele é uma atribuição bastante rigorosa dos custos indiretos ao objeto em análise, o que possibilita realizar um controle efetivo e dar subsídio à tomada de decisões gerenciais. Ou seja, surgiu como um meio apropriado para reduzir os defeitos ocasionados pela arbitrariedade que implica o rateio dos custos indiretos nos processos produtivos. Entretanto, devido à complexidade de sua aplicação poucas entidades utilizam este método de custeio.

O método de custeio-alvo, chamado também de custo-meta, conforme apontam Perez *et al.* (2005) permite o cálculo do custo pela subtração do preço do mercado ou ainda o estimado da margem de lucratividade almejada e desse modo busca-se alcançar um valor fixado de produção. A utilização desse método presume a participação do setor de *marketing*, uma vez que o produto ou serviço deve ser posicionado perante o mercado com a margem de lucratividade desejada. Com base nisto o custo-alvo irá ser definido como a soma do custo da mão-de-obra, dos materiais e das demais atividades.

4 Preço de venda

No atual ambiente de mercado, caracterizado pela queda real nas margens de lucros obtidas e por concorrência acirrada, ganha relevância a atenção que deve ser dispensada a uma das estratégias mercadológicas essenciais: a precificação. Para Wernke (2005, p.148) “a adequada determinação dos preços de venda cada vez mais é questão fundamental para sobrevivência e crescimento das empresas, independentemente do porte ou área de atuação”.

A formação de preços foi uma das primeiras ferramentas criadas pela teoria dos custos. Atualmente a realidade das entidades quanto à formação de preços modificou-se, já que o mercado globalizado força as empresas a adaptar seus preços ao que é praticado pelos seus concorrentes. Silva, Jesus e Pinheiro (2013) mencionam que a formação de preços de venda deve levar em consideração todos os custos e despesas envolvidos em sua operação, sendo indispensável que as organizações atuem com preços competitivos e lucrativos.

Existe outra corrente que acredita ser o preço uma função do valor percebido pelo consumidor ao invés de ser relacionado ao custo de produção (BEULKE; BERTÓ, 2001). De forma complementar Viana Filho, Gomes e Souza (2011) descrevem que os preços de venda definidos pelas entidades sugerem a estratégia e a finalidade desejada pela mesma. Estas querem sustentar sua posição no mercado, aumentar seu *market share* em determinado segmento do mercado, tornarem-se competitivas ou, tentarem sobreviver no mercado. Diante disso, a consciência quanto ao custo de se realizar um serviço não perdeu valor, e sim se alterou a visão a respeito do mesmo. Na atual conjuntura os custos passam “a constituir um piso do preço e elemento absolutamente decisivo para a avaliação do desempenho de produtos, mercadorias e serviços” (BEULKE; BERTÓ, 2001, p. 21).

Em relação a fixação de preços de venda, Silva, Jesus e Pinheiro (2013, p. 555) destacam que o seu estabelecimento é um dos principais momentos nas decisões a serem implantadas em uma organização, uma vez que “a resposta a simples questão “por quanto devem ser vendidas as mercadorias/produtos/serviços?” pode representar o sucesso, a rentabilidade, a competitividade ou não da empresa, e, conseqüentemente, sua existência ou não”.

Bruni e Fama (2004) citam alguns dos principais objetivos quando da utilização das metodologias para formação de preços, sendo eles: proporcionar o maior lucro possível no longo prazo; maximizar a participação de mercado de forma lucrativa; maximizar a capacidade produtiva de forma a reduzir a ociosidade e as despesas operacionais; e, maximizar a rentabilidade do capital empregado para perpetuar os negócios de forma autossustentável.

Nesse contexto, Bruni e Fama (2004) apontam ainda três processos distintos que podem ser empregados na definição de preços: processo baseado nos custos, no consumidor ou na concorrência. O preço com base no custo busca adicionar algum valor aos custos, ou seja, adiciona-se a margem de lucro desejada aos custos para formar o preço de venda. Este método, devido à forma de precificação, fica sujeito a problemas, já que o mesmo não considera nem os preços praticados pela concorrência nem a demanda do mercado consumidor. O preço com base no consumidor leva-se em conta para a precificação o valor percebido pelos consumidores em relação ao produto ofertado, neste caso pode-se ofertar o mesmo produto com diferentes preços, dependendo do local e do público ao qual ele está sendo ofertado. Por último, a metodologia que considera a concorrência, leva em consideração os preços praticados pelos concorrentes, dando pouca importância aos custos e a demanda pelo produto.

Hinterhuber (2010, p. 108), relata que “de todas essas estratégias, a precificação com base no valor percebido pelo cliente está sendo reconhecida na literatura acadêmica da área como superior às duas outras.” Porém, esta estratégia ainda é pouco utilizada pelas empresas, sendo a precificação mais utilizada a orientada para a concorrência. A razão para a não utilização da precificação com base no valor percebido é o fato de que a maior parte das organizações encontram muitas dificuldades para definir de forma consistente o valor que os clientes estão dispostos a pagar por seus produtos (HINTERHUBER, 2010).

5 Desempenho organizacional

Os indicadores de desempenho configuram-se como instrumentos capazes de fornecer informações para o processo de tomada de decisões. Para Dutra (2003) avaliar o desempenho consiste em atribuir valor àquilo que uma organização considera importante diante dos seus objetivos estratégicos. Corroboram Barbosa e Cintra (2012) argumentando que sem a criação e orientação por processos, a entidade não conseguirá fornecer produtos e/ou serviços com os níveis de qualidade, prazo e custo que o cliente deseja, o que pode levar a empresa ter suas operações contestadas pelo mercado.

Diversos são os motivos que levam as entidades a mensurarem seu desempenho organizacional. Entre eles Nascimento *et al.* (2011) destacam: realizar comparações de desempenho com concorrentes ou organizações de outros ramos; demonstrar aos investidores qual o potencial de retorno de seus investimentos; verificar periodicamente se as estratégias organizacionais de curto, médio ou longo prazo estão sendo cumpridas.

No que tange a sua mensuração, Gunasekaran e Kobu (2007) consideram um grande desafio para os administradores o desenvolvimento de medidas apropriadas para a tomada de decisões que contribuam para o alcance da competitividade. O desempenho pode ser mensurado através de duas perspectivas: primeiramente como conceito subjetivo, o qual está relacionado ao desempenho das organizações segundo a sua própria expectativa ou relativamente à concorrência (PELHAM; WILSON, 1996). A segunda opção é analisá-lo pelo método objetivo, baseado em medidas absolutas de desempenho (CHAKRAVARTHY, 1996).

O desempenho, segundo Machado, Machado e Holanda (2007) pode ser mensurado através de duas formas: subjetivamente, a que está relacionado ao desempenho das

organizações segundo a sua própria expectativa e a segunda opção é analisá-lo de forma objetiva, baseado em medidas absolutas de desempenho.

Contudo, a validade de usar indicadores subjetivos de desempenho tem sido demonstrada como alternativa viável para o caso de inexistência de dados secundários confiáveis (PERIN; SAMPAIO, 1999) ou bem a impossibilidade de obtê-los. Conforme comenta Hoque (2005) os motivos pelos quais geralmente são escolhidas as medidas subjetivas ocorrem porque uma parcela significativa de pequenas empresas não possui ou bem dispõem de poucas informações objetivas, tornando quase que impossível conferi-las com precisão. Neste estudo, escolheu-se utilizar medidas subjetivas de desempenho, trabalhando com a percepção dos proprietários ou gestores de pequenas empresas de confecções de moda praia e roupas íntimas.

6 Material e métodos

O material para o estudo foi obtido por meio de uma amostra não aleatória de pequenas empresas de confecções de moda praia e roupas íntimas localizadas no município de Ilhota, Santa Catarina, Brasil. Para tanto foi usando um questionário de autopreenchimento que foi respondido pelos proprietários ou gestores dessas firmas. O instrumento de coleta de dados estava organizado em quatro blocos, sendo o primeiro o destinado a levantar dados do respondente e da entidade.

No segundo bloco se questionava a respeito de custos e precificação em relação com: 1) a matéria prima; 2) a mão-de-obra direta; 3) os custos indiretos de fabricação; 4) o método de custeio; 5) o uso dos custos para compor o preço de venda; 6) os fatores que influenciam a precificação; 7) os objetivos da política de preços; 8) a importância que tem a demanda no preço; 9) a importância da concorrência; 10) o momento em que a formação do preço tem maior importância; 11) os fatores internos e externos que influenciam a precificação; 12) o método de precificação; 13) os problemas havidos ao não incluir os custos no cálculo dos preços; e, 14) o grau de satisfação com o uso dos custos para definir o preço de venda.

O bloco seguinte recolhia dados sobre a orientação empreendedora (OE) que a empresa declara ter. Essa parte do questionário foi preparada com base na proposta de Lumpkin e Dess (1996) que definem cinco dimensões para a OE: 1) proatividade; 2) inovatividade; 3) assunção de risco; 4) autonomia; e, 5) agressividade competitiva. Para cada dimensão se colocaram afirmativas a serem respondidas com uma escala de concordância Likert com sete pontos, indo desde discordo totalmente (1) até concordo plenamente (7).

Por fim, o último bloco registrava, também numa escala *Likert* de sete pontos, a satisfação com o desempenho organizacional (DO). Ele foi medido subjetivamente de acordo com a percepção do gestor em relação ao concorrente mais próximo. Tal modo de mensurá-lo é utilizado com frequência em pesquisas com pequenas empresas devido à falta de dados objetivos confiáveis (HOQUE, 2005). Os indicadores foram: lucro líquido, vendas totais, realização dos objetivos financeiros, metas de emprego e de pessoal, satisfação de clientes, retenção de clientes e desempenho geral.

Todos os dados obtidos nos 71 questionários recebidos foram digitados numa planilha eletrônica Excel®, onde inicialmente se fez o pré-processamento deles segundo as indicações de Hair Jr. *et al.* (2009). Observou-se que existiam 12 dados faltantes para os blocos 3 e 4, mas como esse valor é aproximadamente 0,5% do total e não foi reconhecida a ocorrência de nenhum padrão, foram preenchidos com o valor da mediana do item considerado. A seguir, avaliaram-se os *outliers* usando a função gráfica Box-Plot do software Statistica®, com a que foram reconhecidos 28. Ao igual que com os dados omissos, verificou-se que não seguiam algum padrão e optou-se por mantê-los. Não foram registrados erros de digitação. Como resultado dos procedimentos descritos a base de dados inicial ficou composta por 71

respondentes, 32 variáveis quantitativas referidas à OE e ao DO, 14 variáveis qualitativas, derivadas do segundo bloco, e 9 variáveis que descrevem ao respondente e às empresas.

Os métodos estatísticos usados para comparar médias foram o teste t e análise de variância. A Anova realizada foi univariada e, portanto muito robusta frente às violações de normalidade e homocedasticidade (HARRIS, 1975). Os métodos multivariados empregados para avaliar as relações entre a orientação empreendedora (OE) e o desempenho organizacional (DO) foram análise fatorial exploratória e confirmatória, regressão múltipla e modelagem de equações estruturais (MEE). Os softwares usados foram o Statistica®, SPSS® e o AMOS®.

Antes de realizar as análises fatoriais foi calculado o coeficiente alfa de Cronbach para cada dimensão da OE e para o DO e a correlação do item com o total, conforme o procedimento sugerido por Churchill Jr. (1979). Calculou-se ainda a correlação média inter itens e realizaram-se o teste de Kaiser, Olkin e Meyer (KMO) e o de Bartlett para confirmar a factibilidade de empregar a análise fatorial. Na extração dos fatores se usou o método de componentes principais, que não requer multinormalidade, sendo os autovalores considerados segundo o critério de Kaiser para matrizes de correlação.

Outras restrições empregadas foram que as cargas fatoriais ou correlações dos itens com o fator fossem maiores ou iguais do que 0,70 em módulo e a comunalidade maior ou igual que 0,5. A variância extraída pelo fator, na condição de unidimensionalidade, devia ser maior ou igual que 50%. Depois desses procedimentos a base no setor de OE ficou com 19 variáveis para as 5 dimensões e o DO ficou expresso por 5 indicadores. Com a finalidade de avaliar a normalidade da distribuição dessas variáveis selecionadas e ao se levar em conta que os dados provinham de escalas Likert, efetuaram-se os cálculos da assimetria e curtose (HAIR Jr. *et al.*, 2009). Conforme apontam Finney e DiStefano (2006) os dados com coeficientes de até 2 de assimetria e até 7 de curtose, em valor absoluto, podem ser considerados quase normais.

Confirmado que cada fator extraído continha mais de três itens realizou-se a análise fatorial confirmatória para cada dimensão da OE e com os indicadores do DO utilizando o programa AMOS®. A restrição estabelecida foi que o coeficiente padronizado entre o indicador e a dimensão ou constructo avaliado devia ter um valor mínimo de 0,50. Com esta análise podem-se corrigir possíveis deficiências do modelo exploratório, conduzindo a uma maior certeza das hipóteses que devem ser contrastadas através de modelos que expliquem os inter-relacionamentos existentes na estrutura de um questionário.

Para cada fator, depois de efetuar a análise confirmatória, geram-se os escores fatoriais com os quais se procedeu a calcular os relacionamentos entre os constructos OE e DO. Inicialmente se verificou a existência de correlações lineares entre os escores das dimensões da OE e o do DO e a seguir se fez uma regressão múltipla que confirmou multicolinearidade entre os preditores do desempenho. Em face dessa dificuldade a análise da relação conjecturada foi realizada através da modelagem de equações estruturais, também com o software AMOS®. A função principal da modelagem é a especificação e estimação de modelos de relações lineares entre variáveis. Essa técnica oferece a possibilidade de investigar quão bem as variáveis preditoras explicam a variável dependente, tornando possível identificar qual das variáveis preditoras é a mais importante na relação (KLINE, 2011).

Com as variáveis qualitativas referidas às características do gestor e da empresa e aos custos e precificação se fez uma análise descritiva e depois se utilizaram como preditores categóricos nas comparações de médias, pelo teste t ou pela análise de variância, do desempenho organizacional expresso pelos escores fatoriais. Quando nas ANOVAs houve diferenças nas comparações simultâneas, deu-se continuidade à análise com o teste pareado de Tukey para número desigual de unidades de observação.

7 Resultados

O primeiro procedimento realizado foi avaliar se a orientação empreendedora, aferida em suas cinco dimensões de acordo com Lumpkin e Dess (1996), e o desempenho organizacional, mensurado por meio de sete indicadores, cumpriam os pressupostos para poder utilizar a análise fatorial exploratória. Na Tabela 1 se exibem os valores calculados com todos os itens que se disponibilizaram no questionário. De acordo com os valores indicados em Hair Jr. et al. (2009) os encontrados na amostra são aceitáveis, em especial o α de Cronbach e a correlação inter-itens que superam os mínimos propostos de 0,7 e 0,3 respectivamente. O teste de esfericidade de Bartlett foi sempre significativo ($p < 0,001$), pelo que não se colocou na tabela.

Tabela 1 - Indicadores de factibilidade de efetuar uma análise fatorial com os constructos considerados. O número final de itens foi estabelecido depois do uso da análise fatorial exploratória

Constructo	Dimensão	Número de itens		α de Cronbach	Correlação		K-M-O
		Inicial	Final		Item-total	Inter-itens	
OE	Proatividade	5	5	0,817	> 0,5	0,478	0,684
	Inovatividade	6	3	0,815	2 < 0,5	0,445	0,693
	Assunção de Risco	5	5	0,882	> 0,5	0,613	0,688
	Autonomia	4	3	0,814	1 < 0,5	0,539	0,771
	Agressividade Competitiva	5	3	0,828	> 0,5	0,516	0,614
DO	Desempenho	7	5	0,92	> 0,5	0,657	0,774

Fonte: dados da pesquisa.

A seguir se realizou a análise fatorial e foram definidos os itens que possuíam cargas fatoriais maiores do que 0,7 para cada dimensão da OE e para os indicadores do DO na situação de unidimensionalidade. Todas as porcentagens de variância extraída foram maiores do que o mínimo imposto de 50%. Também se constatou que os valores de assimetria e curtose para os itens selecionados encontravam-se dentro dos valores propostos por Finney e DiStefano (2006) garantindo a quase normalidade das distribuições. A continuação foi feita a análise fatorial confirmatória que possibilitou verificar que as relações entre a dimensão e os itens que a refletem sempre foram maiores do que 0,5. Após essa constatação se geraram os escores fatoriais para cada dimensão da OE e para o DO.

Ao calcular as correlações com os escores fatoriais se confirmou que existe relação lineal entre as dimensões da OE e o DO. Os resultados se apresentam na Tabela 2. Entretanto ao empregar a regressão múltipla constata-se que somente a proatividade tem significância na estimação do desempenho. Isto se deve à multicolinearidade entre os escores fatoriais das dimensões proatividade (efPR), inovatividade (efIN), assunção de risco (efAR), autonomia (efAT) e agressividade competitiva (efAC) da OE.

Tabela 2 – Correlações de Pearson entre os escores fatoriais das dimensões da OE e dos indicadores DO

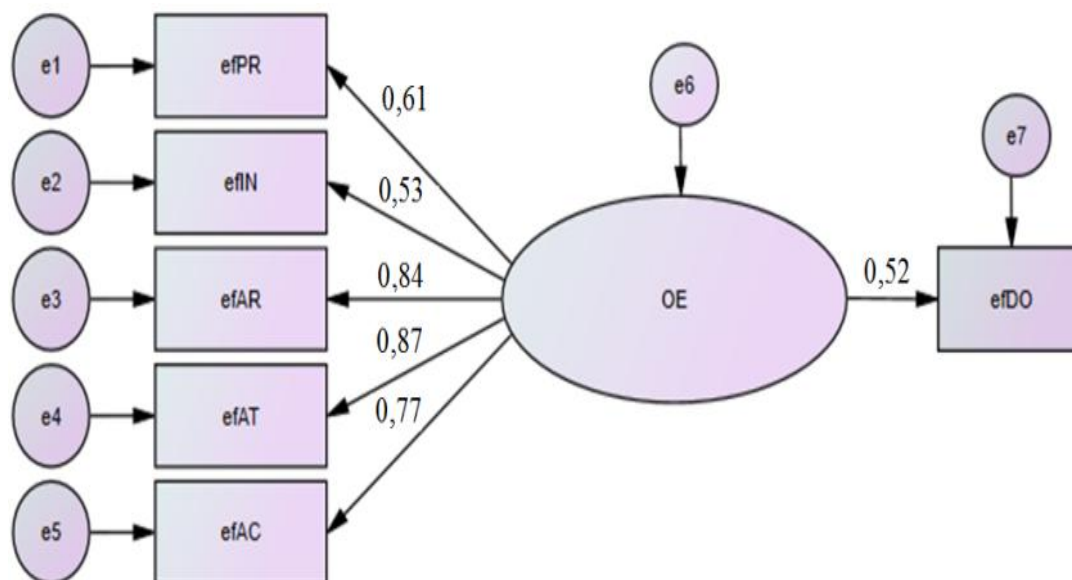
	efPR	efIN	efAR	efAT	efAC
efDO	r=0,584	r=0,344	r=0,402	r=0,393	r=0,385
	p=0,000	p=0,003	p=0,001	p=0,001	p=0,001

Fonte: dados da pesquisa.

Perante tal situação se fez a modelagem em equações estruturais no intuito de ter uma estimativa mais representativa da influência da orientação empreendedora no desempenho

percebido. O modelo se exhibe na Figura 1, onde constam também os valores padronizados das relações, que foram todas significativas ($p < 0,001$). A qualidade do ajustamento (GFI) embora não atingiu o valor esperado ($> 0,900$) foi muito próximo, chegando a 0,888. Por sua vez o indicador RMR (*Root Mean Residual*), que se espera seja menor do que 0,10, foi de 0,078.

Figura 1 – Modelo em equações estruturais mostrando a relação entre a OE e o DO



Fonte: dados da pesquisa.

Quando se analisa a percepção que os gestores têm do desempenho de suas firmas, por meio da comparação das pontuações somadas, que deram aos indicadores, se encontram diferenças nas comparações simultâneas da ANOVA ao usar a escolaridade como preditor categórico. Ao realizar os contrastes pareados se constata que os respondentes com ensino fundamental (23,9%) declaram estar mais satisfeitos com o desempenho do que os que possuem ensino médio (49,3%) ou superior completo ou não (26,8%). Já a variável gênero, composta por 39 gestores homens (54,9%) e 32 mulheres (45,15), não mostra diferenças no teste t de comparação das médias.

Com relação às características das organizações só se verificam diferenças quando os gestores definem a suas firmas como micro (47,9%), pequenas (29,6%) ou médias empresas (29,6%). Nessa condição e com significância de 10% ($p = 0,093$) foram as pequenas empresas as que têm médias maiores do que as micro empresas, mas tanto estas últimas quanto as pequenas não se diferenciam das empresas médias. Contudo, quando as firmas se classificam como micro, pequenas ou médias com base no número de funcionários que nelas trabalham, até 10, de 10 até 20 e 20 ou mais, não existe diferença na comparação simultânea. Do mesmo modo, não se teve diferenças ao considerar o tipo de gestão da empresa, classificado como familiar (47,9%), profissional (15,5%) ou mista (36,6%).

Ao se questionar sobre quais são os elementos que a empresa utiliza na composição do custo da produção a alternativa que mais da metade dos gestores assinalou foi a quantidade de matéria prima usada (54,9%). A segunda opção mais escolhida foi o valor referente ao preço da matéria prima por unidade fabricada (23,9%). Já para os custos de mão-de-obra direta, 44 gestores (62%) consideraram os salários e encargos e os outros 27 incluíram, além dessas duas opções, as horas trabalhadas ao mês pelo empregado. Em relação aos custos indiretos de fabricação dispuseram-se dez alternativas, sendo que 53 gestores (74,7%) escolheram seis e outros 18 (25,3%) selecionaram sete. A diferença se observa em que os últimos incluíram a manutenção entre os custos indiretos. Quanto aos métodos de custeio a maioria (62%) utiliza absorção e os demais (38%) o método variável ou direto.

Todos os respondentes declararam usar o custo apurado para a formação do preço de venda. E ao se solicitar que ordenassem as opções por a importância que atribuem a totalidade das respostas mostraram a mesma sequência: custos, mercado e concorrência. Em relação aos objetivos na política de preços disponibilizaram-se cinco alternativas e solicitou-se aos gestores ordenarem elas pela importância que possuem para a empresa que gerenciam. A opção que foi mais escolhida em primeiro lugar foi penetração no mercado, assinalada por 38 respondentes, enquanto que os outros 33 gestores escolheram como principal objetivo a maximização dos lucros. Entretanto, 16 destes últimos colocaram a penetração no mercado como segunda opção, ou seja, pode-se dizer que esse é o principal objetivo da fixação do preço.

Como essas firmas de confecções trabalham principalmente com moda praia e moda íntima ao serem questionados os gestores respeito do estabelecimento de preço em função da demanda o número de respostas em que se assinalou a época do ano foi um pouco maior que a opção cliente, com valores percentuais de 54,5% e 46,5% respectivamente. E quando se tratou da precificação considerando a concorrência, 59,2% declararam que optam por usar como referência o preço médio praticado. 22,5% afirmam que definem o preço de modo que seja competitivo e os 18,3% restantes dizem que em determinados produtos colocam preços mais altos ou mais baixos do que a concorrência.

A pergunta feita sobre quando a definição do preço de venda tinha maior importância para a empresa, 46 respostas (64,8%) indicavam no momento de estabelecê-lo pela primeira vez, em outros 18 questionários (25,4%) se mencionava a circunstância em que tem que alterar um preço já estabelecido e os 7 outros gestores que completam a base de dados (9,9%) responderam que era quando tinham que defini-los na fabricação de produtos por demanda e/ou com custos inter-relacionados. Ao serem questionados quando a empresa teve problemas por não apurar corretamente ou adicionar os custos ao preço dos produtos, 53,5% assinalou que foi ao colocar preços de venda abaixo do real ocasionando a diminuição do lucro. Já os 46,5% restantes colocaram que foi ao estabelecer um preço acima do real e então diminuindo as vendas.

Na avaliação geral do grau de satisfação dos gestores na utilização dos métodos de custeio que vêm sendo utilizados para a formação do preço de venda, 25,4% declararam estar muito satisfeitos, 56,3% satisfeitos e 18,3% pouco satisfeitos. Com base nestas categorias foi feita uma análise de variância tendo o desempenho, expresso pelos escores fatoriais, como variável dependente. O resultado obtido mostrou diferenças na comparação simultânea ($p=0,029$) e no teste pareado se verifica que os muito satisfeitos se diferenciam dos pouco satisfeitos ($p=0,045$), entanto que os satisfeitos têm médias estatisticamente iguais às das outras categorias. Tal constatação permite afirmar que o uso dos custos na precificação se relaciona positivamente com o desempenho que declaram ter as organizações.

Ao usar as variáveis de custeio como preditores categóricos para fazer comparações com os escores fatoriais da assunção de risco e da agressividade competitiva, somente houve diferença estatisticamente significativa na comparação simultânea da agressividade quando se usaram os custos indiretos de fabricação ($p=0,017$). Na comparação em pares pelo teste de Tukey para número desigual se constatou que os que incluem a depreciação nos custos indiretos demonstram menos agressividade competitiva que aqueles que entre as opções assinaladas não a incluem. O mesmo padrão se observou também na comparação simultânea para a assunção de risco, porém não foi significativo ($p=0,157$).

Com as variáveis de precificação, usadas nas ANOVAs como preditores, não foram verificadas diferenças significativas nas comparações simultâneas dos escores fatoriais da assunção de risco ou da agressividade competitiva, contudo algumas tendências cabem ser apontadas. Dentre elas pode ser mencionado que as empresas que estabelecem os preços buscando penetração no mercado têm médias maiores, demonstrando mais agressividade e

assunção de risco do que as que procuram a maximizar os lucros. De igual modo, as firmas que elaboram os preços com base na época se destacam por ter médias maiores naquelas dimensões da orientação empreendedora em relação das que se baseiam no cliente.

Ao considerar a importância que o gestor dá às situações da formação do preço de venda se constata maiores médias, para a agressividade competitiva e para a assunção de risco, nas que colocam em primeira ordem o estabelecimento do preço pela primeira vez respeito das que elencam o fato de ter que alterar um preço já definido. Também é possível relatar que os que fixam os preços com base no valor estabelecido pela concorrência foram o que tiveram médias mais elevadas que os que usam o *mark-up* ou se baseiam no custo, o qual indica que tem tendência a assumir mais riscos e serem mais agressivos diante a concorrência.

8 Considerações finais

Esta pesquisa teve como objetivo analisar o relacionamento que pode existir entre a orientação empreendedora e o desempenho, considerando a gestão de custos e a formação do preço de venda, nas empresas de confecções localizadas no município de Ilhota, SC – Brasil, formando um *cluster* de 130 entidades. O interesse do estudo surgiu em consequência das mudanças havidas com o processo de globalização dos mercados. Com ele houve um ingresso maciço de produtos chineses, incluindo roupas semelhantes às fabricadas naquelas firmas, obrigando-as a fazer adequações à nova realidade dos negócios.

Levando em conta essa situação, resgata-se a indagação principal do estudo: Que relação se verifica entre a orientação empreendedora que dispõem as empresas de confecções de moda praia e íntima com seu desempenho organizacional levando em conta o tratamento dos custos e o estabelecimento do preço de venda?

Procurando resposta ao questionamento analisaram-se as possíveis influências das variáveis que caracterizavam os respondentes e as entidades. Em relação ao gênero e ao tempo de serviço dos gestores não se constataram diferenças significativas ao avaliar os dois constructos principais, mensurados a partir dos escores fatoriais. Mas sim houve ao considerar a escolaridade dos respondentes. Os que tinham concluído só o ensino fundamental consideraram ter melhor desempenho que os que possuíam ensino médio, entanto que os que concluíram ou não o ensino superior não se distinguiram de nenhum dos outros.

Para as características empresariais apenas foi verificada diferença para o desempenho quando se usou como preditor a categoria em que o gestor considerava a sua empresa. Os que as classificaram como pequenas consideraram ter melhor desempenho que as microempresas, entanto que as de tamanho médio não tiveram diferenças delas.

Seguidamente se buscou analisar se as firmas mostravam uma relação positiva entre sua orientação empreendedora, aferida por meio das cinco dimensões propostas por Lumpkin e Dess (1996), com o desempenho, medido usando indicadores subjetivos. Confirmou-se que as cinco dimensões, proatividade, inovatividade, assunção de risco, autonomia e agressividade competitiva, possuíam correlação positiva com o desempenho. Mas como aquelas dimensões possuíam também correlações entre si, na análise de regressão apenas a proatividade teve o coeficiente significativo. Avaliou-se então a relação empregando a modelagem em equações estruturais, a que mostrou que a orientação empreendedora influencia de maneira positiva e significativa ao desempenho organizacional, com um coeficiente de correlação de 0,52.

O uso dos métodos de custeio e de precificação mostrou também influenciar ao desempenho, o que ficou evidente com o uso da análise de variância ao empregar o grau de satisfação dos gestores na utilização dos métodos de custeio que vêm sendo utilizados na formação do preço de venda. Os mais satisfeitos eram aqueles que relataram ter melhores desempenhos. Já na avaliação da influência dos métodos nas estratégias de agressividade competitiva ou na assunção de risco só se confirmou a partir do ponto de vista estatístico para o custo indireto de fabricação. Nas demais comparações feitas não houve significância formal,

mas sim foi possível apontar as tendências que ocorrem com a base de dados analisada.

Como remarque conclusivo assinala-se que a orientação empreendedora mostra relação com o desempenho e que este é considerado melhor por aqueles que se encontra muito satisfeitos com o uso dos métodos de custeio e precificação.

Para pesquisas futuras, sugere-se a coleta de dados em outros setores. Também, a inclusão de fatores moderadores da relação orientação empreendedora e *performance*, como por exemplo, o nível tecnológico da empresa.

Referências

- BARBOSA, A. C. Q.; CINTRA, L. P. Inovação, competências e desempenho organizacional – articulando construtos e sua operacionalidade. **Future Studies Research Journal**. São Paulo, v. 4, n. 1, p. 31-60, 2012
- BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Estrutura e análise de custos**. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CHAKRAVARTHY, B. S. Measuring strategic performance. **Strategic Management Journal**, v. 7, n. 5, p. 437-447, 1996.
- CHURCHILL JR., G. A. A paradigm for developing better measures of marketing constructs. **Journal of Marketing Research**, v. 16, n. 1, p. 64-74, 1979.
- COVIN, J. G.; GREEN, K. M.; SLEVIN, D. P. Strategic process effects on the entrepreneurial orientation-sales growth relationship. **Entrepreneurship: Theory & Practice**, v. 30, n. 1, p. 57-82, 2006.
- COVIN, J. G.; SLEVIN, D. P. A conceptual model of entrepreneurship as firm behavior. **Entrepreneurship Theory and Practice**, v. 16, n.1, p. 7-26, 1991.
- COVIN, J. G.; SLEVIN, D. P. Strategic management of small firms in hostile and benign environments. **Strategic Management Journal**, v. 10, n. 1, p. 75-87, 1989.
- DESS, G. G.; LUMPKIN, G. T.; COVIN, J.G. Entrepreneurial strategy making and firm performance: tests of contingency and configurational models. **Strategic Management Journal**, v.18, n. 9, p. 677-695, 1997.
- DUTRA, A. **Metodologia para avaliar e aperfeiçoar o desempenho organizacional**: incorporando a dimensão integrativa à MCDA construtivista-sistêmico-sinérgica. 2003. 320f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, Brasil, 2003.
- FERNANDES, D. H.; SANTOS, C. P. Orientação empreendedora: um estudo sobre as consequências do empreendedorismo nas organizações. **RAE-eletrônica**, São Paulo, v. 7, n. 1, 2008.
- GUNASEKARAN, A.; KOBU, B. Performance measures and metrics in logistics and supply chain management: a review of recent literature (1995-2004) for research and applications. **International Journal of Production Research**, v. 45, n. 12, p. 2819-2840, 2007.
- HAIR Jr., J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM R. L. **Análise multivariada de dados**. 6. ed., Porto Alegre: Bookman, 2009.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HARRIS, R. J. **A primer of multivariate statistics**. New York: Academic Press, 1975.
- HINTERHUBER, A. Valor preço. **HSM Management**, v. 78, p. 108-116. Editora Barueri, São Paulo, 2010.
- HOQUE, Z. Linking environmental uncertainty to non-financial performance measures and performance: a research note. **The British Accounting Review**, v. 37, p. 471-481, 2005.

- HUGHES, M.; MORGAN, R. Deconstructing the relationship between entrepreneurial orientation and business performance at the embryonic stage of firm growth. **Industrial Marketing Management**, v. 36, p. 651-661, 2007.
- KLINE, R. B. **Principles and practice of structural equation modeling**. 3. ed., New York/London: The Guilford Press, 2011.
- KOLIVER, O. **Contabilidade de custos**. Curitiba: Juruá, 2009.
- LUMPKIN, G. T.; COGLISER, C. C.; SCHNEIDER, D. R. Understanding and measuring autonomy: an entrepreneurial orientation perspective. **Entrepreneurship: Theory & Practice**, v. 33, n. 1, p.47-69, 2009.
- LUMPKIN, G. T.; DESS, G. G. Linking two dimensions of entrepreneurial orientation to firm performance: the moderating role of environment and industry life cycle. **Journal of Business Venturing**, v.16, n. 5, p. 429-451, 2001.
- LUMPKIN, G.; DESS, G.G. Clarifying the entrepreneurial orientation construct and linking it to performance. **Academy of Management Journal**, v. 21, n. 1, p. 135-172, 1996.
- MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotados por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v.2, n.1, p. 42-60, 2006.
- MACHADO, M. M.; MACHADO, M. A.; HOLANDA, F. M. da. Indicadores de desempenho utilizados pelo setor hoteleiro da cidade de João Pessoa/PB: um estudo sob a ótica do Balanced Scorecard. **Revista Turismo Visão e Ação**, v .9, n.3, p.393-406, 2007.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MILLER, D. The Correlates of entrepreneurship in three types of firms. **Management Science**, v 29, n. 7, p. 770-791, 1983.
- NASCIMENTO, S. do; BORTOLUZZI, C. S.; DUTRA, A.; ENSSLIN, S. R. Mapeamento dos indicadores de desempenho organizacional em pesquisas da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo no período de 2000 a 2008. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 46, n. 4, p. 373-391, 2011.
- NASCIMENTO, S. do; BORTOLUZZI, C. S.; DUTRA, A.; ENSSLIN, S. R. Mapeamento dos indicadores de desempenho organizacional em pesquisas da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo no período de 2000 a 2008. **Revista de Administração**. São Paulo, v. 46, n. 4, p. 373-391, 2011.
- PELHAM, A. M.; WILSON, D. T. A longitudinal study of the impact of market structure, firm structure, strategy, and market orientation culture on dimensions of small- firm performance. **Journal of Academy of Marketing Science**, v. 24, n.1, p. 27-43, 1996.
- PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- PERIN, M. G.; SAMPAIO, C. H. Performance empresarial: uma comparação entre indicadores subjetivos e objetivos. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 23., 1999, Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu: ANPAD, 1999.
- RAUCH, A.; WIKLUND, J.; LUMPKIN, G. T.; FRESE, M. Entrepreneurial orientation and business performance: an assessment of past research and suggestions for the future. **Entrepreneurship: Theory & Practice**, v. 33, n. 3, p.761-781, 2009.
- ROBINSON, P. B.; STIMPSON, D. V.; HUEFNER, J. C.; HUNT, H. K. An attitude approach to the prediction of entrepreneurship. **Entrepreneurship: theory & practice**, v. 15, n. 4, p. 13-32, 1991.
- RUNYAN, R.; DROGE, C.; SWINNEY, J. Entrepreneurial orientation versus small business orientation: what are their relationships to firm performance? **Journal of Small Business Management**, v. 46, n. 4, p. 567-588, 2008.

SANTOS, C. R.; LEAL, E.A.; MIRANDA, G. J. A importância da gestão de custos na formação do preço de venda: um estudo de caso em uma indústria química de médio-grande porte. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, São Leopoldo, v.IX, n.1, p.48-65, jan./abr.2014.

SILVA, I. C.; JESUS, T. F. C.; PINHEIRO, T. A importância da gestão de custos na elaboração do preço de venda. **Colloquium Humanarum**, Presidente Prudente, v.10, n. Especial, jul/dez, 2013.

VENKATRAMAN, N. Strategic orientation of business enterprises: the construct, dimensionality and measurement. **Management Science**, v. 35, n. 8, p. 942-962, 1989.

VIANA FILHO, J. R.; GOMES, K. L. S.; SOUZA, T. C. Custos e formação de preço como estratégia competitiva: um estudo em indústrias de suplementação animal na cidade de Rondonópolis-MT (Brasil). In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS, 12., 2011, Punta Del Este. **Anais...** Uruguai: CIC, 2011.

WERNKE, R. **Análise de custos e preço de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005.

WERNKE, R.; LUIZ, M. R. A.; LEMBECK, M.; MENDES, E. Z. Gestão de custos para empreendimento informal do setor de serviços. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS, 12., 2011, Punta Del Este. **Anais...** Uruguai: CIC, 2011.

WIKLUND, J., SHEPHERD, D. Entrepreneurial orientation and small business performance: a configurational approach. **Journal of Business Venturing**, v. 20, n.1, p.71-91, 2005.

ZAHRA, S. A. A conceptual model of entrepreneurship as firm behaviour: a critique and extension. **Entrepreneurship: Theory & Practice**, v. 16, n. 4, p. 5-21, 1993.