

**UFRRJ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS /
INSTITUTO MULTIDISCIPLINAR / INSTITUTO TRÊS RIOS
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO**

DISSERTAÇÃO

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UM ESTUDO SOBRE SUA
APLICAÇÃO E UTILIZAÇÃO EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS
DE SERVIÇOS DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO – RJ**

RENATO CRUZ MENDES

2018



**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO
INSTITUTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS / INSTITUTO
MULTIDISCIPLINAR / INSTITUTO TRÊS RIOS
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO**

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UM ESTUDO SOBRE SUA
APLICAÇÃO E UTILIZAÇÃO EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS
DE SERVIÇOS DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO – RJ**

RENATO CRUZ MENDES

Sob a orientação do Professor Dr.
Everlam Elias Montibeler

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de **Mestre em Administração** ao Programa de Pós Graduação em Administração, área de Concentração em Gestão e Estratégia e linha de Pesquisa em Estratégias, Mercados e Aprendizagem da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro.

Seropédica, RJ

Mai de 2018

Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
Biblioteca Central / Seção de Processamento Técnico

Ficha catalográfica elaborada
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

M538g Mendes, Renato Cruz, 1993-
Gestão estratégica de custos: um estudo sobre sua aplicação e utilização em micro e pequenas empresas de serviços do município do Rio de Janeiro / Renato Cruz Mendes. - 2018.
105 f.: il.

Orientador: Everlam Elias Montibeler .
Dissertação (Mestrado). -- Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Administração , 2018.

1. Gestão Estratégica de Custos. 2. Contabilidade Gerencial. 3. Micro e Pequenas Empresas . I. Montibeler , Everlam Elias, 1978-, orient. II Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro. Administração III. Título.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO
Instituto de Ciências Sociais Aplicadas/Instituto Multidisciplinar/Instituto Três Rios
Programa de Pós-graduação em Administração-PPGA
Mestrado Acadêmico em Administração-MAA

RENATO CRUZ MENDES

Dissertação submetida como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre, no Programa de Pós-Graduação em Administração, na área de concentração em Gestão e Estratégia.

DISSERTAÇÃO APROVADA EM 25/05/2018

Prof. Dr. Everlam Elias Montibeler
Orientador – Presidente
Membro Interno
UFRRJ

Prof. Dr. Lélis Galdino Rosa
Membro Interno
UFRRJ

Prof. Dr. Luiz Miguel Renda dos Santos
Membro Externo
UFMS

DEDICATÓRIA

A Deus, meus pais e minha noiva, pelo apoio incondicional.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por sua infinita graça e amor.

Aos meus pais, Renato e Marcia, por todo amor, apoio, presença e ensinamentos.

À minha noiva, Camila, pelo amor, apoio e cumplicidade.

À minha família.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Everlam, pelas orientações, sugestões e conhecimentos.

Aos professores do Mestrado Acadêmico em Administração da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro.

Aos amigos da turma de 2016 e 2017.

Aos membros das bancas de qualificação e defesa, pelas contribuições.

*“E você é tão jovem quanto sente
Pode apostar: é jovem pra valer
E velho é quem perde a pureza
E também é quem deixa de aprender!”
(Roberto Gómez Bolaños)*

RESUMO

MENDES, Renato Cruz. **Gestão Estratégica de Custos: um estudo sobre sua aplicação e utilização em Micro e Pequenas Empresas de serviços do município do Rio de Janeiro – RJ.** 2018. 105 p. Dissertação (Mestrado em Administração). Instituto de Ciências Sociais Aplicadas/Instituto Multidisciplinar/Instituto Três Rios, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Seropédica, RJ, 2018.

Em um ambiente de negócios altamente competitivo, com grandes avanços e inovações tecnológicas, somando ainda ao aumento contínuo do nível de exigência dos clientes, é comum por parte das organizações a adoção de práticas e estratégias que assegurem a continuidade de suas operações atendendo às demandas mercadológicas e possibilitem a competitividade frente aos seus concorrentes. Desse modo, o objetivo principal deste estudo foi compreender de que forma a Gestão Estratégica de Custos é utilizada e aplicada em micro e pequenas empresas de serviços do município do Rio de Janeiro – RJ. Para alcançar este resultado, utilizou-se o questionário como ferramenta de coleta de dados, aplicando-o para o número amostral de 68 gestores pertencentes às delimitações setorial, espacial e de porte. Após traçar o perfil das empresas pesquisadas e demonstrar suas informações sobre as estratégias utilizadas e a gestão de seus custos organizacionais foi possível concluir que mais de 70% das MPE's elaboram estratégias com o objetivo de manter a competitividade frente aos concorrentes e que a gestão dos recursos financeiros constituiu o foco principal para elaboração de estratégias de menos de 20% das mesmas. Além disso, constatou-se que seus gestores não possuem conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos. Por fim, aplicou-se a análise multivariada fatorial, que reduziu as variáveis em dois fatores principais: gestão operacional, composto pelas ferramentas de planejamento que integram à análise custo-volume-lucro e classificação operacional, composto pelas variáveis de classificação dos custos quanto à identificação e ao volume de produção.

Palavras-Chave: Gestão Estratégica de Custos; Contabilidade Gerencial; Micro e Pequenas Empresas.

ABSTRACT

MENDES, Renato Cruz. **Strategic Management of Costs: a study about its application and use in Micro and Small Service Companies of the city of Rio de Janeiro - RJ.** 2018. 105 p. Dissertation (Business Administration Masters). Instituto de Ciências Sociais Aplicadas/Instituto Multidisciplinar/Instituto Três Rios, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Seropédica, RJ, 2018.

In a highly competitive business environment, with great advances and technological innovations, in addition to the continuous increase in the level of demand of the clients, it is common for the organizations to adopt practices and strategies that ensure the continuity of their operations taking into account the market demands and enable them to compete against their competitors. Thus, the main objective of this study was to understand how Strategic Cost Management is used and applied in micro and small service companies of the municipality of Rio de Janeiro - RJ. To achieve this result, the questionnaire was used as a data collection tool, applying it to the sample number of 68 managers belonging to the sectoral, spatial and size boundaries. After tracing the profile of the companies surveyed and demonstrating their information about the strategies used and the management of their organizational costs, it was possible to conclude that more than 70% of MPE's develop strategies in order to maintain their competitors' competitiveness and that resource management was the main focus for developing strategies of less than 20% of them. In addition, it was found that its managers do not have the knowledge and information necessary for the implementation and effective use of Strategic Cost Management. Finally, the multivariate factorial analysis was applied, which reduced the variables in two main factors: operational management, composed of the planning tools that integrate to the analysis cost-volume-profit and operational classification, composed by the variables of classification of costs as identification and production volume.

Keywords: Strategic Cost Management; Management accounting; Micro and Small Business.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Decorrências dos Gastos	10
Figura 2 - Custos x Despesas.....	12
Figura 3 - Custos Variáveis	15
Figura 4 - Custos Fixos	15
Figura 5 - Custos Semifixos	16
Figura 6 - Custo Total	16
Figura 7 - Esquema do Custeio por Absorção sem departamentalização	19
Figura 8 - Esquema do Custeio por Absorção com departamentalização	20
Figura 9 - Esquema do Custeio Variável.....	21
Figura 10 - Lógica de Funcionamento do ABC.....	24
Figura 11 - Análise do Custo-Volume-Lucro	26
Figura 12 - Representação do Ponto de Equilíbrio	28
Figura 13 - Passos para a formação de preços baseada no custo	31
Figura 14 - Passos para a formação de preços baseada na concorrência	32
Figura 15 - Passos para a formação de preços baseada em percepção de valor	33
Figura 16 - Número dos Microempreendedores Individuais por estado	42
Figura 17 - Intervalo de confiança da média populacional da Hipótese HC	71
Figura 18 - Intervalo de confiança da média populacional da Hipótese HD.....	73

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Diferenças na Gestão de Custos causadas por diferenças na estratégia	9
Quadro 2 - Comparativo entre o Custeio por Absorção e o Custeio Variável	23
Quadro 3 - Formulário para cálculo da Margem de Contribuição.....	27
Quadro 4 - Evolução da Distribuição das MPE's 2006-2015 em nº absolutos (milhares) e participação.....	34
Quadro 5 - Estatísticas dos Pequenos Negócios	35
Quadro 6 - Saldo Líquido de Empregos (out/16-out/17)	35
Quadro 7 - Classificação das Empresas quanto ao número de empregados.....	37
Quadro 8 - Classificação das Empresas quanto ao faturamento anual em 2018	37
Quadro 9 - Critérios qualitativos de classificação de empresas	38
Quadro 10 - Características de diferenciação das MPE's	39
Quadro 11 - Critérios de classificação de empresas adotados por diversos países.....	40
Quadro 12 - Abreviação das variáveis utilizadas na Análise Fatorial	74
Quadro 13 - Matriz de Correlações.....	75
Quadro 14 - Teste de KMO e Barlett	75
Quadro 15 - Matriz de Componente (após rotação).....	76

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução dos Microempreendedores Individuais	41
Gráfico 2 - Evolução das Empresas optantes pelo Simples Nacional.....	43
Gráfico 3 - Evolução da arrecadação do Simples Nacional	44
Gráfico 4 - Participação das MPEs no crédito total às empresas.....	45
Gráfico 5 - Histórico dos créditos concedidos às MPEs pelos bancos no Brasil	46
Gráfico 6 - Participação das empresas no crédito total	46
Gráfico 7 - Taxa de sobrevivência das empresas em dois anos.....	47
Gráfico 8 - Porte das Micro e Pequenas Empresas	55
Gráfico 9 - Localização das Micro e Pequenas Empresas.....	56
Gráfico 10 - Atividades Econômicas das Micro e Pequenas Empresas	56
Gráfico 11 - Cargo do principal gestor das Micro e Pequenas Empresas	57
Gráfico 12 - Formação do principal gestor das Micro e Pequenas Empresas	57
Gráfico 13 - Utilização de Estratégias nas Micro e Pequenas Empresas	58
Gráfico 14 - Frequência de Elaboração de Estratégias nas Micro e Pequenas Empresas	59
Gráfico 15 - Principais Focos de Elaboração de Estratégias nas Micro e Pequenas Empresas .	59
Gráfico 16 - Foco mais importante para se elaborar estratégias nas Micro e Pequenas Empresas	60
Gráfico 17 - Implantação de Estratégias voltadas à Gestão dos Custos nas Micro e Pequenas Empresas.....	61
Gráfico 18 - Intenção dos gestores em implantar uma Gestão de Custos nas Micro e Pequenas Empresas.....	61
Gráfico 19 - Gestores que possuem curso de curta ou longa duração sobre custos.....	62
Gráfico 20 - Gestores que assistiram palestra ou workshop sobre custos	62
Gráfico 21 - Nível de conhecimento dos gestores sobre os conceitos pertencentes à GEC.....	63
Gráfico 22 - Frequência de classificação dos custos quanto aos conceitos pertencentes à GEC	64
Gráfico 23 - Classificação dos custos quanto à identificação e volume de produção.....	64
Gráfico 24 - Frequência de classificação dos custos quanto à identificação e volume de produção	65
Gráfico 25 - Forma de apropriação dos custos aos serviços prestados	66
Gráfico 26 - Conhecimentos dos gestores sobre as ferramentas do custo-volume-lucro.....	66
Gráfico 27 - Distribuição normal da Hipótese HA	68
Gráfico 28 - Distribuição normal da Hipótese HB	69
Gráfico 29 - Distribuição normal da Hipótese HC	70
Gráfico 30 - Distribuição normal da Hipótese HD	72
Gráfico 31 - Distribuição normal da Hipótese HE.....	74

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
1.1 Contextualização	1
1.2 Problema de Pesquisa.....	1
1.3 Objetivos.....	2
1.3.1 Objetivo Geral.....	2
1.3.2 Objetivos Específicos	2
1.4 Hipótese Básica da Pesquisa.....	3
1.5 Delimitação do Estudo.....	3
1.6 Relevância da Pesquisa.....	4
1.7 Estrutura do Trabalho	4
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	6
2.1 Gestão Estratégica de Custos	6
2.1.1 Análise da cadeia de valor	8
2.1.2 Análise do posicionamento estratégico.....	8
2.1.3 Análise de direcionadores de custos	9
2.1.4 Conceitos fundamentais da gestão estratégica de custos.....	10
1.1.4.1 Gastos.....	10
1.1.4.2 Desembolso	10
1.1.4.3 Investimentos.....	11
1.1.4.4 Custos x Despesas.....	11
1.1.4.5 Perdas.....	12
1.1.4.6 Desperdícios	13
1.1.4.7 Custo de oportunidade.....	13
1.1.4.8 Depreciação	13
2.1.5 Classificação dos custos	14
2.1.5.1 Quanto à identificação	14
2.1.5.2 Quanto ao volume de produção	14
2.1.5.3 Quanto à ocorrência.....	17
2.1.6 Métodos de custeio.....	17
2.1.6.1 Custeio por absorção.....	18
2.1.6.2 Custeio variável.....	21
2.1.6.3 Comparativo entre o custeio por absorção e o custeio variável	23

2.1.6.4 Custeio baseado em atividades (ABC).....	24
2.1.7 Análise do custo-volume-lucro	25
2.1.7.1 Margem de contribuição	26
2.1.7.2 Ponto de equilíbrio.....	27
2.1.7.3 Margem de segurança	29
2.1.7.4 Alavancagem operacional	30
2.1.8 Formação de preços.....	30
2.1.8.1 Formação de preços baseada em custos	31
2.1.8.2 Formação de preços baseada na concorrência	32
2.1.8.3 Formação de preços baseada em percepção de valor	32
2.2.1 Contexto das micro e pequenas empresas e a relação com o empreendedorismo	33
2.2.2 Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira.....	34
2.2.3 Critérios de classificação das micro e pequenas empresas.....	36
2.2.3.1 Microempreendedor Individual - MEI	40
2.2.3.2 Microempresa – ME e Empresa de Pequeno Porte - EPP	42
2.2.4 Impactos do simples nacional para a gestão das micro e pequenas empresas	43
2.2.5 Financiamento das micro e pequenas empresas.....	44
2.2.6 Sobrevivência e mortalidade das micro e pequenas empresas	47
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	49
3.1 Abordagem Metodológica	49
3.2 Método de Procedimento.....	49
3.3 Tipo de Pesquisa	50
3.4 Hipóteses Secundárias	50
3.5 Amostragem	51
3.6 Coleta de Dados	53
3.7 Análise dos Dados	54
4. RESULTADOS E DISCUSSÕES	55
4.1 Perfil das Empresas Pesquisadas	55
4.2 Estratégias das Empresas Pesquisadas	58
4.3 Gestão de Custos das Empresas Pesquisadas.....	60

4.4 Resultados dos Testes de Hipóteses	67
4.4.1 Resultado da Hipótese H_A	67
4.4.2 Resultado da Hipótese H_B	68
4.4.3 Resultado da Hipótese H_C	69
4.4.4 Resultado da Hipótese H_D	72
4.4.5 Resultado da Hipótese H_E	73
4.5 Análise Multivariada Fatorial	74
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	77
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	79
APÊNDICE A	86

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Em um ambiente de negócios altamente competitivo, com grandes avanços e inovações tecnológicas, somando ainda ao aumento contínuo do nível de exigência dos clientes, é comum por parte das organizações a adoção de práticas e estratégias que assegurem a continuidade de suas operações atendendo às demandas mercadológicas e possibilitem a competitividade frente aos seus concorrentes.

Porter (1999, p. 27) afirma que “a essência da formulação estratégica consiste em enfrentar a competição”. Diante desse contexto, estratégias com diversos enfoques são então adotadas a fim de se alcançar este propósito. Dentre as mais utilizadas e conhecidas encontram-se as estratégias com foco em produtos e/ou serviços, consumidores e/ou clientes, concorrentes, marketing e gestão dos recursos, sempre com a finalidade de obter-se melhorias nas práticas institucionais, no controle das operações, na execução do planejamento estratégico, entre outras.

Conforme temática, o cerne desta pesquisa encontra-se em estratégias com foco na gestão dos recursos organizacionais, mais precisamente nos recursos financeiros, pois estes configuram-se como o “combustível” dos negócios, imprescindíveis para que qualquer organização mantenha suas atividades. Para tanto, com o intuito de aprimorar à gestão dos recursos financeiros, compreender, analisar e administrar os custos implícitos nas diversas atividades e processos organizacionais surge como uma estratégia eficiente para manutenção da competitividade.

Em decorrência deste cenário e com a finalidade de estudar de forma eficiente os custos da organização, somado à necessidade de lucratividade aos acionistas e proporcionalmente à redução dos gastos e desperdícios do capital, surge a Gestão Estratégica de Custos – GEC, que encarrega-se ainda de gerar informações claras e objetivas que auxiliarão os gestores no processo de tomada de decisão e, posteriormente, a mensuração de seus impactos nos resultados. Além disso, ela é uma ferramenta que utilizará os dados e informações dos custos organizacionais para o desenvolvimento de estratégias a fim de obter vantagem competitiva frente aos seus concorrentes (HANSEN e MOWEN, 2001).

1.2 Problema de Pesquisa

As estratégias são essenciais para que uma organização mantenha seu nível de competição. No entanto, tratando-se de micro e pequenas empresas esta necessidade se estende, pois estas estão inseridas no mesmo ambiente das demais organizações, expostas aos mesmos fatores externos, competindo pelos mesmos potenciais clientes, relacionando-se com os mesmos fornecedores, mas no que refere-se à capacidade de inovação, acesso ao financiamento, recursos próprios para investimento e grau de instrução do pessoal, estão posicionadas em um nível abaixo das demais. Cacciamali (2012, p. 17) corrobora com tal afirmação quando expõe que os “pequenos negócios apresentam características específicas que restringem o nível e a continuidade de suas atividades, tais como insuficiência de capital e de capacitação técnico-administrativa.”

Diante das diversas características as quais as micro e pequenas empresas estão expostas, o baixo nível de instrução de seus gestores e o não conhecimento das técnicas e ferramentas gerenciais tendem a tornar-se um grande problema institucional. Crepaldi (2008, p. 8) relata que

as informações sobre custos está afundando as empresas. A maioria parece reconhecer que seus sistemas de custos não respondem ao ambiente competitivo de hoje; os métodos que empregam para apropriar custos entre seus muitos produtos são irremediavelmente obsoletos. De modo muito simples, uma informação exata de custos pode proporcionar vantagem competitiva a uma empresa.

Assim, para que uma organização usufrua dos benefícios promovidos pela Gestão Estratégica de Custos é necessário ter aliado a informação e o conhecimento, isto é, possuir um eficaz sistema de informação e o conhecimento necessário para através das informações obtidas identificar os possíveis problemas, indicando soluções viáveis para a melhoria dos resultados, além da familiarização com os diversos conceitos que envolvem a estratégia (classificação dos custos quanto ao produto, volume de produção e ocorrência, sistemas de custeios, formação de preços, ponto de equilíbrio, margem de contribuição, margem de segurança, alavancagem, lucro, entre outros). No entanto, sem o conhecimento e o preparo ideal, há grande probabilidade de que a gestão dos custos não esteja sendo realizada de forma eficiente e conseqüentemente a empresa esteja perdendo a competitividade requerida para satisfazer seus potenciais clientes e alcançar os resultados esperados.

Em sequência, esta pesquisa objetivou compreender e analisar se a Gestão Estratégica de Custos está presente em micro e pequenas empresas de serviços do município do Rio de Janeiro/RJ e a forma pela qual a mesma é utilizada por estas organizações, comparando o conhecimento e o ponto de vista dos gestores com o exposto na literatura acadêmica.

Por fim, os aspectos descritos acima instigaram a realização desta pesquisa, visando responder a seguinte questão:

De que forma é utilizada a Gestão Estratégica de Custos nas Micro e Pequenas Empresas de Serviços do município do Rio de Janeiro – RJ?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Compreender a utilização e aplicação da Gestão Estratégica de Custos nas micro e pequenas empresas de serviços do município do Rio de Janeiro/RJ.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar o foco principal das estratégias elaboradas pelas MPE's de serviços;
- b) Identificar os métodos utilizados quanto à classificação dos custos organizacionais;
- c) Detectar os métodos utilizados na apropriação dos custos aos serviços prestados, segundo os sistemas de custeio;

- d) Identificar a relação entre o estabelecimento de metas de faturamento e os conceitos pertencentes às ferramentas gerenciais;
- e) Analisar os métodos utilizados na precificação dos serviços oferecidos.

1.4 Hipótese Básica da Pesquisa

Para Gil (2008, p. 28), uma hipótese consiste em “uma suposta resposta ao problema a ser investigado. É uma preposição que se forma e que será aceita ou rejeitada somente depois de devidamente testada”. Seu conceito e construção são de elevada importância nas pesquisas científicas, principalmente as de cunho quantitativo.

Estudos desenvolvidos por Nascimento et al (2013), Alvarenga (2016), Sebrae (2016) Couto et al (2017), entre outros, demonstram que um dos principais fatores que levam micro e pequenas empresas à falência consiste na falta de capacitação em gestão dos administradores do negócio.

Partindo deste princípio, pode-se subentender que a falta de conhecimento e aptidão dos gestores no que refere-se às técnicas gerenciais de administração de negócios é uma característica presente nos pequenos e negócios.

Assim, esta pesquisa têm como hipótese principal o fato de que **as micro e pequenas empresas de serviços do município do Rio de Janeiro não utilizam a Gestão de Estratégica de Custos como ferramenta para manutenção da competitividade frente aos seus concorrentes**. A compreensão e abordagem desta hipótese tende a contribuir para o desenvolvimento e sustentabilidade dos pequenos negócios, alertando os gestores sobre a importância de uma gestão eficiente e eficaz dos custos organizacionais e seus benefícios propostos.

1.5 Delimitação do Estudo

A primeira delimitação desta pesquisa encontra-se no enquadramento das empresas, tendo como público-alvo as micro e pequenas organizações, classificadas de acordo com o porte estabelecido nas legislações em vigor, abordadas em sequência. Estudos sobre as mesmas intensificaram-se a partir da década de 1980, com o crescimento de sua representatividade social e econômica em países desenvolvidos e em desenvolvimento. No Brasil, o tema ganhou espaço e tornou-se objeto de estudo, principalmente, após 1990, quando entidades como o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE e Sociedade Brasileira para Exportação de Software – SOFTEX foram criadas (ALBUQUERQUE, 2013; DORNELAS, 2016).

No tocante à delimitação setorial, a pesquisa abrange o setor de serviços, responsável por ocupar, aproximadamente, 12,5 milhões de cidadãos e pagar um montante aproximado de R\$ 314,9 bilhões de reais em salários. Além disso, o setor possui ainda um número superior à 1,2 milhões de empresas que, em conjunto, agregam valor de R\$ 855 bilhões ao Produto Interno Bruto (IBGE, 2015).

Por fim, no que refere-se à delimitação espacial, optou-se pela realização da pesquisa no município do Rio de Janeiro – RJ, que conforme dados disponibilizados pelo Cadastro Central de Empresas, é o município com o maior número de empresas instaladas no estado. Seu total ultrapassa 209 mil unidades e, por meio de salários e outras remunerações, realizam-se pagamentos no valor de R\$ 113,1 bilhões (IBGE, 2015).

1.6 Relevância da Pesquisa

Para Fachin (2006, p. 110), a justificativa é uma “narração completa dos aspectos de ordem teórica e prática necessários para a realização da pesquisa.” Assim, evidencia-se neste tópico a importância e relevância desta temática, além de suas principais contribuições e avanços do conhecimento.

A partir da década de 1980, constatou-se um crescimento considerável das micro e pequenas organizações em diversos países. No Brasil, este crescimento foi constatado à partir da década de 1990, com a criação do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE e da Sociedade Brasileira para Exportação de Software – SOFTEX. Em decorrência deste fato, tais organizações tornaram-se alvo de diversas políticas públicas e laboratório de grandes estudos acadêmicos e científicos, que reconheciam sua importância para o crescimento econômico e social do país.

Assim, reconhecendo a importância das Micro e Pequenas Empresas para o cenário econômico atual e da Gestão Estratégica de Custos como ferramenta gerencial para manutenção da competitividade frente aos concorrentes, busca-se, sob o ponto de vista teórico, resultados que contribuam para o avanço da pesquisa de ferramentas gerenciais em pequenos negócios e, conseqüentemente, para o avanço da temática Gestão Estratégica de Custos de maneira geral.

Por fim, sob o ponto de vista prático, espera-se contribuir para o desenvolvimento estratégico das micro e pequenas empresas, evidenciando a forma pela qual a Gestão Estratégica de Custos é utilizada e aplicada nos pequenos negócios do município do Rio de Janeiro – RJ. Além disso, os resultados desta pesquisa poderão auxiliar os gestores na conscientização e obtenção de vantagem competitiva, com a utilização de estratégias com foco nos recursos financeiros organizacionais, possibilitando assim um maior conhecimento dos seus custos e, em consequência, maior faturamento e margem de lucro.

1.7 Estrutura do Trabalho

Este estudo está estruturado em cinco capítulos principais, além das referências bibliográficas e o questionário utilizado na coleta dos dados, a saber: introdução, fundamentação teórica, procedimentos metodológicos, resultados e discussões e considerações finais.

A introdução, primeiro capítulo do estudo, contém sete subitens, inclusive este demonstrando a estrutura do trabalho. Nela, apresenta-se uma contextualização inicial, o problema de pesquisa e os objetivos que buscou-se aqui alcançar. Prosseguindo, demonstrou-se a hipótese básica da pesquisa, suas delimitações (setorial, espacial e de porte), além de apresentar sua relevância para o avanço da pesquisa e aplicação de conceitos pertencentes à contabilidade gerencial nas micro e pequenas empresas e para a sociedade de um modo geral.

Em seguida, a fundamentação teórica divide-se em dois subtópicos: Gestão Estratégica de Custos e Gestão de Micro e Pequenas Empresas. No primeiro, aborda-se a origem da gestão com os conceitos difundidos da literatura sobre estratégia, seus conceitos fundamentais, suas classificações quanto à identificação, ao volume de produção e ocorrência, os métodos de custeio e as ferramentas de planejamento utilizado na análise do custo-volume-lucro. Prontamente, no segundo apresenta-se o contexto das micro e pequenas empresas e sua relação com o empreendedorismo, a participação das micro e pequenas empresas no cenário econômico brasileiro, seus principais critérios de classificação, os impactos do simples nacional para a tributação e, por fim, as características de seu financiamento e informações sobre o nível de sobrevivência e mortalidade.

O terceiro capítulo, denominado procedimentos metodológicos, apresenta todas as informações pertinentes à pesquisa, como a abordagem metodológica, o método de procedimento, o tipo de pesquisa e as hipóteses que contribuem para o alcance dos objetivos. Além disso, demonstra-se também o cálculo amostral e os instrumentos utilizados na coleta e análise dos dados.

No quarto capítulo, apresenta-se os resultados e as discussões desta pesquisa que possuem os seguintes objetivos: i) traçar o perfil das MPE's pertencentes à amostra; ii) compreender as estratégias utilizadas pelas MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro; iii) apresentar os dados e informações sobre a gestão de custos das empresas pesquisadas; iv) demonstrar os resultados dos testes das hipóteses elaboradas; v) aplicar a análise multivariada fatorial com o objetivo de reduzir as variáveis em fatores.

Para finalizar, expõe-se as considerações finais e conclusões referentes aos resultados atingidos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Gestão Estratégica de Custos

Antes de se compreender as nomenclaturas pertencentes ao estudo dos custos organizacionais faz-se necessário a conceituação e revisitação do conceito de contabilidade gerencial, de onde origina-se o estudo dos mesmos. Esta pode ser entendida e conceituada como a área da contabilidade cujo objetivo é gerar informações claras e eficientes que auxiliem os gestores no controle e planejamento das atividades, tomada de decisão e alcance dos objetivos. Segundo Iudícibus (2010, p. 11) a contabilidade gerencial caracteriza-se como um

enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, de custos, na análise financeira e de balanços, colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Desse modo, tais informações são mais detalhadas, analíticas e disponibilizadas ao público interno das organizações. Crepaldi (2008, p. 7) corrobora com esta afirmação ao relatar que a contabilidade gerencial “é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais.” Neste mesmo contexto, Leone e Leone (2007, p. 20) também abordam a contabilidade gerencial definindo-a como “simplesmente um modo de tratar as várias informações contábeis, administrativas, financeiras, econômicas, orçamentárias, ambientais, sociais e o que mais houver”.

Por possuir ainda as características expostas acima, a contabilidade gerencial distingue-se em diversos aspectos da contabilidade financeira: enquanto a última deve expor seus relatórios seguindo normas e procedimentos pré-estabelecidos para que possam ser analisados de maneira comparativa com outras organizações, a primeira não possui padrões ou normas que lhe definem como ser executado. Além disso, conforme já citado anteriormente, o objetivo da contabilidade gerencial é atender aos usuários internos, enquanto a contabilidade financeira atende múltiplos e diversos usuários. Portanto, é destacável a abrangência da contabilidade gerencial para as empresas, visto que ela busca atender diferentes níveis hierárquicos dentro de uma organização, além de ser importante e necessária para quaisquer uma delas, independentemente de sua natureza.

Posteriormente à necessária e relevante revisitação do conceito e usabilidade da contabilidade gerencial, pode-se trazer a discussão das terminologias que envolvem o estudo dos custos organizacionais. Tais estudos podem ser encontrados com diferentes nomenclaturas em livros, artigos e revistas científicas, dentre os quais vale destacar a análise de custos, contabilidade de custos e gestão de custos. Shank e Govindarajan (1995, p. 4) definiram a análise de custos como “o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas”, e completaram afirmando que a Gestão Estratégica de Custos difere-se desta última por tratar-se de uma “análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais”. Leone e Leone (2007, p. 15) destacaram a nomenclatura Contabilidade Estratégica de Custos e ratificaram que tal não possuía nenhum significado para eles, “mesmo porque, jamais vimos esta contabilidade na prática, e muito menos na ficção científica”. Os autores afirmaram posteriormente que a contabilidade de custos, e não contabilidade estratégica de custos, produzia informações de custos para gestores e administradores do negócio, e como consequência iniciava-se então a Gestão de Custos, que segundo os mesmos poderia ser: “operacional, decisória, estratégica,

analítica, controladora ou tantos outros qualitativos, dependendo da necessidade de quem solicitou a preparação das informações.”

Independentemente da nomenclatura utilizada é reconhecida e inegável a importância do estudo e compreensão dos custos organizacionais para o desenvolvimento, crescimento e sucesso de qualquer negócio. Desse modo, admitindo a Gestão de Custos, mais precisamente Gestão Estratégica de Custos como o conceito que melhor define e aproxima-se da parte gerencial da contabilidade faz-se necessário defini-la, explorá-la e compreendê-la abordando todos os conceitos que envolvem e pertencem à essa gestão.

Para Hansen e Mowen (2001, p. 423) a “Gestão Estratégica de Custos é o uso de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva” e, seu surgimento, segundo Shank e Govindarajan (1995, p. 13) resulta da “mistura de três temas subjacentes, cada um retirado da literatura sobre gestão estratégica: análise da cadeia de valor, análise de posicionamento estratégico e análise de direcionadores de custos”, temas abordados na sequência desta pesquisa.

Na prática, diversas pesquisas empíricas e estudos de casos foram realizados para verificar a aplicabilidade da Gestão Estratégica de Custos. Gusmão e Almeida (2009), analisaram a utilização das informações de custos para fins estratégicos, tendo como principal propósito verificar se os gestores de empreendimentos hoteleiros da cidade de Curitiba e da região metropolitana aplicam os conceitos pertencentes à gestão dos custos organizacionais para desenvolver estratégias gerenciais que auxiliem no processo de tomada de decisão. Os resultados revelaram, quanto ao posicionamento estratégico, uma predominância da estratégia de diferenciação para as atividades fim, e, quanto à percepção dos gestores acerca da utilidade das informações sobre custos, tais afirmaram ser de extrema importância para facilitar negociações e obter economias.

Machado et al (2008) propuseram-se a identificar as práticas de gestão de custos adotadas por empresas da indústria de construção civil do Estado do Paraná. A pesquisa, aplicada em empresas de pequeno e médio porte, concluiu que a elaboração de planejamento com acompanhamento mensal dos resultados (real x orçado) é uma prática adotada por empresas de pequeno porte com prioridades estratégicas de diferenciação e, que, a elaboração de orçamento detalhado dos custos é uma prática adotada por empresas de médio porte com prioridades estratégicas de enfoque.

Neste mesmo sentido, Souza, Silva e Pilz (2010) buscaram identificar quais formações e práticas da Gestão Estratégica de Custos estavam presentes na administração de uma indústria química brasileira sediada no Rio Grande do Sul e com expressiva presença internacional. Os resultados indicaram, contrariamente ao que diz a literatura, uma acentuada preferência pela utilização de práticas tradicionais de custos, mesmo com a empresa atuando com liderança em um mercado competitivo. Os autores detectaram ainda que a não identificação objetiva dos possíveis benefícios promovidos por tal gestão bloqueia a adoção de demais práticas.

Por fim, Raupp et al (2012) investigou a aderência do modelo de Gestão Estratégica de Custos implementado em uma empresa estatal de energia elétrica ao modelo proposto por Shank e Govindarajan, sob a ótica dos gestores e empregados. Para o alcance dos objetivos foram considerados dez fatores, internos e externos à organização, derivado dos três temas subjacentes da literatura estratégica (mencionados acima e que serão abordados a seguir). Os autores concluíram que à época, o modelo tinha sido implementado parcialmente na empresa e que os entrevistados dos três níveis hierárquicos concordavam que: i) a análise da cadeia de valor concentra fatores que facilitam e, ao mesmo tempo, dificultam a implementação do modelo; ii) a análise do posicionamento estratégico concentra os fatores que estão mais

estruturados; e iii) a análise dos direcionadores de custos concentra os fatores que mais dificultam a completa implementação da GEC.

2.1.1 Análise da cadeia de valor

A contabilidade gerencial tem seu foco voltado ao ambiente interno das organizações, isto é, preocupa-se com seus processos, produtos, planejamento e aquisição de materiais. Dessa forma, adota o conceito de valor agregado, que inicia-se nas compras realizadas à partir de seus fornecedores e se encerra nas vendas aos clientes. Por outro lado, na Gestão Estratégica de Custos, faz-se necessário gerenciar os custos organizacionais de forma mais ampla e abrangente, com foco voltado ao ambiente externo da organização, adotando assim o conceito de cadeia de valor. Para Porter (1990, p. 31)

a cadeia de valores desagrega uma empresa nas suas atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação. Uma empresa ganha vantagem competitiva, executando estas atividades estrategicamente importantes de uma forma mais barata ou melhor do que a concorrência.

Assim, a empresa e seu ambiente interno são apenas uma parte integrante desta cadeia global de valor e, a forma pela qual a organização utiliza esta cadeia a diferencia das demais organizações, possibilitando assim o surgimento de vantagens competitivas. Porter (1994, p. 34) relata ainda que “uma empresa é rentável se o valor que ela impõe ultrapassa os custos envolvidos na criação dos produtos. Criar valor para os compradores que exceda o custo disto é a meta de qualquer estratégia genérica”. Portanto, a análise da cadeia de valor utilizada na Gestão Estratégica de Custos, objetiva a criação e manutenção de valor superior aos custos apropriados aos produtos e serviços. Por este motivo, os autores Shank e Govindarajan (1995, p. 14) ao destacarem a relevância da cadeia de valor, ressaltaram a diferença desta para o valor agregado, evidenciando que “de uma perspectiva estratégica, o conceito de valor agregado apresenta dois grandes problemas: começa muito tarde e pára muito cedo”, ou seja, iniciar a gestão de custos apenas no momento em que se realizam as compras faz com que se percam diversas oportunidades de explorar ligações e alianças estratégicas com os numerosos fornecedores.

2.1.2 Análise do posicionamento estratégico

O segundo tema que integra a Gestão Estratégica de Custos consiste na análise do posicionamento estratégico. Encontra-se três abordagens estratégicas genéricas bem-sucedidas para superar os concorrentes: liderança no custo total, diferenciação e enfoque.

Para Porter (1986, p. 49), a liderança no custo total “consiste em atingir a liderança em uma indústria através de um conjunto de políticas funcionais orientadas para este objetivo básico”, e complementou dizendo que para alcançar este nível é necessário a “construção agressiva de instalações em escala eficiente, uma perseguição vigorosa de redução de custos pela experiência, um controle rígido do custo e despesas gerais e a minimização destes em áreas como publicidade e etc.” O enfoque central desta estratégia consiste em possuir uma estrutura de custos associada aos produtos e serviços abaixo de seus concorrentes, objetivando uma elevada atenção ao controle dos mesmos, mas não ignorando principalmente a qualidade e a assistência aos clientes.

A estratégia genérica de diferenciação consiste em criar um diferencial no produto e/ou serviço oferecido pela organização. Nesta estratégia, os custos não são ignorados, mas não possuem neles o seu enfoque, visto que seu objetivo é satisfazer os clientes por meio de produtos ou serviços inovadores.

Por fim, a estratégia genérica de enfoque consiste em focar um determinado nicho de mercado (grupo de pessoas, segmento de produtos, mercado geográfico). As organizações que praticam esta estratégia acreditam que podem atender seus segmentos de clientes de forma mais eficiente que seus concorrentes, que competem de forma mais amplificada.

Um ponto central deste tema é que, de acordo com o posicionamento estratégico adotado pela organização, também deverão ser adotados diferentes aspectos no que tange à gestão dos custos. Os autores Shank e Govindarajan preocuparam-se neste sentido e evidenciaram que “uma vez que a diferenciação e a liderança de custos envolvem diferentes posturas administrativas, também envolvem diferentes perspectivas de análise de custos”. Por isso, os mesmos autores resumiram as principais diferenças encontradas na gestão de custos, de acordo com a utilização das duas principais estratégias genéricas pertencentes à análise do posicionamento estratégico e as disponibilizaram (Quadro 01).

Quadro 1 - Diferenças na Gestão de Custos causadas por diferenças na estratégia

	Principal Ênfase Estratégia	
	Diferenciação de Produto	Liderança de Custo
Papel dos Custos Planejados dos produtos na avaliação de desempenho	Não muito importante	Muito importante
Importância de conceitos como orçamento flexível para controle de custo de fabricação	Moderado a baixo	Alto a muito alto
Importância observada dos orçamentos	Moderada a baixo	Alto a muito Alto
Importância da análise dos custos de marketing	Crítico para o sucesso	Geralmente não é feito numa base formal
Importância do custo de produto como um dado na decisão de preço	Baixo	Alto
Importância da análise de custo do concorrente	Baixo	Alto

Fonte: Shank e Govindarajan (1995, p. 20)

2.1.3 Análise de direcionadores de custos

Na gestão dos custos organizacionais entende-se que o custo surge em decorrência de diversos fatores que podem manifestar-se de diversas formas, desde as mais simples até aquelas com alto nível de complexidade. Desse modo, sob ponto de vista da gestão estratégica de custos, entende-se que o custo ocorre por meio da interação de um coletivo de direcionadores que tendem a interferir no comportamento do mesmo, fazendo com que tais direcionadores determinem a forma pela qual os custos das atividades sejam atribuídas aos produtos e serviços. Shank e Govindarajan (1995, p. 22) afirmam que “na contabilidade gerencial, o custo é uma função, basicamente, de um único direcionador de custos: volume de produção” e o diferenciam da perspectiva da gestão estratégica de custos ao relatarem que “no gerenciamento

estratégico de custos, o volume de produção é visto como captando muito pouco da riqueza do comportamento de custos”. Com isso, é possível perceber o objetivo da Gestão Estratégica de Custo em observar, estudar e compreender os custos organizacionais de uma forma mais ampla, explícita e em nível estratégico.

Partindo então do princípio de que o volume de produção é apenas um dos diversos direcionadores que tentam explicitar o comportamento dos custos, Scherer (1980) demonstrou uma categoria de direcionadores de custos denominados estruturais, que abordam cinco itens: escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade. Prontamente, Riley (1987) descreveu em sua obra uma segunda categoria de direcionadores de custos: os direcionadores de execução, que são aqueles que estão diretamente ligados ao desempenho da empresa (gestão da qualidade, capacidade, eficiência do layout das instalações, configurações dos produtos e serviços, exploração da cadeia de valor da empresa, entre outros). O que de fato mostra-se relevante é o entendimento estratégico da gestão de custos em buscar compreender o comportamento dos custos organizacionais sob os diversos direcionadores que influenciam e determinam o seu surgimento, desenvolvimento e apropriação.

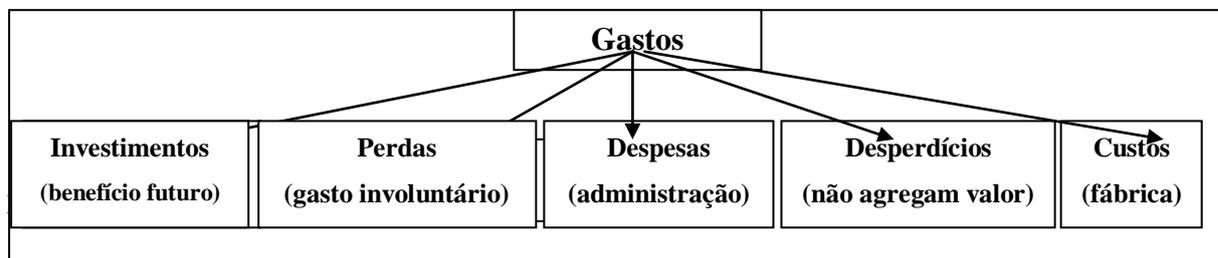
2.1.4 Conceitos fundamentais da gestão estratégica de custos

Para uma gestão eficiente e eficaz dos custos organizacionais, objetivo primordial da Gestão Estratégica de Custos, faz-se necessário compreender os conceitos fundamentais que relacionam-se com esta gestão. Tais conceitos são encontrados nas diversas obras que estudam e pesquisam custos, além de serem aplicados no cotidiano das organizações.

1.1.4.1 Gastos

Entende-se por gastos as transações e os sacrifícios financeiros realizados pela organização na obtenção de bens ou serviços. Schier (2006, p. 14) afirma que o gasto corresponde à “compra de produtos ou serviços que gera desembolso imediato ou futuro para a empresa, representado por entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. O gasto praticado pelas organizações é um conceito bastante abrangente e, na maioria das vezes, engloba outros conceitos que serão abordados na sequência deste estudo (Figura 02).

Figura 1 - Decorrências dos Gastos



1.1.4.2 Desembolso

O desembolso consiste no pagamento gerado a partir da aquisição de bens ou serviços. Schier (2006, p. 14-15) relata que os desembolsos são “saídas em dinheiro ou cheque que

ocorrem devido ao pagamento de uma aquisição efetuada à vista ou de uma obrigação assumida anteriormente”.

Conforme descrito acima, o desembolso, na maioria das vezes, ocorre em consequência de um gasto, ou seja, aquisição de um bem ou serviço. No entanto, o gasto e o desembolso podem ocorrer simultaneamente e em períodos distintos. Quando a empresa realiza a aquisição de um determinado bem ou serviço e concretiza o pagamento à vista, ocorre o gasto e o desembolso simultâneos. Por outro lado, quando a empresa adquire um bem ou serviço com pagamentos a serem feitos em períodos futuros, ocorre o gasto, mas não o desembolso. De forma resumida, Lins e Silva (2005, p. 5) relataram exatamente isto, afirmando que “o desembolso pode ocorrer antes, no decorrer, ou depois da entrada do recurso comprado.”

1.1.4.3 Investimentos

Compreende-se por investimentos os gastos pela qual a organização espera obter benefícios futuros. Segundo Padoveze (2010, p. 319) são “ os gastos efetuados em ativo ou despesas e custos que serão imobilizados ou diferidos. São gastos ativados em função de sua vida útil ou benefícios futuros.”

Os investimentos também são denominados como gastos ativados. Isto deve-se ao fato destes possuírem a característica de serem incorporados ao ativo da organização e conseqüentemente ao patrimônio da mesma. Para Schier (2006, p. 15), podem ser chamados de investimentos “todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens e serviços que são estocados nos ativos da empresa para baixa ou amortização, quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização”.

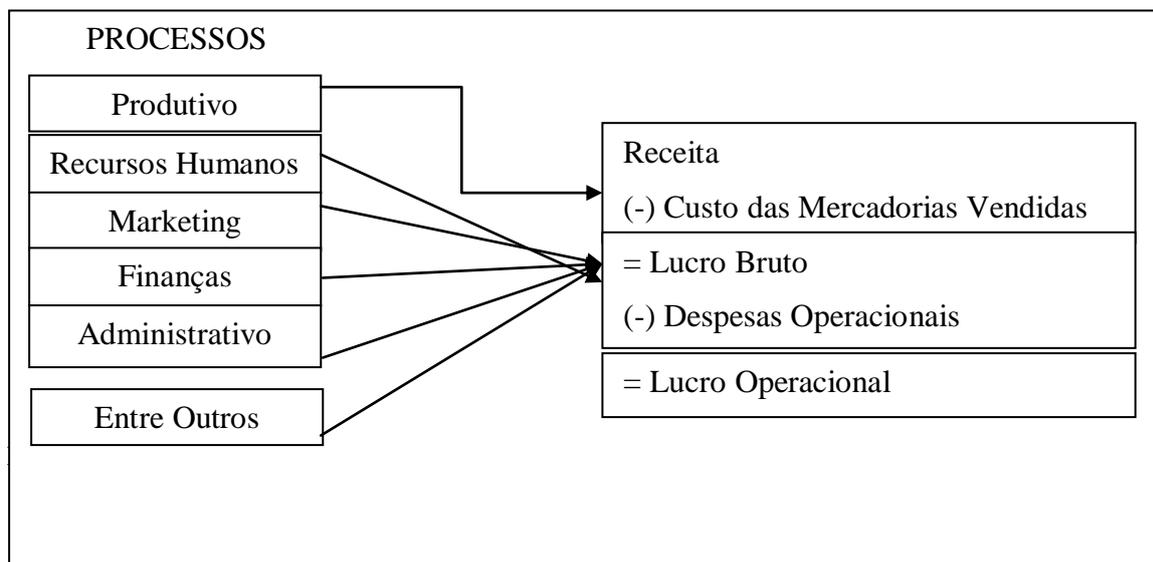
1.1.4.4 Custos x Despesas

Segundo Bruni e Famá (2009, p. 23), custos representam “gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e serviços, isto é, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade.” Englobam todos os gastos necessários para que o produto tenha condição de ser vendido ou o serviço condição de ser prestado, desde que relacionados com a atividade fim da empresa.

Em contrapartida, as despesas podem ser expressas como os gastos que não estão diretamente ligados à atividade fim da empresa e sim à obtenção de receitas. Logo, englobam, em totalidade, os gastos relativos às atividades comerciais, financeiras, administrativas, de suporte, de marketing, entre outras.” Schier (2006, p. 15) expõe neste sentido, ao afirmar que as despesas “são itens que reduzem o patrimônio líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas”.

Dentre os conceitos fundamentais da Gestão Estratégica de Custos, os custos e as despesas são aqueles que necessitam de maior atenção para serem entendidos, uma vez que na prática organizacional, em grande parte das vezes, sua distinção não será de fácil consecução. No entanto, tal distinção será de extrema relevância para a aplicação de uma gestão de custos eficiente (Figura 02).

Figura 2 - Custos x Despesas



Diante de todo o exposto acima, Pinto et al (2008, p. 20) evidenciaram a complexidade dos conceitos fundamentais da Gestão Estratégica de Custos ao afirmarem que

a forma como os gastos impactam o resultado redefinirá sua classificação. Se esses gastos não impactam o resultado, mas o farão no futuro, serão estocados e, portanto, representam investimentos. Se esses gastos impactam o resultado de forma direta, ou seja, são os responsáveis diretos pela geração de receita, representam custo das mercadorias vendidas, custo dos produtos vendidos ou custo dos serviços prestados. Se esses gastos impactam o resultado de forma indireta, ou seja, são responsáveis indiretamente pela geração de receita e estiverem correlacionados com a operação dos negócios, serão despesas operacionais; porém, se não estiverem correlacionadas com a operação dos negócios, serão despesas não operacionais. Finalmente, se esses gastos não impactam o resultado nem o farão no futuro, representam perdas.

1.1.4.5 Perdas

As perdas constituem os bens, serviços ou recursos consumidos de forma anormal e/ou involuntária em virtude de situações e acontecimentos externos ao controle da organização.

Encontra-se na literatura uma divergência de posicionamento no que refere-se à sua classificação. Enquanto uns defendem que as mesmas não devem ser classificadas como custos ou despesas, outros acham que estas podem enquadrar-se nestes conceitos em determinados momentos.

Para Padoveze (2010, p. 320), tais perdas são os “fatos ocorridos em situações excepcionais que fogem à normalidade das operações da empresa” e conclui afirmando que estas não são “consideradas operacionais e não fazem parte dos custos de fabricação dos produtos. São eventos econômicos negativos ao patrimônio empresarial, não habituais e eventuais, tais como deterioração anormal de ativos, perdas de créditos excepcionais e etc...”. Seguindo este mesmo raciocínio, Schier (2006, p. 16) relata que as perdas “não se confundem

com as despesas, nem com os custos, exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita”.

1.1.4.6 Desperdícios

Os desperdícios podem ser definidos como gastos decorrentes da produção que não agregam valor ao produto, ou seja, tais gastos podem ser eliminados sem que haja prejuízo na qualidade do produto ou serviço prestado. Para Brinson (1996, p. 80), são as “atividades que não agregam valor e que resultam em gastos de tempo, dinheiro, recursos sem lucro, além de adicionarem custos desnecessários aos produtos.”

Desse modo, compreende-se que os desperdícios, diferentemente das perdas, ocorrem de forma voluntária e em situações da qual a organização obtém total controle. Por isso, um importante objetivo da Gestão Estratégica de Custos é eliminar os desperdícios, visto que estes não agregam valor ao produto, geram custos desnecessários e maximizam a precificação dos produtos.

1.1.4.7 Custo de oportunidade

Entende-se por custo de oportunidade todos os custos assumidos pela opção de uma determinada escolha em decorrência dos benefícios que poderiam ser obtidos a partir de outras oportunidades não exploradas.

Segundo Vasconcellos (2006, p. 122-123) “são custos implícitos, que não envolvem desembolso. São estimados a partir do que poderia ser ganho, no melhor uso alternativo (por isso, também são chamados de custos alternativos)”.

1.1.4.8 Depreciação

A depreciação compreende a perda de valor dos ativos imobilizados de uma organização, devido a sua utilização, desgaste e envelhecimento. Marion (1988, p. 176) afirma que os “... bens do imobilizado, com o passar do tempo, em virtude de uso, vão sofrendo deterioração física, perdendo sua eficiência funcional. Esse desgaste ocorrido no período é contabilizado como despesa denominada depreciação.”

A depreciação é de extrema relevância para o estudo dos custos organizacionais, pois além de obter um percentual considerável dos custos ou despesas da organização, ela proporciona uma recuperação de recursos financeiros, que poderão, se administrados da forma correta, proporcionar a substituição desses bens depreciados ao fim de sua vida útil. Com uma visão da área financeira, Assaf Neto (2002, p. 139) afirmou que “esse processo de desvalorização do imobilizado é recuperado por meio da venda dos produtos finais. A depreciação é uma despesa e, como tal, é repassada no preço de venda do produto”.

Reiterando ainda a importância da depreciação para uma eficaz Gestão Estratégica de Custos, Oliveira (2002, p. 25) reconheceu a mesma como um dos conceitos mais importantes da contabilidade, “devido não só a sua presença praticamente em todas as demonstrações de

resultado, como também à sua relevante participação percentual no total de gastos (custos e despesas) da maioria das empresas, particularmente das companhias industriais.”

2.1.5 Classificação dos custos

2.1.5.1 Quanto à identificação

Quanto à identificação, os custos organizacionais podem ser classificados em custos diretos ou indiretos.

Os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos e serviços. Para Horngren, Datar e Foster (2004, p. 26), os custos diretos “são relativos ao objeto de custo em particular, e podem ser rastreados para aquele objeto de custos de forma economicamente viável”. Neste sentido, tais custos ocorrem em decorrência da produção do produto ou da prestação do serviço, pois são gastos indispensáveis para a execução dos mesmos. Como exemplos podem ser citados as matérias-primas utilizadas na produção de um determinado produto, a mão de obra utilizada para a produção do mesmo, ou ainda os gastos relativos às embalagens e recipientes.

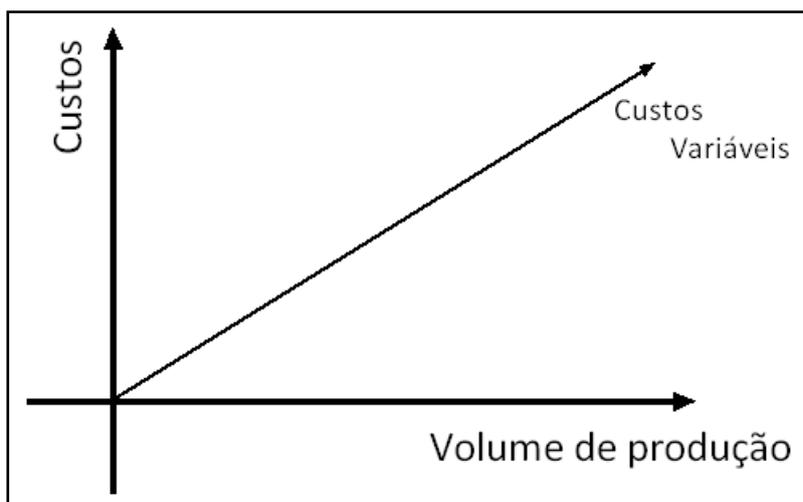
Por outro lado, os custos indiretos são aqueles que só podem ser alocados aos produtos por meio de estimativas, principalmente, devido sua dificuldade de medição. Santos et al (2006, p. 33) os define como “custos que são alocados aos produtos através de critérios de apropriação com determinado grau de subjetividade devido a não possuírem atributos perfeitamente identificados no objeto de custo de forma economicamente viável...”. Ferreira (2007, p. 53) compartilha deste mesmo pensamento e expõe que os custos indiretos são aqueles “que ocorrem genericamente em um grupo de atividades, ou em um grupo de departamentos, ou na empresa em geral, sem possibilidade de apropriação diretamente cada uma das funções de acumulação de custos”. Como exemplo desta classificação podem ser citados as depreciações do maquinário utilizado na produção de diversos produtos, gastos com limpeza da fábrica e do prédio, salários de supervisores e até a energia elétrica utilizada.

2.1.5.2 Quanto ao volume de produção

Quanto ao volume de produção, os custos podem ser classificados em fixos, variáveis, semifixos e semivariáveis.

Os custos variáveis podem ser definidos como a parte dos custos que estão diretamente relacionadas ao volume de produção, ou seja, quanto menor for o volume de produção ou prestação do serviço, menor também será o custo variável total e vice versa. Sendo assim, se em um determinado período não houver produção, também não haverá custos variáveis. Para Santos et al (2006, p. 34), são os “custos que alteram seu volume monetário total em proporção direta às mudanças no nível relativo da atividade, porém na unidade permanecem inalterados” (Figura 03). O custo que melhor exemplifica tal classificação é a matéria prima, pois esta oscilará conforme o volume de produção adotado no período, isto é, quanto maior o nível de produção, maior a quantidade de matéria prima utilizada.

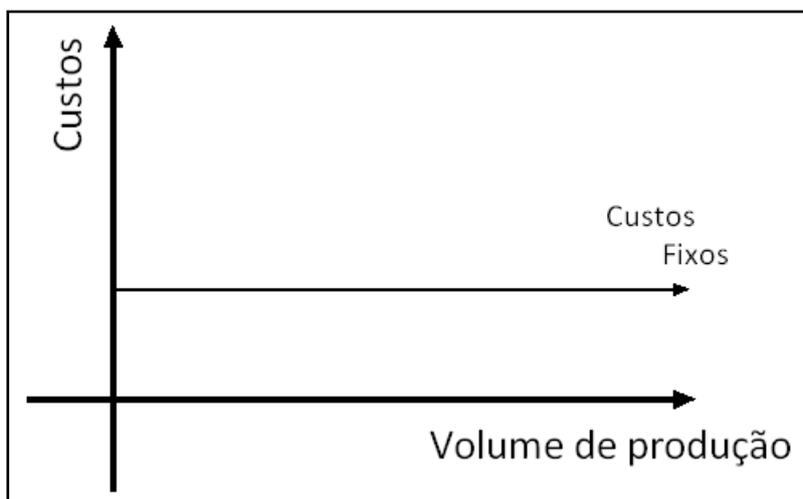
Figura 3 - Custos Variáveis



Fonte: Elaboração própria.

Em contrapartida, os custos fixos são aqueles que não se modificam em decorrência do nível de produção ou prestação de serviço. Megliorini (2012, p. 11) afirma que tais custos são “aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independentemente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada” (Figura 04). Diversos são os custos organizacionais que permanecessem constantes frente à oscilação das atividades da empresa e, dentre eles pode-se citar o aluguel da fábrica, o imposto predial e os salários de auxiliares de limpeza, porteiros e seguranças.

Figura 4 - Custos Fixos



Fonte: Elaboração própria.

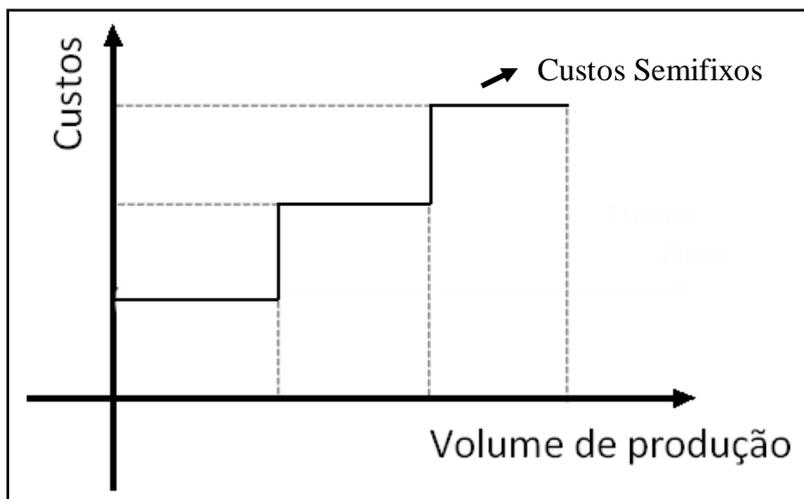
Além destes citados acima, há autores que consideram que nenhum custo pode ser completamente definido como fixo ou variável e, em consequência, utilizam as nomenclaturas de semifixos e semivariáveis, sendo estes uma combinação de ambos os custos classificados quanto ao volume de produção.

Para Padoveze (2010, p. 274), os custos semifixos “são aqueles que tem dentro de si uma parcela fixa e uma parcela variável”. Estes custos variam em forma de degraus quando

atingem um novo patamar de atividade (Figura 05). O exemplo que melhor define este tipo de classificação é citado por Leone (2013, p. 74-75), ao afirmar que

alguns custos fixos se apresentam sob a forma de degraus, isto é, eles permanecem constantes até um certo ponto do volume da atividade e, nesse momento, eles sobem para uma plataforma do volume da atividade. O exemplo mais prático deste custo refere-se aos salários de mestres e supervisores de uma fábrica ou departamento.

Figura 5 - Custos Semifixos

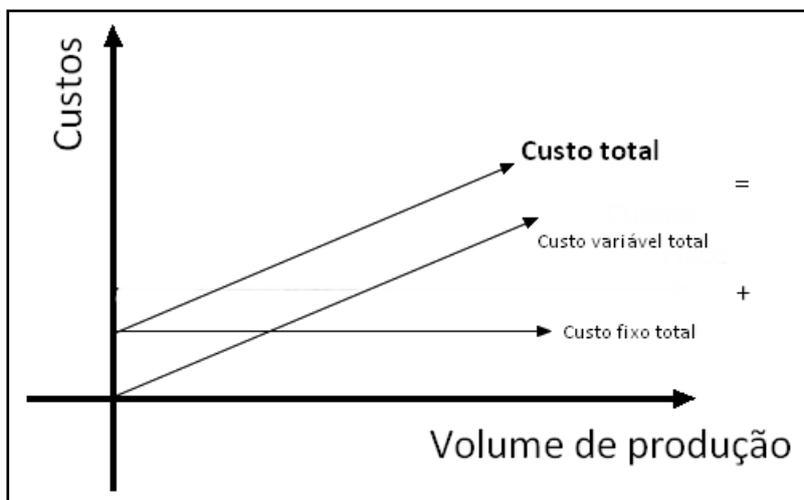


Fonte: Elaboração própria.

Os custos semivariáveis são custos que variam juntamente com o nível de produção; no entanto, possuem uma parcela fixa que ocorrerá mesmo que não haja atividades de produção. O custo que melhor ilustra tal definição é a energia elétrica (que possui um valor mínimo a ser pago a distribuidora de energia mesmo se não houver gasto).

Posteriormente a compreensão do comportamento dos custos quanto ao volume de produção, pode-se expor o posicionamento do custo total (Figura 06), que é encontrado por meio da soma do custo fixo total e do custo variável total.

Figura 6 - Custo Total



Fonte: Elaboração própria.

2.1.5.3 Quanto à ocorrência

Os custos organizacionais podem ser classificados ainda quanto sua ocorrência, que representam os diversos estágios do processo produtivo. Sob esta perspectiva, classificam-se em: custos básicos, de transformação, fabril, dos produtos fabricados e dos produtos vendidos.

Os custos básicos são aqueles que relacionam-se exclusivamente com a matéria-prima, isto é, são representados pelo valor da matéria prima consumida.

Os custos de transformação representam todos os esforços da empresa para transformar as matérias-primas adquiridas em produtos acabados. Tais custos podem ser mensurados por meio da soma dos custos referentes à mão de obra direta mais gastos gerais resultantes da fabricação.

Os custos fabris representam todos os custos necessários na elaboração dos produtos e serviços e, são obtidos através da soma dos custos básicos e dos custos de transformação.

Os custos dos produtos fabricados correspondem aos custos fabris ajustado pela variação dos produtos em estoque resultantes de outros exercícios. Para Santos et al (2006, p. 36), estes custos representam

o custo dos produtos produzidos que se encontram prontos para venda; pode conter custos de mais de um período (dependendo do ciclo de produção), ou seja, corresponde ao custo de produção do período (fabril) mais os estoques de produtos iniciados e não acabados no período anterior (produtos em elaboração), menos os produtos não acabados no período de apuração do resultado.

E, por fim, os custos dos produtos vendidos correspondem aos custos dos produtos entregues aos consumidores em um determinado período, isto é, consiste no valor da baixa pela transferência de propriedade dos produtos que foram vendidos ou prestados.

2.1.6 Métodos de custeio

Após o entendimento dos principais termos utilizados na Gestão Estratégica de Custos e da realização da classificação dos custos organizacionais quanto sua identificação, volume de produção e ocorrência, o gestor evidenciará uma eficiente apuração dos custos totais das atividades da organização. No entanto, ainda há a necessidade de identificação do custo unitário dos produtos e serviços, pois este configura-se como um importante instrumento em diversas ocasiões. Pinto et al (2008, p. 40) expõem tais ocasiões afirmando que

primeiro, o custo unitário é utilizado para valorar o estoque, um dos itens das demonstrações contábeis. Segundo, o custo de cada unidade vendida é transferido da conta estoque para a conta de custo das mercadorias vendidas, e esta, por sua vez, tem seu valor deduzido da conta receita, determinando, então, o resultado. Finalmente, a gestão necessita do custo unitário de um produto para ajudá-la em várias decisões, como, por exemplo, calcular o preço de venda.

Desse modo, os custos organizacionais são, primeiramente, identificados e classificados e posteriormente apropriados aos produtos e/ou serviços, dando início à etapa de definição e utilização dos métodos de custeio. Assim, compreende-se como Métodos (ou sistemas) de Custeio a forma pela qual os custos são apropriados, alocados ou associados aos produtos e serviços da organização, podendo ainda serem diferenciados quanto à forma (sistemas monistas e dualistas) e quanto ao conteúdo (sistema de custeio por absorção, variável, ABC).

Os sistemas monistas ocorrem quando existe apenas uma contabilidade na empresa, isto é, a contabilidade e gestão de custos estão inseridas na contabilidade financeira. Por outro lado,

os sistemas dualistas ocorrem, como o próprio nome refere-se, quando há duas contabilidades na empresa, a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial (custos). Conforme já mencionado anteriormente neste estudo, a contabilidade financeira possui o objetivo de produzir informações para o público externo da organização, como os acionistas, governo, clientes e fornecedores, enquanto a contabilidade gerencial produz informações ao público interno, auxiliando no processo de tomada de decisão. Bertó e Beulke (2005, p. 14) afirmam que “as duas contabilidades são independentes e autônomas em termos de instrumentos e formas de apuração e, dependendo do objetivo da aplicação, elas podem ser independentes em termos de insumos físicos e de valores empregados”.

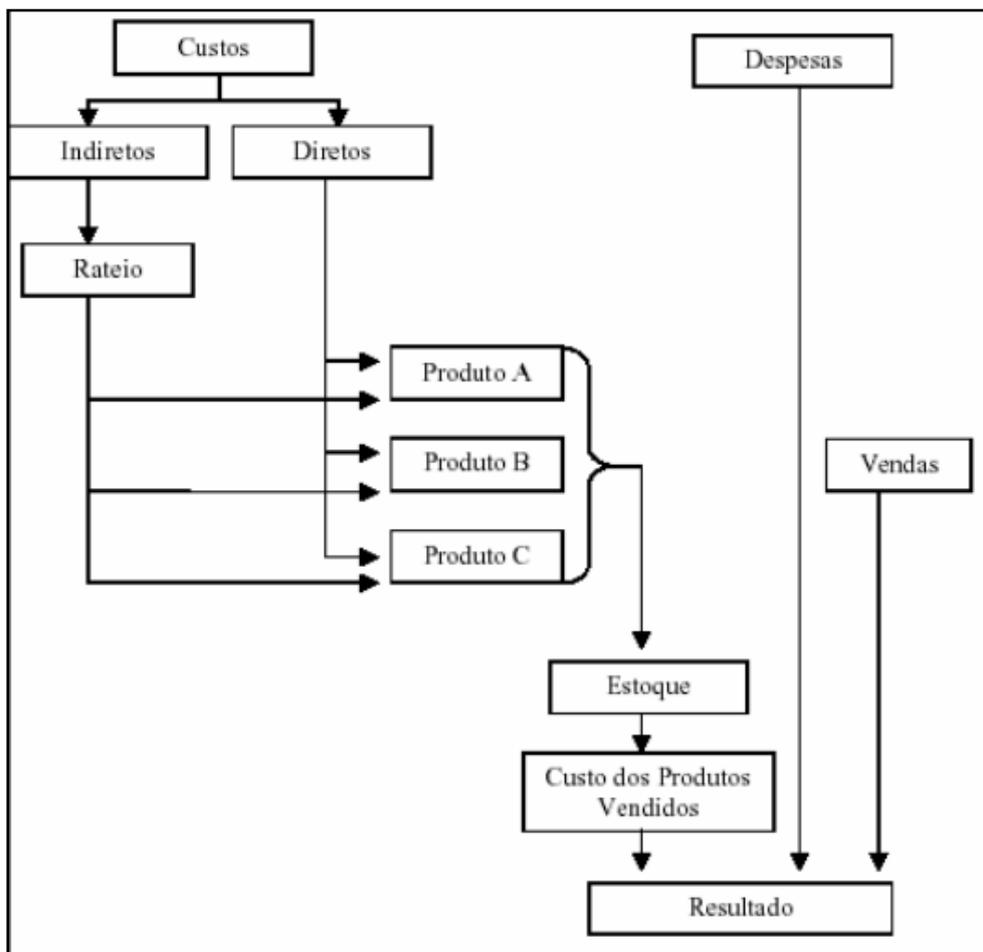
Quanto ao conteúdo, destaca-se na literatura o custeio por absorção (integral), custeio variável (marginal) e sistema de custeio baseado em atividades - ABC, descritos em sequência.

2.1.6.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção consiste em um sistema que apropria todos os custos aos produtos e serviços, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. Padoveze (2010, p. 341-342) afirma que o custeio por absorção “é o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.” De modo semelhante, Megliorini (2012, p. 26) afirmou que tal sistema de custeio “caracteriza-se por apropriar custos fixos e variáveis aos produtos, onde os produtos fabricados absorvem todos os custos incorridos de um período”. Adiante, o custeio por absorção pode ocorrer sem ou com departamentalização (Figura 07 e 08).

O custeio por absorção sem departamentalização ocorre de forma mais simples, resumindo-se em três etapas de implementação, onde a primeira consiste na separação dos gastos entre custos (ligados à produção) e despesas (ligados às atividades de apoio), a segunda na apropriação dos custos diretos aos produtos, mercadorias e serviços e, por fim, a terceira na apropriação dos custos indiretos por meio de critérios de rateio.

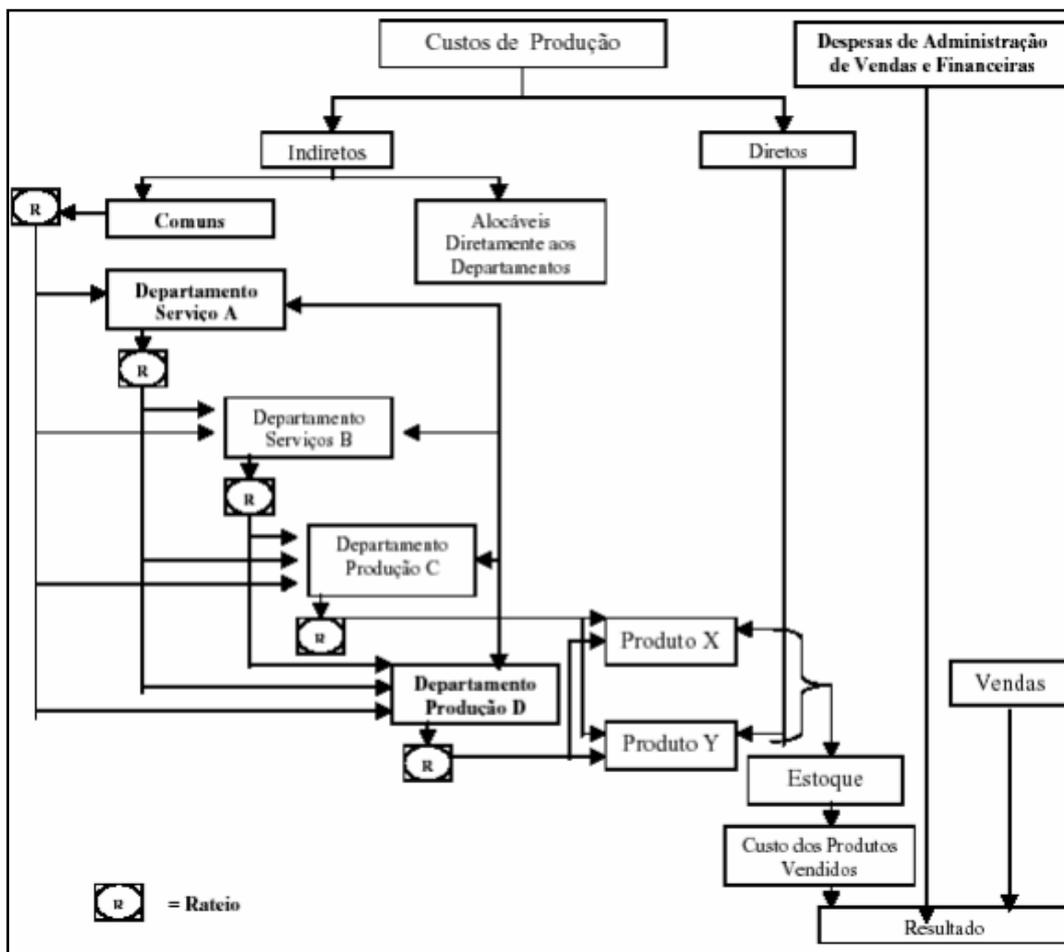
Figura 7 - Esquema do Custeio por Absorção sem departamentalização



Fonte: Martins (2003, p. 38)

Prontamente, o custeio por absorção com departamentalização ocorre de forma mais complexa à anterior. Primeiramente, os gastos são separados entre custos e despesas. Posteriormente, os custos diretos são apropriados aos produtos, serviços e mercadorias. A grande diferença do custeio por absorção com departamentalização encontra-se na apropriação dos custos indiretos. Enquanto na primeira (sem departamentalização), os custos indiretos são apropriados aos produtos por critérios de rateios, na segunda (com departamentalização), os critérios de rateios apropriam os custos indiretos primeiramente aos diferentes departamentos de produção para depois apropriá-los aos produtos, serviços e mercadorias, conforme observa-se na ilustração a seguir.

Figura 8 - Esquema do Custeio por Absorção com departamentalização



Fonte: Martins (2003, p. 51)

Ainda quanto ao custeio por absorção com departamentalização, Borgert (2009, p. 68) relata que

o esquema de distribuição do Custeio por Absorção com Departamentalização sugere uma redistribuição de custos entre os departamentos, de tal forma que todos os custos dos departamentos de apoio recaiam, em última instância, nos departamentos produtivos. Por fim, em geral com base no tempo de fabricação, os custos são transferidos aos produtos e/ou serviços produzidos.

Em prosseguimento, é possível destacar diversas vantagens e características positivas apontadas por diversos autores e estudiosos no que refere-se ao sistema de custeio por absorção. Perez Jr, Oliveira e Costa (2012, p. 62) destacaram uma característica favorável deste método ao relatar que é “o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal.”

Ferreira (2007, p. 160) evidenciou duas grandes vantagens mais relevantes desse sistema:

- Por ser o método adotado pela contabilidade financeira, é, portanto, válido tanto para fins de balanço patrimonial e demonstração dos resultados como também para o imposto de renda na apresentação dos lucros fiscais;

- Traz melhores informações à gerência, para o estabelecimento dos preços de venda, visando a recuperação de todos os custos incorridos pela empresa.

No entanto, Crepaldi (2008, p. 133) evidenciou alguns pontos desfavoráveis do custeio por absorção:

- os custos dos produtos não poderão ser comparados em bases unitárias quando houver alterações no volume de produção;
- a forma de atribuição de custos indiretos é feito por meio de rateios, o que complica e aumenta o trabalho administrativo, além de conferir um grau de subjetividade a essa atribuição;
- não oferece informações suficientes para a tomada de decisão, já que muitas das decisões se baseiam em análise separada dos custos fixos e variáveis: não permite análise do tipo relação Custo/Volume/Lucro;
- dificulta o controle orçamentário e a determinação de padrões.

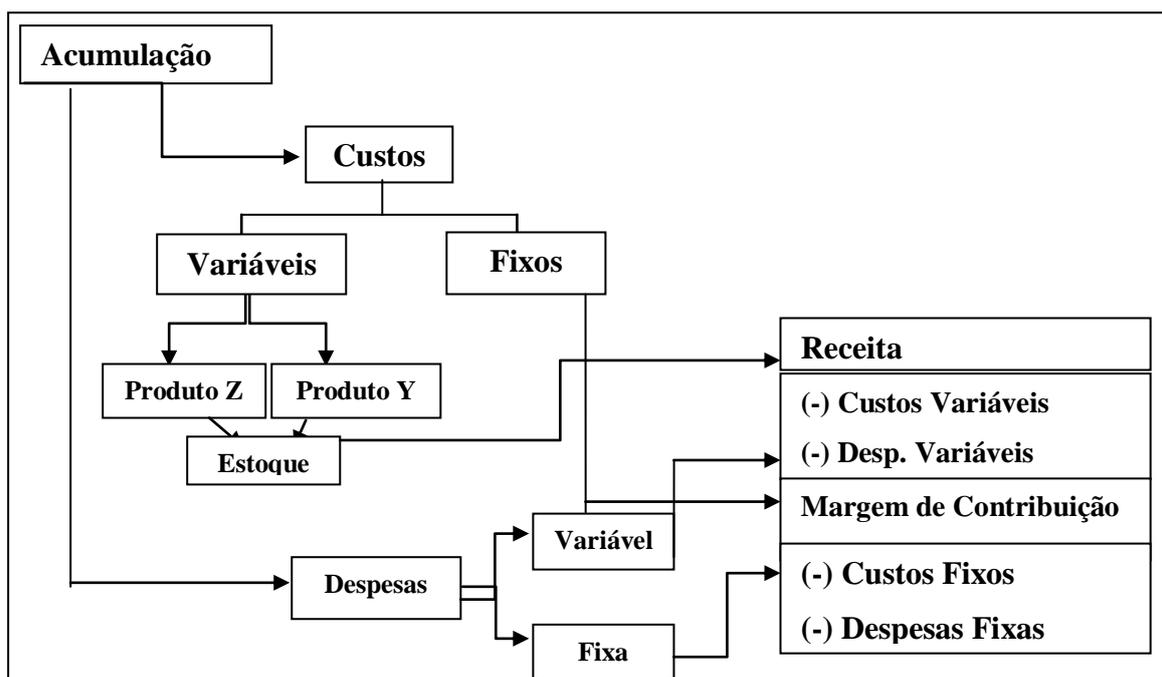
Desse modo, em resposta às diversas críticas e desvantagens do sistema de custeio por absorção surge o sistema de custeio variável, descrito a seguir.

2.1.6.2 Custeio variável

O Método de Custeio Variável, consiste em um sistema que considera apenas os custos e despesas variáveis como custos de produção. Para tanto, desconsideram os custos fixos, vistos que os mesmos existem mesmo que não haja produção em um determinado período. Bornia (2002, p. 55) evidencia que “no custeio variável, apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período”. Uma importante característica deste sistema se dá em sua utilização para fins gerenciais, visto que sua utilização não é permitida pela legislação brasileira em vigor.

Destaca-se um esquema do custeio variável, disposta em sequência (Figura 09).

Figura 9 - Esquema do Custeio Variável



Fonte: Pinto et al (2008, p. 47)

O fluxo de produção do custeio variável consiste então na separação dos custos e despesas variáveis e a relação destes com cada produto ou serviço do portfólio da organização. Para alcançar este objetivo, Pinto et al (2008, p. 46-47) relata que

separa-se, portanto, o que realmente pertence a cada produto e varia conforme a sua quantidade (custos variáveis), e o que pertence à capacidade estrutural da organização e que, portanto, independe da quantidade produzida (custos fixos). Assim, o gestor consegue calcular quanto os produtos e serviços contribuíram para que a empresa possa cobrir seus gastos fixos e, ainda, remunerar os investidores.

De forma semelhante ao custeio por absorção é possível encontrar na literatura inerente a este sistema vantagens e desvantagens, além de críticas e elogios ao método, sendo de extrema relevância destacá-las neste referencial. Para Bertó e Beulke (2005, p. 15), uma característica positiva deste sistema se dá em seu caráter “eminente gerencial, dotado de muita flexibilidade, é um sistema que facilita a estratégia de preços em termos de competitividade para a empresa”. Martins (2003, p. 145) evidencia que um grande benefício de sua utilização se mostra em

propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

Em seu estudo, Crepaldi (2008, p. 133) elabora cinco vantagens primordiais do Custeio Variável:

- os custos dos produtos podem ser comparados em bases unitárias, independentemente do volume de produção;
- facilita o tempo e o trabalho despendidos, tornando mais prática a apuração e a apresentação de informações;
- melhor controle dos custos fixos, por se apresentarem separadamente nas demonstrações;
- facilita a elaboração e o controle de orçamentos e a determinação e o controle de padrões;
- fornece mais instrumentos de controle gerencial.

Em contrapartida, Lins e Silva (2005, p. 136-137) apresentaram críticas ao método, fundamentando-as em:

- No caso de empresas com sazonalidade das vendas, haveria a possibilidade de prejuízos em períodos de estocagem e altos lucros por ocasião das vendas;
- Sua melhor aplicabilidade se dá apenas a curto prazo, não sendo possível o seu emprego de forma adequada a longo prazo, uma vez que a utilização desse custeio na formação de preço poderá representar a desconsideração dos custos para a renovação do parque industrial, de forma a garantir a continuidade da empresa;
- Alguns custos variáveis variam de forma irregular, ou seja, não diretamente com o volume de vendas.

2.1.6.3 Comparativo entre o custeio por absorção e o custeio variável

Posteriormente a conceituação, aplicação e apresentação das principais vantagens e desvantagens do Sistema de Custeio por Absorção e do Sistema de Custeio Variável pode-se apresentar uma comparação entre eles, destacando suas principais diferenças e semelhanças. A contribuição de maior relevância neste quesito, mostrou-se no estudo de Leone (2013), exposto abaixo (Quadro 02).

Quadro 2 - Comparativo entre o Custeio por Absorção e o Custeio Variável

Custeio por Absorção	Custeio Variável
1 – Não há a preocupação em classificar custos fixos e variáveis.	1 – Classifica os custos em fixos e variáveis.
2 – Classifica os custos em diretos e indiretos.	2 – Classifica os custos em diretos e indiretos.
3 – Debita ao segmento, em cujo custo está sendo apurado os seus custos diretos e também os indiretos através de uma taxa de absorção.	3 – Debita ao segmento, em cujo custo está sendo apurado apenas os custos que são diretos ao mesmo e variáveis em relação ao parâmetro escolhido como base.
4 – Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.	4 – Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de vendas.
5 – É um critério legal e fiscal, de uso externo.	5 – É um critério administrativo e gerencial, de uso interno.
6 – Aparentemente, sua filosofia básica alia-se aos preceitos geralmente aceitos de contabilidade, principalmente os fundamentos do regime de competência.	6 – Aparentemente sua filosofia básica contraria os preceitos geralmente aceitos de contabilidade, principalmente os fundamentos do regime de competência.
7 – Apresenta a Margem Operacional - diferença entre as receitas e os custos diretos e indiretos do segmento estudado.	7 – Apresenta a Contribuição Marginal - diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis do segmento estudado.
8 – O custeamento por absorção destina-se a auxiliar a gerência no processo de determinação da rentabilidade e de avaliação patrimonial.	8 – O custeamento variável destina-se a auxiliar, sobretudo, a gerência no processo de planejamento e de tomada de decisões.
9 – Como o custeamento por absorção trata dos custos diretos e indiretos de determinado segmento, sem cogitar de perquirir se os custos são variáveis ou fixos, apresenta melhor visão para o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa.	9 – Como o custeamento variável trata dos custos diretos e variáveis de determinado segmento, o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa não é bem explorado.

Fonte: Leone (2013, p. 406-407)

Ao observar o quadro acima, que expõe as principais diferenças e semelhanças entre os custeios, percebe-se que os sistemas devem ser utilizados de forma complementar nas organizações, pois em diversas ocasiões os pontos positivos de um surgem a partir de críticas firmadas no outro. Assim, enquanto o custeio por absorção atende a legislação em vigor e aos princípios contábeis, o custeio variável atende à demanda interna da organização, fornecendo informações mais eficientes aos gestores, propiciando assim melhores decisões.

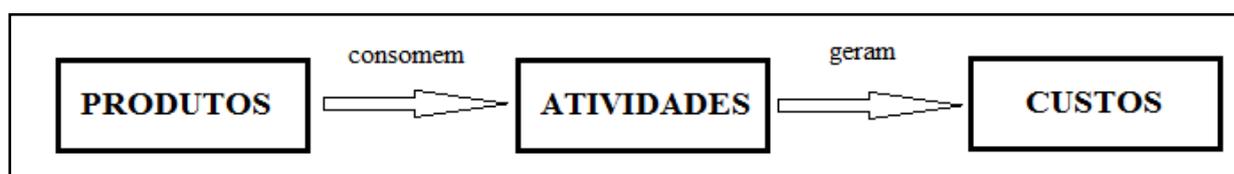
2.1.6.4 Custeio baseado em atividades (ABC)

O Sistema de Custeio Baseado em Atividades, do inglês Activity Based Costing (ABC), surgiu nos Estados Unidos na década de 1980, em decorrência do trabalho de Robert Kaplan e Robin Cooper, professores da Harvard Business School. De acordo com os próprios autores no CRC/SP, este método

é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercados e clientes. (CRC/SP, 1995, p. 16)

No Custeio por Absorção, método legalmente aceito pela legislação em vigor, entende-se que os produtos, mercadorias ou serviços consomem recursos. Por outro lado, no Custeio Baseado em Atividades entende-se que tais produtos consomem atividades, onde, estas atividades sim, consomem os recursos, conforme evidencia-se abaixo (Figura 10).

Figura 10 - Lógica de Funcionamento do ABC



Fonte: Elaborado pelo Autor.

Para Santos, Schmidt e Pinheiro (2006, p. 95), o ABC “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos” e, utilizando-se da linguagem figurada, Pinto et al (2008, p. 55) explicaram a lógica de funcionamento do método de custeio ABC de forma simples e clara:

da mesma forma que o método por absorção diz que os produtos absorvem todos os custos, nós, humanos, consumimos energia elétrica. Pela visão do Custeio ABC, no entanto, nós não consumimos energia elétrica. Quem consome são os eletrodomésticos. Nós usamos os eletrodomésticos. Ou seja, os produtos não consomem recursos. Na verdade, quem consome os recursos são as diversas atividades executadas pela empresa. Os produtos consomem tais atividades.

Em sequência, divide-se a aplicação do método ABC em cinco etapas, onde a primeira refere-se à identificação das atividades relevantes de cada departamento. Em sua obra, Horngren, Datar e Foster (2004, p. 131) definiram uma atividade como “um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um propósito específico: por exemplo, projeto de produtos, ajuste de máquinas, operação de máquinas ou distribuição de produtos.”

A segunda etapa consiste na atribuição de custos às atividades identificadas no passo anterior. Martins (2003, p. 65) também corrobora neste sentido, ao afirmar que “o custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la”. Nesta

afirmação, pode-se confirmar o que foi exposto anteriormente neste estudo (no método ABC as atividades consomem recursos).

Em prosseguimento, a terceira etapa para aplicação do método ABC corresponde à identificação e seleção dos direcionadores de custos (cost drivers). É nesta etapa que encontra-se o grande diferencial do método ABC para os demais, visto que a forma de atribuição dos custos aos produtos se relevará à partir da seleção destes direcionadores. Para os autores Horngren, Datar e Foster (2004, p. 29), os direcionadores de custos podem ser definidos como “uma variável, como o nível de atividade ou volume, que casualmente afeta os custos sobre dado período de tempo. Ou seja, existe um relacionamento de causa e efeito entre uma mudança no nível de atividade ou volume no nível de custos totais.” Ainda nesta etapa, é possível distinguir dois tipos de direcionadores: os de primeiro estágio, conhecidos como direcionadores de custos de recursos, e os de segundo estágio, conhecidos como direcionadores de custos de atividades.

A quarta etapa consiste em atribuir os custos dos recursos às atividades. Nesta etapa, por meio do rastreamento busca-se analisar a real relação entre o custo e a atividade por meio do direcionador de recursos. Cabe frisar que a metodologia utilizada nesta etapa se mostra através do rastreamento e não do rateio, pois, conforme expõe Martins (2003, p. 67)

poder-se-ia dizer que há semelhança entre os critérios de rateio e os direcionadores de recursos, pois ambos indicam a relação do custo com o departamento ou atividade. A grande diferença entre eles é que o segundo indica uma relação mais verdadeira, obtida através de estudos e pesquisas, e não são resultados de mera arbitrariedade e subjetivismo.

Por fim, a quinta e última etapa corresponde à atribuição dos custos das atividades aos produtos, mercadorias ou serviços. Para alcançar este objetivo, faz-se o levantamento qualitativo e quantitativo da ocorrência dos direcionadores de atividades por produto e por um determinado período.

2.1.7 Análise do custo-volume-lucro

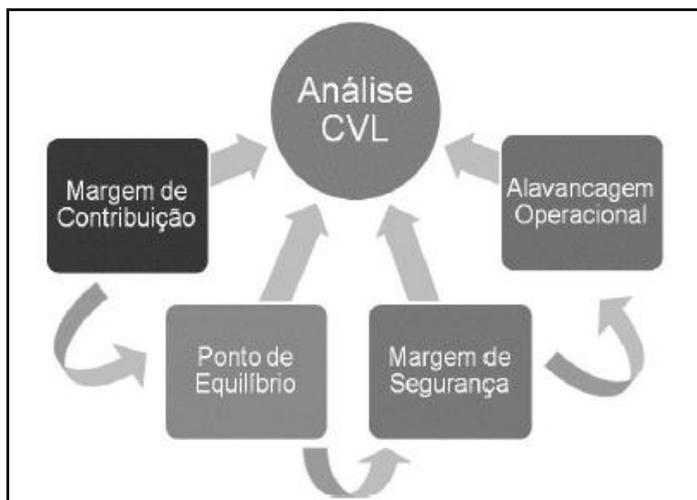
Uma eficiente ferramenta que auxilia os gestores no processo de tomada de decisão gerencial denomina-se Análise do Custo-Volume-Lucro. Segundo Eldenburg e Wolcott (2007, p. 90), a análise Custo-Volume-Lucro é “uma técnica que examina as alterações nos lucros em resposta a alterações nos volumes, nos custos e nos preços das vendas.” De acordo com Lins e Silva (2005, p. 99), esta ferramenta

permite analisar melhor os gastos da empresa em relação os volumes produzidos ou vendidos, determinando pontos importantes para fundamentar futuras decisões de aumento ou diminuição dos volumes de produção, corte ou manutenção de produtos, mudanças no mix de produção, incorporação de novos produtos ou quantidades adicionais.

No ambiente organizacional cada vez mais competitivo, os gestores e administradores estão incansavelmente buscando a maximização dos resultados e dos lucros aos acionistas. Porém, antes da preocupação central tornar-se o lucro, a atenção deve estar voltada primeiramente a quanto cada produto, mercadoria ou serviço da organização contribui para o pagamento dos custos fixos, configurando assim a análise da margem de contribuição. Em

seguida, ainda anteriormente a etapa de geração de lucro, a preocupação se dá no pagamento de todas as obrigações (custos e despesas), constituindo a análise do ponto de equilíbrio. A partir do momento em que as obrigações foram cumpridas e todos os custos e despesas organizacionais foram pagos, a preocupação pode concentrar-se na geração de resultados e lucros aos proprietários e acionistas, caracterizando a análise da margem de segurança. E, por fim, após a geração de lucro e resultado, pode-se buscar a maximização destes, de acordo com o grau de alavancagem operacional. Desse modo, entende-se que a análise do Custo-Volume-Lucro compreende o conjunto de todas as técnicas citadas acima, conforme ilustra Souza e Diehl (2009) (Figura 11).

Figura 11 - Análise do Custo-Volume-Lucro



Fonte: Adaptado de Souza e Diehl (2009)

2.1.7.1 Margem de contribuição

De acordo com Perez Jr, Oliveira e Costa (2012, p. 207) a margem de contribuição corresponde à “diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis”. De forma sucinta, pode-se afirmar que a margem de contribuição resulta da diferença entre o preço de venda de um determinado produto e os custos e despesas variáveis associados a este produto. Seu resultado demonstra a contribuição de cada produto do mix da organização para pagamento dos custos e despesas fixas e, posteriormente, geração de lucro.

Em seu estudo, Wernke (2008) apresentou um eficiente quadro para realização do cálculo da margem de contribuição dos produtos, mercadorias e serviços da organização, disposto a seguir (Quadro 03).

Quadro 3 - Formulário para cálculo da Margem de Contribuição

Mercadoria/Produto:
Linha ou Grupo:
Referência/Tipo/Tamanho:
Fornecedor:
[1] Preço de venda unitário
[2] Custo unitário da compra
(+) Custo unitário na fatura
(-) Descontos na fatura
(+) Fretes/seguros/outros
(-) Impostos recuperáveis (ICMS – comércio e ICMS e IPI – indústria)
(+) Impostos não recuperáveis (IPI – comércio)
(+ ou -) outros
[3] Despesas variáveis de venda (percentuais incidentes sobre o preço de venda)
(-) ICMS
(-) Cofins
(-) IPI
(-) CSL/IRPJ
(-) PIS
(-) Simples
(-) Comissões s/ vendas
(-) Outros percentuais sobre preço de venda
[4] Mão-de-Obra direta (por unidade produzida)
[5 = 1 – 2 – 3 – 4] Margem de Contribuição Unitária em R\$
[6] Margem de Contribuição Percentual [(5/1) x 100]

Fonte: Wernke (2008, p. 42-43)

O cálculo da Margem de Contribuição possibilita a administração, conforme exposto acima, diversas informações gerenciais. Por meio dela é possível direcionar esforços para reduzir custos dos produtos, além de possibilitar também o conhecimento dos produtos ou serviços que mais contribuem para o pagamento dos custos fixos e alcance do lucro, objetivando assim esforços direcionados para venda e promoção destes. No entanto, Wernke (2008, p. 44) evidencia que “basear o cálculo dos preços de venda somente com dados da margem de contribuição pode resultar em valores que não cubram todos os custos necessários para manter as atividades de longo prazo”, e, apesar de ser útil para tomada de decisões de curto prazo, “pode levar o administrador a menosprezar a importância dos custos fixos”.

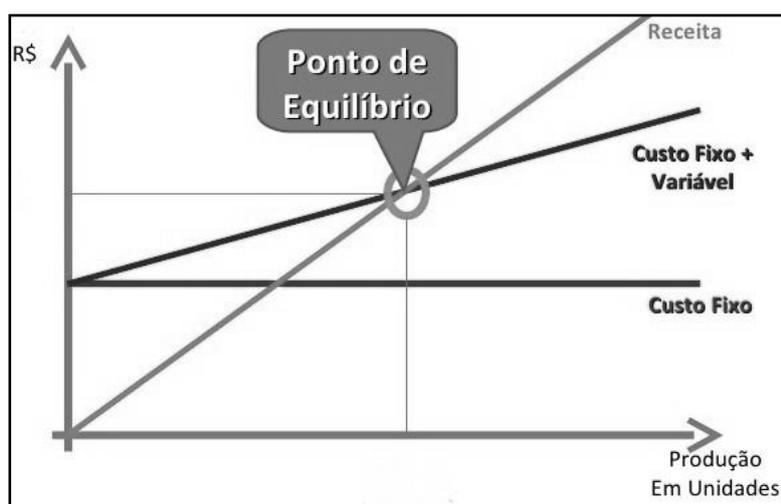
2.1.7.2 Ponto de equilíbrio

A segunda técnica da análise do Custo-Volume-Lucro é o ponto de equilíbrio, do inglês break-even point, que também pode ser encontrado na literatura temática como: ponto de ruptura, ponto de nivelamento, ponto crítico, ponto de quebra e ponto de partida.

Gitman (2003, p. 434) o define como “o nível de vendas necessário para cobrir todos os custos operacionais”. Nesse mesmo sentido, Dornelas (2005, p. 169) afirma que o ponto de equilíbrio é “o ponto no qual a receita proveniente das vendas equivale à soma dos custos fixos e variáveis”.

De forma resumida, o ponto de equilíbrio corresponde ao nível de vendas necessário para que a empresa opere sem obter lucro ou prejuízo, isto é, consiste no nível de vendas necessário para que a empresa pague seus custos totais sem gerar lucro aos proprietários e acionistas, conforme ilustra-se abaixo (Figura 12).

Figura 12 - Representação do Ponto de Equilíbrio



Fonte: Eldenburg e Wolcott (2007, p. 93)

O Ponto de Equilíbrio possui ainda algumas variações, que permitem aos gestores adaptá-los para obter informações mais precisas de acordo com a sua demanda ou necessidade. Desse modo, surge-se o ponto de equilíbrio contábil, financeiro e econômico.

O Ponto de Equilíbrio Contábil, modelo tradicional de avaliação, consiste no número de unidades que devem ser vendidas para que a empresa não tenha lucro nem prejuízo. De acordo com Santos, Schmidt e Pinheiro (2006, p. 79), este ponto de equilíbrio significa o “nível de atividade em que a empresa apresenta um resultado nulo.”

Em unidades, o Ponto de Equilíbrio Contábil poderá ser encontrado por meio da fórmula:

$$PEC \text{ un} = \frac{\text{Custos Fixos } \$}{\text{Margem de Contribuição unitária } \$} \quad (1)$$

Já em valores, o Ponto de Equilíbrio Contábil poderá ser encontrado pela divisão dos custos fixos com a margem de contribuição em %, conforme fórmula a seguir:

$$PEC \text{ valor} = \frac{\text{Custos Fixos } \$}{\text{Percentual da Margem de Contribuição } \%} \quad (2)$$

Partindo do princípio que toda organização tem o objetivo de não somente cumprir com suas obrigações, mas de gerar lucro aos proprietários e acionistas, surge o Ponto de Equilíbrio Econômico. Segundo Megliorini (2012, p. 150), este diferencia-se do ponto de equilíbrio contábil “por considerar que, além de suportar os custos e despesas fixas, a margem de contribuição dos produtos vendidos deve cobrir o custo de oportunidade do capital investido na

empresa.” Desta forma, o Ponto de Equilíbrio Econômico demonstra a quantidade que deverá ser vendida para que a empresa pague seus custos totais e ainda gere um determinado lucro. Será encontrado, em unidades, por meio da aplicação da fórmula:

$$PEE \text{ un} = \frac{\text{Custos Fixos \$} + \text{Lucro desejado \$}}{\text{Margem de Contribuição Unitária \$}} \quad (3)$$

Em valores, será encontrado a partir da fórmula abaixo:

$$PEE \text{ valor} = \frac{\text{Custos Fixos \$} + \text{Lucro desejado \$}}{\text{Percentual da Margem de Contribuição \%}} \quad (4)$$

Por último, o Ponto de Equilíbrio Financeiro demonstra a quantidade que a empresa deverá produzir e vender para pagar o total de custos e despesas que realmente transitam no caixa e equivalentes da organização mais as dívidas que a empresa tenha que saldar no período, como empréstimos e financiamentos. Perez Jr, Oliveira e Costa (2012, p. 221) o definiu como a

quantidade de vendas necessárias para cobrir os gastos desembolsáveis, tanto operacionais quanto não operacionais, e gerar um saldo de caixa determinado para desembolsos futuros com reposição de imobilizado, novos investimentos, pagamento de dividendos ou de outras obrigações que não transitam pelo resultado, como, por exemplo, empréstimos contraídos em períodos anteriores

Neste caso, excluem-se dos custos e despesas aqueles que não representam um real desembolso financeiro, como as depreciações, provisões e diminuição dos itens de investimento pelo método de equivalência patrimonial. Assim, sua fórmula, em unidades, será igual a:

$$PEF \text{ un} = \frac{\text{Custos Fixos \$} - \text{Gastos não desembolsáveis \$} + \text{Dívidas do período \$}}{\text{Margem de Contribuição Unitária \$}} \quad (5)$$

E, em valores, será igual a:

$$PEF \text{ valor} = \frac{\text{Custos Fixos \$} - \text{Gastos não desembolsáveis \$} + \text{Dívidas do período \$}}{\text{Percentual da Margem de Contribuição \%}} \quad (6)$$

2.1.7.3 Margem de segurança

De acordo com Eldenburg e Wolcott (2007, p. 105), a Margem de Segurança é o “excesso de suas vendas futuras esperadas (expresso em receitas ou em unidades) em relação ao ponto de equilíbrio. Indica a quantidade de vendas que pode diminuir até atingir o ponto de equilíbrio.” Nesse mesmo sentido, Bruni e Famá (2009, p. 208) evidenciaram que a mesma

“consiste na quantia ou índice das vendas que excedem o ponto de equilíbrio da empresa. Representa o quanto as vendas podem cair sem que a empresa incorra em prejuízo...”.

A Margem de Segurança pode ser expressa em unidades, em valor ou em percentual, por meio das fórmulas dispostas abaixo:

$$MS \text{ un} = \text{Vendas em unidades} - \text{Ponto de Equilíbrio em unidades} \quad (7)$$

$$MS \text{ valor} = \text{Vendas em \$} - \text{Ponto de Equilíbrio em \$} \quad (8)$$

$$MS \% = \frac{\text{margem de segurança em \$}}{\text{Vendas em \$}} \times 100 \quad (9)$$

2.1.7.4 Alavancagem operacional

Entende-se por Alavancagem Operacional a relação percentual nos lucros apurados com o aumento percentual no volume de vendas. O valor numérico da alavancagem operacional é expresso por meio do Grau de Alavancagem Operacional (GAO), que consiste em uma medida que determina de quanto uma variação percentual nas vendas afetarão os lucros da empresa (GARRISON, NOREEN e BREWER, 2013; GITMAN, 2003).

Para se encontrar o GAO, aplica-se as fórmulas abaixo:

$$GAO = \frac{\text{Margem de Contribuição}}{\text{Receita Operacional Líquida}} \quad (10)$$

$$GAO = \frac{\text{Variação \% do LAJIR}}{\text{Variação \% das Vendas}} \quad (11)$$

Em conclusão, a Alavancagem Operacional mostra-se uma ferramenta de extrema importância no processo de tomada das decisões gerenciais. Por isso, sua eficiente interpretação torna-se fundamental. Dessa forma, se o resultado obtido através do cálculo do GAO foi igual a 3, significa que para cada 1% de aumento no volume de vendas, isto é, nas quantidades vendidas, acarretará em um aumento de 3% no lucro. Por este motivo, Bruni e Famá (2009, p. 198) afirmaram que o GAO “expressa a relação entre variações no lucro operacional em decorrência de variações nas vendas.”

2.1.8 Formação de preços

A precificação dos produtos e serviços de uma empresa consiste em um ponto fundamental para manutenção e crescimento de qualquer organização. Por isso, é de extrema relevância o conhecimento, por parte dos gestores e administradores, dos métodos e fatores que mais o influenciam.

Do ponto de vista organizacional, preço é a quantidade monetária que a empresa está disposta a aceitar para fornecer um produto ou prestar um serviço, enquanto do ponto de vista dos clientes, é a quantidade monetária que estes estão dispostos a pagar para receber tais produtos ou serviços (FERREL et al, 2000).

De acordo Assef (2011, p. 01), os principais objetivos decorrentes do processo de formação de preço são:

- Proporcionar, a longo prazo, o maior lucro possível;
- Permitir a maximização lucrativa da participação do mercado;
- Maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidades e desperdícios operacionais;
- Maximizar o capital empregado, de modo a perpetuar os negócios de modo auto sustentado.

Para Lima (2009, p. 23), os fatores internos que interferem no processo de formação de preço de uma empresa são subdivididos em “os objetivos de marketing, a estratégia de mix de marketing, os custos da empresa e as considerações organizacionais”. É nesta etapa, por exemplo, que define-se o posicionamento estratégico para o produto (sobrevivência, maximização dos lucros atuais, liderança de participação de mercado ou liderança na qualidade de produto).

O autor também definiu os fatores externos que influenciam o processo de formação de preço, dividindo-os em “natureza do mercado e da demanda, a oferta e os preços dos concorrentes e outros fatores externos” (LIMA, 2009, p. 28). Nesta etapa, pode-se observar, por exemplo, o tipo de mercado no qual a organização está inserida (concorrência perfeita ou pura, concorrência monopolística, monopólio, oligopólio), além da percepção do consumidor sobre preço, a elasticidade de preço da demanda, entre outros.

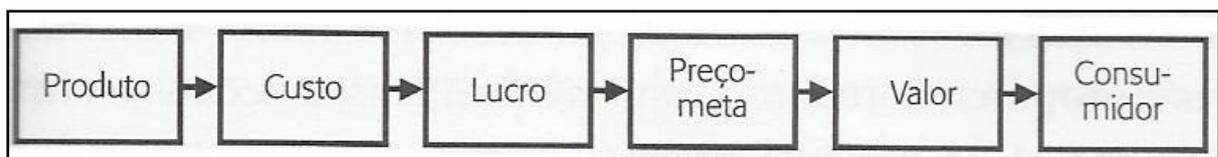
Posteriormente à definição de preço, dos objetivos principais das políticas de preço e do conhecimento dos fatores que influenciam o seu processo de formação, faz-se necessário apresentar e conceituar as metodologias e abordagens utilizadas para a formação de preço dos produtos encontradas na literatura temática, a saber: formação de preços baseada em custos, formação de preços baseada na concorrência e formação de preços baseada em percepção de valor.

2.1.8.1 Formação de preços baseada em custos

O método de formação de preços baseada em custos é o mais utilizado nas organizações. De acordo com Lins e Silva (2005, p. 90), os “preços da venda com base no custo são iguais ao custo total de produção mais um acréscimo para as despesas de venda e administração, além de uma margem desejada de lucro.” Logo, o preço de venda estipulado neste método deve cobrir os custos operacionais e gerar uma determinada quantia de lucro.

Os passos para a formação de preços baseada no custo podem ser visualizados na obra de Kotler (1998), e, resumidamente, entende-se que um determinado produto gera um custo para a organização e, a partir de uma margem de lucro, estabelece-se o preço-meta, que será cobrado aos consumidores e clientes (Figura 13).

Figura 13 - Passos para a formação de preços baseada no custo



Fonte: Kotler (1998, p. 246)

Martins (2003, p. 158) evidencia que este método de calcular preços com base em custos “é muito utilizado pelas empresas, porém apresenta algumas deficiências, como: não

considerar, pelo menos inicialmente, as condições de mercado, fixar o percentual de cobertura das despesas fixas de forma arbitrária e etc”

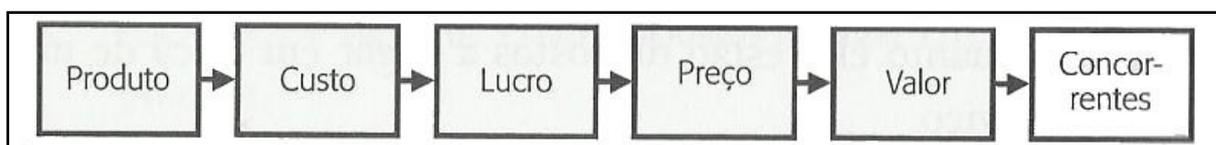
2.1.8.2 Formação de preços baseada na concorrência

Wernke (2008, p. 128) relata que o método de formação de preços baseada na concorrência pode ser desdobrado em:

- a) método do preço concorrente (para os casos de produtos vendidos a preços semelhantes por todos os concorrentes);
- b) método de imitação de preços (o preço adotado é o mesmo de um concorrente específico);
- c) método de preços agressivos (quando um grupo de empresas concorrentes estabelece a tendência a uma redução drástica de preços até serem atingidos, em certos casos, níveis economicamente injustificáveis, abaixo do custo das mercadorias);
- d) método de preços promocionais (caracteriza a situação em que as empresas oferecem certas mercadorias a preços tentadores, com o intuito de atrair o público ao local e compensar com a venda de outros produtos).

Neste método, a precificação dos produtos e serviços considera que a concorrência influencia diretamente no valor atribuído ao produto vendido, e, por consequência, no preço de venda (Figura 14).

Figura 14 - Passos para a formação de preços baseada na concorrência



Fonte: Pinto et al (2008, p. 96)

Wernke (2008, p. 128) evidencia que o

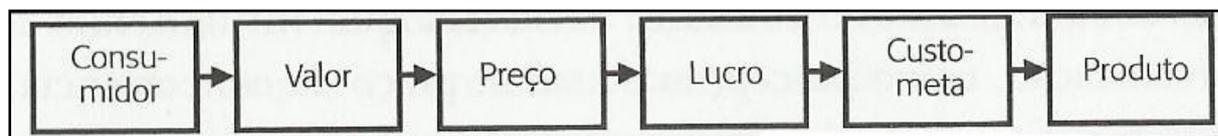
problema deste método de equiparar-se aos preços dos concorrentes é que a empresa não tem conhecimento, exceto num nível muito superficial, se a concorrência está ou não tendo lucro. Assim, a pura e simples adoção de preço igual ou inferior ao da concorrência, sem o apoio de pesquisas de marketing ou de uma estratégia específica, pode comprometer a lucratividade.

2.1.8.3 Formação de preços baseada em percepção de valor

Neste método, o preço de venda dos produtos e serviços baseiam-se a partir da percepção de valor por parte dos clientes, isto é, as empresas buscam executar no preço de venda o valor monetário que estes clientes estão dispostos a pagar por tais produtos. Para Wernke (2008, p. 128), este método é “baseado nas características do mercado, que exige conhecimento profundo do mercado por parte da empresa”.

Aqui, os passos acontecem de forma inversa, onde os consumidores delimitam o produto a ser comercializado e o quanto estão dispostos a pagar por eles, visto que por meio de suas percepções de valor, os produtos serão moldados pela administração (Figura 15).

Figura 15 - Passos para a formação de preços baseada em percepção de valor



Fonte: Kotler (1998, p. 246)

2.2 Gestão de Micro e Pequenas Empresas

2.2.1 Contexto das micro e pequenas empresas e a relação com o empreendedorismo

A partir da década de 1980, as Micro e Pequenas Empresas (MPE's) passaram a configurar-se como organizações de grande relevância econômica e social tanto para os países desenvolvidos, bem como para aqueles em desenvolvimento (ALBUQUERQUE, 2013). Visando atender esta demanda, as entidades governamentais iniciaram um processo de criação de políticas públicas de apoio à estes negócios.

Entretanto, para se abordar a temática das micro e pequenas empresas é de extrema importância revisar os conceitos pertencentes ao empreendedorismo. No Brasil, os principais motivos para a difusão do termo empreendedorismo são, sem dúvidas, “a preocupação com a criação de pequenas empresas duradouras e a necessidade da diminuição das altas taxas de mortalidade desses empreendimentos” (DORNELAS, 2016, p. 2).

Na atualidade, acredita-se que o empreendedorismo seja o motor da economia, atuando como um verdadeiro agente de mudanças (DOLABELA, 2006). Porém, seu conceito têm sido difundido há diversas décadas e, ainda na década de 1930, o economista Schumpeter (1934) associou o empreendedor ao desenvolvimento econômico, à inovação e ao aproveitamento de oportunidades em negócios. Neste mesmo sentido, Fillion (1991) ratificou que “um empreendedor é uma pessoa que imagina, desenvolve e realiza visões”.

Há algum tempo atrás, mais precisamente, entre as décadas de 1980 e 1990, o empreendedorismo era considerado ação de grande risco. Por isso, os jovens formados eram encorajados a ingressar nas grandes empresas nacionais e multinacionais, configurando assim o objetivo dos cursos de administração: formar profissionais para atuar nas grandes empresas existentes (DORNELAS, 2016; DOLABELA, 2006).

A partir da década de 1990, se acelerou o crescimento do empreendedorismo no mundo, que pode ser observado, principalmente, através das ações desenvolvidas em diversos países que tornaram-se referência para a educação empreendedora: Programa Cap'Ten (Bélgica), Boule and Bill create an Enterprise (Luxemburgo), Currículo integrado do Babson College (Estados Unidos), entre outros.

No Brasil, tal crescimento também foi iniciado na década de 1990, quando entidades como o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE e Sociedade Brasileira para Exportação de Software – SOFTEX foram criadas.

2.2.2 Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira

Segundo o SEBRAE (2015), as Micro e Pequenas Empresas possuem 27% de participação no Produto Interno Bruto nacional. Em números absolutos, a produção gerada pelos pequenos negócios atingiu os R\$ 599 bilhões no ano de 2011.

Em termos quantitativos, os pequenos negócios possuem participação de aproximadamente 99% das empresas brasileiras, com um número total de 6.843.051 empresas espalhadas por todo território nacional, conforme é possível verificar nos quadros abaixo, elaborados pelo Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos – DIEESE (2017) e divulgados pelo Anuário do Trabalho nos Pequenos Negócios, sob a coordenação do SEBRAE (2017).

Quadro 4 - Evolução da Distribuição das MPE's 2006-2015 em n° absolutos (milhares) e participação

PORTE	2006		2007		2008		2009		2010	
	n°	%								
MPE	5.424	99,2	5.567	99,1	5.788	99,1	5.988	99,1	6.151	99,0
Micro	5.150	94,2	5.274	93,9	5.473	93,7	5.657	93,6	5.790	93,2
Pequena	274	5,0	293	5,2	315	5,4	331	5,5	360	5,8
MGE	45	0,8	49	0,9	53	0,9	55	0,9	61	1,0
Média	29	0,5	32	0,6	34	0,6	36	0,6	40	0,7
Grande	15	0,3	17	0,3	18	0,3	19	0,3	21	0,3
TOTAL	5.470	100	5.617	100	5.841	100	6.044	100	6.213	100

PORTE	2011		2012		2013		2014		2010	
	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%
MPE	6.365	99,0	6.441	99,0	6.629	99,0	6.719	99,0	6.775	99,0
Micro	5.980	93,0	6.040	92,8	6.215	92,8	6.295	92,7	6.356	92,9
Pequena	384	6,0	401	6,2	414	6,2	424	6,3	418	6,1
MGE	65	1,0	68.234	1,0	70.242	1,0	70.857	1,0	67.558	1,0
Média	42	0,6	43	0,6	45	0,6	45	0,6	43	0,6
Grande	23	0,4	24	0,4	25	0,4	25	0,4	24	0,4
TOTAL	6.430	100	6.509	100	6.700	100	6.790	100	6.843	100

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir dos dados do Ministério do Trabalho – RAIS.

Os números acima expostos evidenciam a relevância econômica das MPE's no cenário nacional. Mesmo com uma queda de 0,2% de participação das mesmas no número total de empresas, o aumento em números absolutos ultrapassou a quantidade de 1,4 milhões, representando um crescimento de aproximadamente 28%, em relação ao ano base de 2005.

Ademais, outras estatísticas das MPE's contribuem e explicam o motivo pela qual as mesmas tornaram-se grandes objetos de estudos acadêmicos e alvo de diversas políticas públicas de incentivo. Segundo o SEBRAE (2017), 54% do total de empregos com carteira assinada são de responsabilidade dos pequenos negócios, o que corresponde a mais de 17 milhões de empregos gerados e um montante superior a R\$ 28 bilhões pagos em salários, conforme observa-se no quadro abaixo.

Quadro 5 - Estatísticas dos Pequenos Negócios

PARTICIPAÇÃO DOS PEQUENOS NEGÓCIOS NO(A)	ANO	PARTICIPAÇÃO %	FONTE
PIB brasileiro	2011	27	SEBRAE/FGV
Número de empresas exportadoras	2015	61	FUNCEX
Valor das exportações	2015	1	FUNCEX
Massa de salários das empresas	2015	44,1	RAIS
Total de empregos com carteiras	2015	54	RAIS
Total de empresas privadas	2015	98,5	SEBRAE
OUTROS DADOS SOBRE OS PEQUENOS NEGÓCIOS	ANO	TOTAL	FONTE
Quantidade de produtores rurais	2015	4,7 milhões	PNAD CONTÍNUA
Potenciais empresários com negócios	2015	11,6 milhões	PNAD CONTÍNUA
Empregados com carteira assinada	2015	17,1 milhões	RAIS
Remuneração média real nas MPE	2015	R\$1.680,05	RAIS
Massa de salário real dos empregados nas MPE	2015	28,4 bilhões	RAIS
Número de empresas exportadoras	2015	12,1 mil	FUNCEX
Valor total das exportações (US\$ bi FOB)	2015	US\$ 2 bilhões	FUNCEX
Valor médio exportado (US\$ mil FOB)	2015	US\$ 162,4 mil	FUNCEX

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir dos dados do SEBRAE (2017)

Contribuindo ainda com estas afirmações, o quadro abaixo demonstra o saldo líquido de empregos gerados e consumidos pelas Micro e Pequenas Empresas, Médias e Grandes Empresas e Administração Pública, a partir dos dados disponibilizados pelo Ministério do Trabalho – CAGED (2017) dos últimos 13 meses.

Quadro 6 - Saldo Líquido de Empregos (out/16-out/17)

MÊS/ANO	MICRO E PEQUENAS EMPRESAS	MÉDIAS E GRANDES EMPRESAS	ADM. PÚBLICA	TOTAL
out/17	60.504	16.356	-261	76.599
set/17	51.247	-16.151	-704	34.392
ago/17	47.393	-12.464	528	35.457
jul/17	43.695	-6.801	-994	35.900
jun/17	35.769	-26.652	704	9.821
mai/17	31.258	2.041	955	34.254
abr/17	54.975	2.594	2.287	59.856
mar/17	-31.662	-36.536	4.574	-63.624
fev/17	53.996	-26.664	8.280	35.612
jan/17	27.304	-68.839	671	-40.864
dez/16	-222.805	-219.957	-19.604	-462.366
nov/16	-23.436	-88.885	-4.426	-116.747
out/16	-15.375	-56.805	-2.568	-74.748
SALDO LÍQUIDO:	112.863	-538.763	-10.558	-436.458

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir dos dados do Ministério do Trabalho – CAGED (2017).

Cabe ressaltar que no período apurado, as MPE's geraram empregos por nove meses, enquanto a administração pública gerou por 7 meses e as MGE's, apenas, por 3 meses. As MPE's, exclusivamente, obtiveram saldo líquido de empregos, isto é, mesmo em um momento de crise e recessão, conseguiram gerar vagas de trabalho. Em contrapartida, tanto a administração pública como as MGE's consumiram suas vagas no período estudado.

Para fins de comparabilidade, Longenecker et al (2011), em sua obra denominada "Administração de Pequenas Empresas", utilizaram-se de dados dispostos no relatório do Small Business Administration (SBA) para evidenciar a relevância destas para a economia dos Estados Unidos. É possível identificar diversas semelhanças entre a economia brasileira e americana, no que refere-se à influência das MPE's.

Segundo os autores, os principais resultados encontrados foram:

- As MPE's representam mais de 99,7% de todos os empregadores;
- Empregam mais da metade de todos os funcionários do setor privado;
- Pagam 44,5% do total da folha de pagamento privada dos Estados Unidos;
- Geram, anualmente, de 60% a 80% de todos os novos postos de trabalho;
- Produzem 13 a 14 vezes mais patentes por empregado que as grandes empresas produtoras de patentes.

2.2.3 Critérios de classificação das micro e pequenas empresas

Não existe um critério único e universalmente aceito no que refere-se à classificação das empresas. Diversos indicadores são utilizados com o objetivo de enquadrar tais empresas nas categorias micro, pequena, média e grande, cada critério com sua contribuição para um determinado contexto socioeconômico. Leone (1991), buscando encontrar um critério homogeneizador para as pequenas e médias empresas afirmou que "não há outra ótica pela qual enxergar este estrato, senão estruturando segundo o seu tamanho. Pois é o porte que o destaca dos outros estratos empresariais." Além disso, a falta de um critério homogêneo faz com que diversas instituições utilizem seus próprios parâmetros e métricas para classificar as empresas, visto que são também estes critérios que estabelecerão quais empresas estarão elegíveis para participar de programas promovidos por entidades governamentais, elevando ainda mais a necessidade e importância de classificá-las.

No entanto, antes mesmo de explorar os critérios utilizados na classificação, diversos teóricos, acadêmicos e até comitês buscaram uma definição para os pequenos negócios. Para Gonçalves e Koprofski (1995, p. 34), as pequenas empresas podem ser definidas como aquelas que "não ocupando uma posição de domínio ou monopólio no mercado, são dirigidas por seus próprios donos, que assumem o risco do negócio e não estão vinculados a outras grandes empresas ou grupos financeiros". Nesse mesmo sentido, Resnik (1990, p. 7) evidenciou que o "que caracteriza de forma especial a pequena empresa (além da exigência fundamental de que o proprietário-gerente administre e mantenha controle total sobre todos os aspectos da empresa) são os seus recursos muito limitados."

Dando prosseguimento, compreender efetivamente o que é uma micro, pequena, média ou grande empresa depende diretamente do critério a ser adotado. Critérios como número de empregados, faturamento, patrimônio líquido, estrutura de capital, propriedade, participação de mercado, idade, controle e até o setor de atuação tendem a influenciar na classificação. Classificação esta que pode ser quantitativa, qualitativa ou mista.

Segundo Leone e Leone (2012, p. 6), os critérios quantitativos são mais utilizados por "terem as facilidades de coleta e manipulação, o que permite a rápida mensuração e definição

de parâmetros, cujo objetivo é estabelecerem as fronteiras críticas entre as várias classes de tamanho”.

No Brasil, prevalece na classificação empresarial os critérios quantitativos. O SEBRAE classifica as empresas quanto ao número de empregados, conforme expõe o quadro abaixo.

Quadro 7 - Classificação das Empresas quanto ao número de empregados

PORTE	SETORES	
	Indústria	Comércio e Serviços
Microempresa	até 19 pessoas ocupadas	até 9 pessoas ocupadas
Pequena empresa	de 20 a 99 pessoas ocupadas	de 10 a 49 pessoas ocupadas
Média empresa	de 100 a 499 pessoas ocupadas	de 50 a 99 pessoas ocupadas
Grande empresa	500 pessoas ocupadas ou mais	100 pessoas ocupadas ou mais

Fonte: SEBRAE, adaptado pelo autor.

Já o Estatuto das Micro e Pequenas Empresas, instituído por meio da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, as classificam quanto ao total de receita bruta anual auferida, conforme descreve-se abaixo:

Quadro 8 - Classificação das Empresas quanto ao faturamento anual em 2018

PORTE:	RECEITA BRUTA ANUAL:
Microempreendedor Individual	Até R\$ 81.000
Microempresa	Igual ou inferior a R\$ 900.000
Empresa de Pequeno Porte	Até R\$ 4.800.000

Fonte: Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006
 Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008
 Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016
 Adaptado pelo autor.

Os critérios qualitativos podem ser definidos pela classificação das empresas sem a utilização de valores numéricos ou métricas. Suas variáveis estão relacionadas com a forma pela qual a organização é administrada e pelas características específica dos negócios.

Em sua obra, Dutra e Guagliardi (1984) apresentaram um sumário de critérios qualitativos para classificar as empresas, sendo eles:

- Utilizam trabalho próprio ou de familiares;
- Não possuem administração especializada;
- Não pertencem a grupos financeiros;
- Não tem produção em escala;
- Apresentam condições peculiares;
- São organizações rudimentares;
- Apresentam menos complexidade na produção;
- Receptoras de mão de obra rural;
- Treinam mão de obra especializada.

Seguindo esta mesma linha de raciocínio, Rattner (1984) apresentou alguns critérios qualitativos, expostos no quadro abaixo.

Quadro 9 - Critérios qualitativos de classificação de empresas

CRITÉRIOS QUALITATIVOS	
ADMINISTRAÇÃO GERAL	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA-CONTÁBIL
<ul style="list-style-type: none">- Administração Familiar;- Pouca Especialização dos cargos administrativos;- Relações internas e externas essencialmente pessoais;- Elemento humano pouco qualificado.	<ul style="list-style-type: none">- Dificuldade para obtenção de financiamentos;- Escassez de recursos próprios;- Alta busca por créditos a curto prazo com altas taxas de juros;- Falhas no sistema contábil.
ADMINISTRAÇÃO MERCADOLÓGICA	GESTÃO TECNOLÓGICA
<ul style="list-style-type: none">- Número de produtos comercializados;- Número de venda de produtos acabados;- Quantidade de compra de insumos e matérias-primas.	<ul style="list-style-type: none">- Informações sobre ativos fixos imobilizados;- Tipos de máquinas e ferramentas utilizadas;- Tipos de divisão de trabalho;- Caracterização da tecnologia utilizada (tradicional ou moderna, nacional ou estrangeira)

Fonte: Rattner (1984), adaptado pelo autor.

Ainda com a finalidade de apresentar os critérios qualitativos, Kassai (1997) sintetizou as características dos pequenos negócios em comparação às grandes empresas:

Quadro 10 - Características de diferenciação das MPE's

Levantamento das características de diferenciação das PMEs		
Característica	Grandes Empresas	Pequenas Empresas
Adaptabilidade	Pequena	Grande
Administração	Profissional	Pessoal ou Familiar
Capacidade de interpretar e utilizar políticas e dispositivos legais	Grande	Pequena
Capacidade de utilizar especialistas	Grande	Pequena
Capacitação profissional	Especializada	Não-especializada
Capital	Dissolvido	Concentrado
Concentração de recursos	Capital	Trabalho
Decisão	Descentralizada	Centralizada
Estrutura	Organizada	informal
Flexibilidade	Pequena	Grande
Forma Jurídica	Sociedade Anônima	Limitada
Ganhos de Escala	Grandes	Pequenos
Idade Média	Alta	Pequena
Níveis Hierárquicos	Muitos	Poucos
Nº Funcionários	Grande	Pequeno
Nº de Produtos	Grande	Pequeno (Único)
Recursos Financeiros	Abundantes	Escassos
Sistemas de Informação	Complexos, formalizados e informatizados	Simples, informais e manuais (mecanizados)
Utilização da Tecnologia	Alta	Baixa (Artesanal)

Fonte: Kassai (1997)

Por fim, cabe reiterar que a classificação da empresa e seu respectivo enquadramento dependerá exclusivamente dos critérios adotados, se quantitativos, qualitativos, ou combinando dois ou mais critérios (mistos). Para fins de comparabilidade e exemplificação, é de grande relevância apresentar nesta pesquisa os critérios adotados por diversos países ao redor do mundo, conforme estudo elaborado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, por meio de seu Departamento de Micro, Pequenas e Médias Empresas e adaptado por Leone e Leone (2012).

Quadro 11 - Critérios de classificação de empresas adotados por diversos países

PAÍS	CRITÉRIOS
Argentina	<ul style="list-style-type: none"> Faturamento anual (expresso em pesos), com diferentes faixas para agropecuária, indústria/mineração, comércio e serviços; Número de empregados.
Chile	<ul style="list-style-type: none"> Faturamento anual (expresso em unidades de fomento, principal indexador da economia chilena).
Equador	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados; Volume de capital (expresso em dólares).
Peru	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados; Faturamento anual (expresso em unidades impositivas tributárias).
Uruguai	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados Ativo total (expresso em dólares); Faturamento líquido anual (expresso em dólares).
Venezuela	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados; Faturamento anual (expresso em unidades tributárias).
Canadá	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados.
EUA	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados, para a maioria das empresas manufatureiras e as indústrias de mineração; Receita anual média (três últimos anos fiscais), para as empresa não-manufatureiras; Obs.: estabelece algumas exceções em construção civil, indústria, mineração, comércio varejista, serviços e comércio atacadista.
México	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados, com diferentes faixas para indústria, comércio e serviços.
Alemanha	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados.
Dinamarca	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados; Faturamento anual (expresso em dólares).
Espanha	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados; Faturamento anual (expresso em euros); Ativo total (expresso em euros).
Grécia	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados; Volume de negócios (expresso em euros).
Irlanda	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados.
Itália	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados; Faturamento anual (expresso em euros); Patrimônio (expresso em euros); Obs.: para todos os três critérios, define diferentes faixas para indústria e comércio/serviços.
Reino Unido	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados; Volume de negócios (expresso em libras); Balanço total (expresso em libras).
Suíça	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados.
Irã	<ul style="list-style-type: none"> Número de empregados.

Fonte: Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (2002), adaptado por Leone e Leone (2012).

Dando prosseguimento, descreve-se abaixo as características dos três enquadramentos referentes às Micro e Pequenas Empresas existentes em nosso país.

2.2.3.1 Microempreendedor Individual - MEI

Conforme já evidenciado neste estudo, a figura do Microempreendedor Individual - MEI foi instituída com a Lei Complementar nº 128/2008 que alterou a Lei Geral da Micro e Pequena Empresa (Lei Complementar nº 123/2006).

O Portal do Empreendedor, administrado pelo Governo Federal, define o MEI como o pequeno empresário individual que atende as seguintes especificações:

- Faturamento limitado a R\$ 81.000,00 por ano;
- Não participe como sócio, administrador ou titular de outra empresa;
- Tenha, no máximo, um empregado;
- Exerça uma das atividades econômicas previstas no Anexo XIII, da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional de nº 94/2011, o qual relaciona todas as atividades permitidas ao MEI.

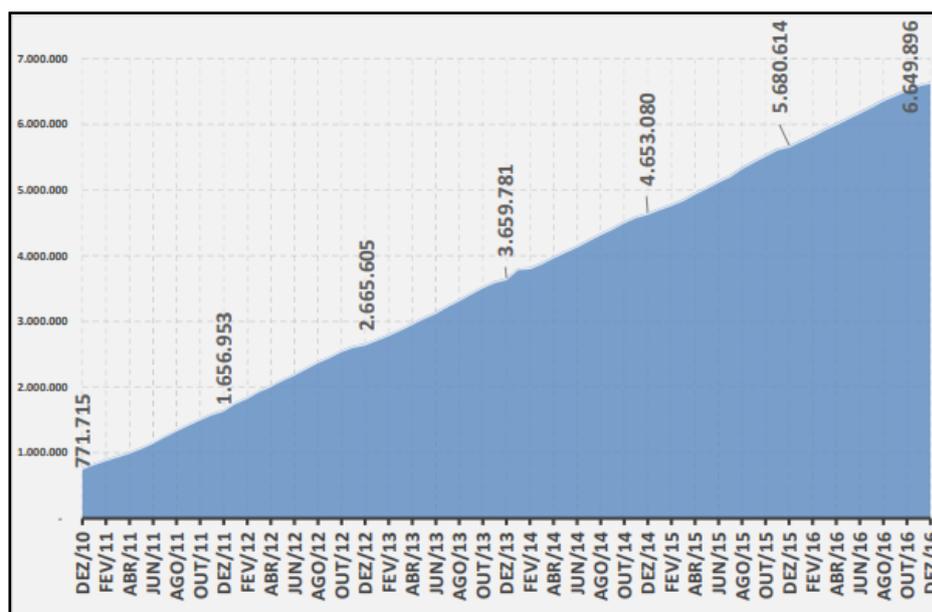
Desde que foi sancionada, a figura do MEI promoveu a oportunidade de formalização para milhares de pessoas que atuavam por conta própria em seus negócios e não possuíam as condições necessárias para enquadrar-se na Lei Geral da Micro e Pequena Empresa.

Criou-se também o SIMEI, regime tributário específico para os micro empreendedores individuais, que os isentou do recolhimento dos tributos federais (IR, CSLL, PIS, COFINS) e fixou os recolhimentos referentes aos tributos INSS, ICMS e ISS.

Além disso, o processo implantado para a formalização destes trabalhadores foi totalmente desburocratizado e simplificado, ocorrendo em um ambiente virtual online e sem custo para o empreendedor.

Para uma melhor compreensão da importância do MEI para a formalização de milhares de brasileiros e, conseqüentemente, da redução do trabalho informal, utiliza-se o gráfico de evolução abaixo, publicado pelo SEBRAE, que demonstra que desde o seu início, em julho de 2009, até dezembro de 2016, o número de empreendedores formalizados pelo MEI saltou de 0 para 6.649.896, evidenciando assim a relevância deste para o cenário econômico brasileiro.

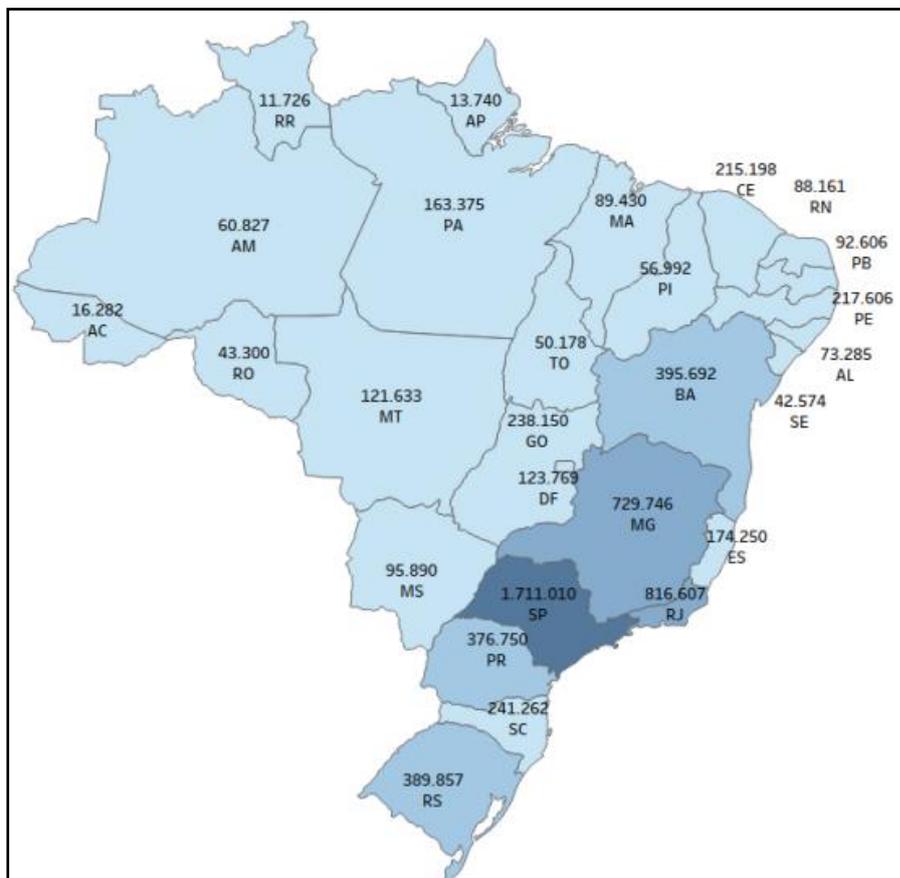
Gráfico 1 - Evolução dos Microempreendedores Individuais



Fonte: Sebrae (2017, p.15)

O estudo revelou ainda que a figura do MEI está espalhada por todo o território nacional, com presença em todos os estados brasileiros, mas com maior representatividade na região sudeste, precisamente em São Paulo (25,7%), Rio de Janeiro (12,3%) e Minas Gerais (11,0%), conforme demonstra o quadro abaixo.

Figura 16 - Número dos Microempreendedores Individuais por estado



Fonte: Sebrae (2017, p.15)

No entanto, cabe ressaltar neste estudo que, em fevereiro de 2018, a Receita Federal do Brasil descredenciou 1.372.246 CNPJs de microempreendedores individuais que não regularizaram seus débitos junto ao órgão até a data limite. Sendo assim, será muito provável a ocorrência de mudanças nos dados divulgados já no próximo ano (RECEITA FEDERAL, 2018).

2.2.3.2 Microempresa – ME e Empresa de Pequeno Porte - EPP

A Lei Complementar nº 155/2016, ao entrar em vigor no primeiro dia de 2018, alterou a Lei Geral da Micro e Pequena Empresa e aumentou o limite de faturamento anual das microempresas para o valor bruto de R\$ 900.000.

Além disso, elas possuem estruturas mais complexas que as do MEI, visto que para sua abertura e funcionamento faz-se necessário a elaboração de um contrato social e seu respectivo registro na junta comercial da região de atuação da mesma, além de possuírem todas as obrigações contábeis vigentes, sendo necessário a contratação de um escritório ou um profissional de contabilidade devidamente registrado em seu conselho regional.

De igual modo, as Empresas de Pequeno Porte – EPP são regidas pela Lei Geral da Micro e Pequena Empresa e seu limite de faturamento bruto anual é de até R\$ 4.800.000.

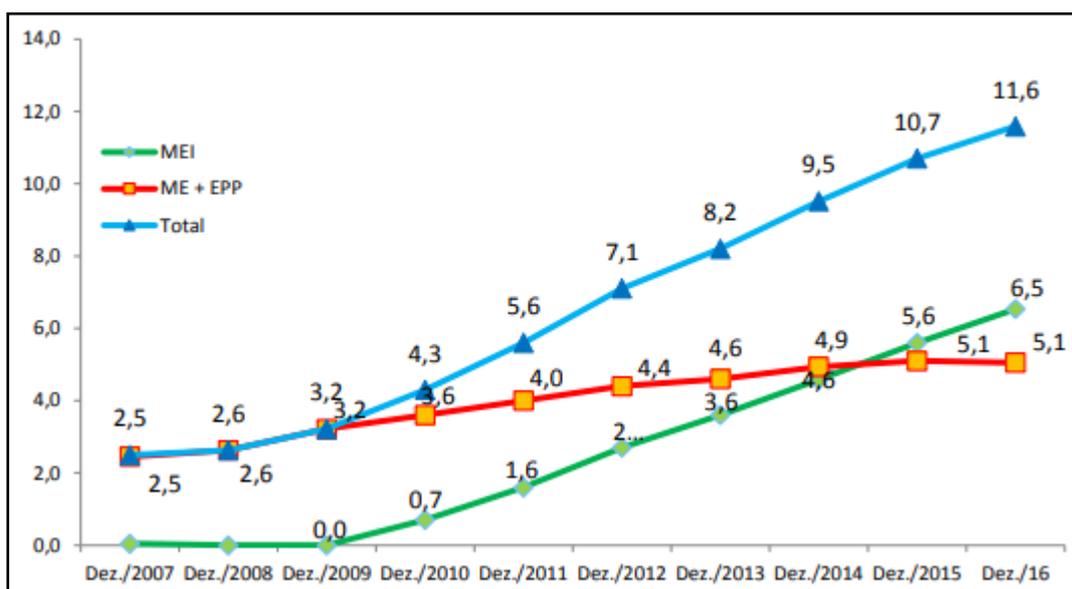
2.2.4 Impactos do simples nacional para a gestão das micro e pequenas empresas

Segundo Wilbert, Serrano e Alcântara (2015, p. 57) o Simples Nacional é “um regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas ME e EPP, que visa à simplificação das obrigações tributárias, previdenciárias, administrativas e creditícias.”

Conforme observa-se, o Simples é um regime tributário totalmente diferenciado, tornando-se nacional a partir da Lei Complementar nº 123/2006, cujo principal benefício foi possibilitar ao microempresário uma arrecadação unificada e em conjunto dos tributos federais, estaduais e municipais, por meio do Documento de Arrecadação do Simples – DAS.

Desde o início de sua vigência, em julho de 2007, o Simples Nacional têm sido adotado por gestores de milhares Micro e Pequenas Empresas. De acordo com dados da Receita Federal, até dezembro de 2016, 11,6 milhões de organizações optaram pelo Simples como forma de tributação, conforme evidencia o gráfico a seguir.

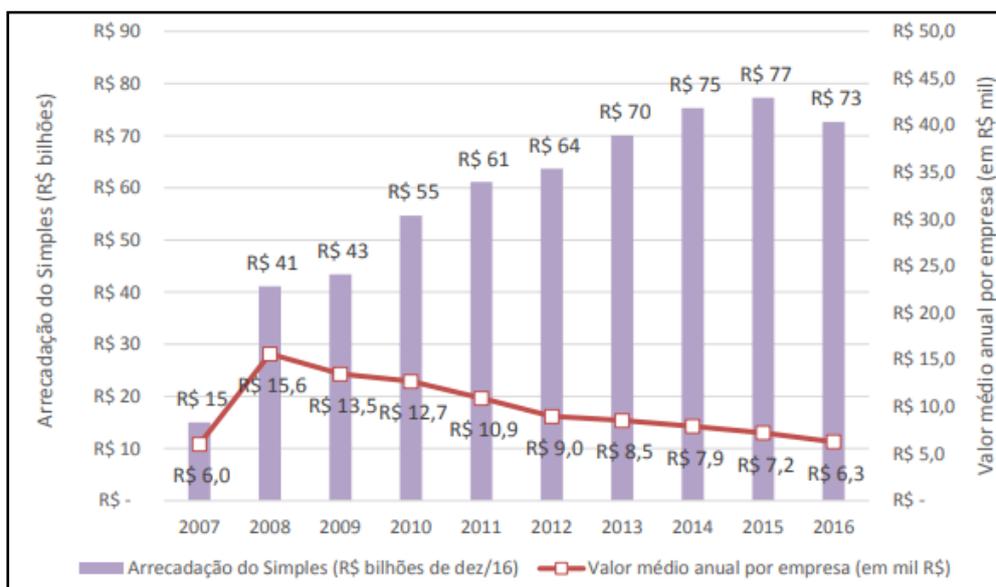
Gráfico 2 - Evolução das Empresas optantes pelo Simples Nacional



Fonte: Receita Federal do Brasil (2017)

Por ter entrado em vigor em julho de 2007, o Simples Nacional teve seu primeiro ano completo de arrecadação em 2008, alcançando o valor de R\$ 41 bilhões. No entanto, este número continuou em crescimento e, em 2016, sua arrecadação foi de R\$ 73 bilhões, representando um crescimento de, aproximadamente, 78%.

Gráfico 3 - Evolução da arrecadação do Simples Nacional



Fonte: SEBRAE (2017), a partir dos dados da SRF.

Por ser um elemento de grande representatividade para a economia brasileira, o Simples Nacional tornou-se objeto de estudo não somente dos órgãos governamentais e de apoio, como também dos acadêmicos e pesquisadores.

Wilbert, Serrano e Alcântara (2015) buscaram, em seu estudo, apresentar os impactos do Simples Nacional na sociedade, analisando sua arrecadação e os empregos gerados. Os autores utilizaram dados do ano de 2002 até 2013 e verificaram que a arrecadação tributária pelo Simples apresentou um crescimento mais de três vezes superior ao crescimento da arrecadação por outros regimes, a partir do período de vigência do mesmo. Além disso, os autores concluíram que, com a inclusão dos MEIs (a partir de 2009), a arrecadação média no Simples por empresa apresentou uma diminuição.

Em prosseguimento, a pesquisa de Paula, Costa e Ferreira (2017) buscou evidenciar a percepção da carga tributária nas micro e pequenas empresas antes e depois da implantação do Simples Nacional. Os autores utilizaram dados secundários de pesquisa e chegaram à conclusão que a implantação do Simples não foi efetiva na redução da carga tributária, apesar de representar um avanço no tratamento tributário diferenciado e simplificado às MPEs.

2.2.5 Financiamento das micro e pequenas empresas

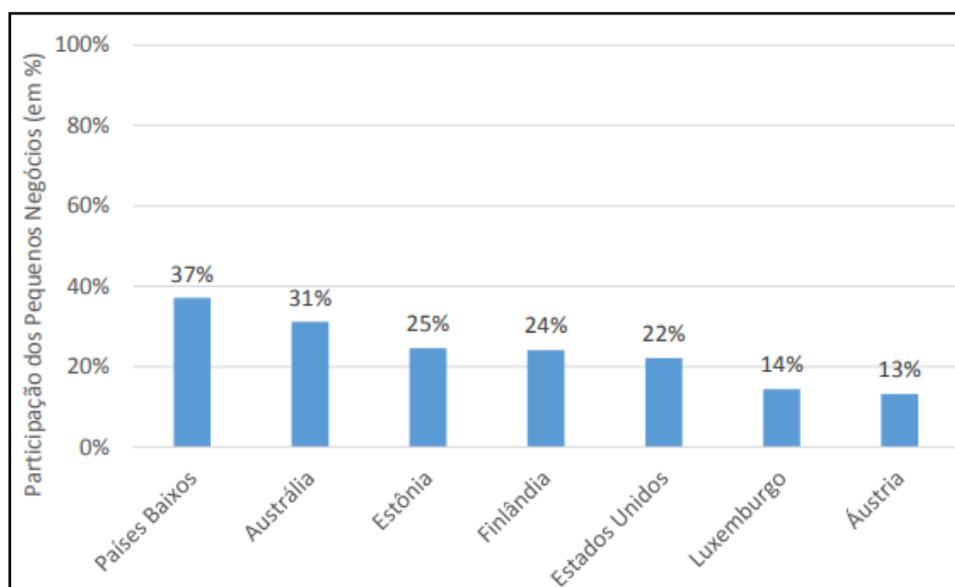
As organizações, independentemente de seu porte, necessitam de recursos financeiros para manter suas atividades e negócios competitivos. Assim, uma das principais atribuições dos gestores consiste no processo de tomada de decisão de financiamento, isto é, a forma pela qual a organização financiará suas atividades, denominada estrutura de capital.

Segundo Borinelli e Pimentel (2017, p. 374), a estrutura de capital “refere-se à representação quantitativa sobre a forma na qual a organização é financiada, seja com capital de terceiros (passivo exigível) ou capital próprio (patrimônio líquido).” Neste mesmo sentido e ressaltando a importância das decisões de financiamento, Assaf Neto e Lima (2011, p. 527) afirmaram que “diferentes empresas dentro do mesmo segmento de negócios podem apresentar estruturas de capital diferentes. Uma empresa pode adotar a composição de financiamento que desejar, optando por maior endividamento ou maior participação de capital próprio.”

Diante deste cenário, tais decisões tornam-se extremamente relevante para os gestores das Micro e Pequenas Empresas, pois decisões eficientes tendem a resultar em uma redução do custo médio ponderado de capital e, conseqüentemente, no aumento da competitividade frente aos concorrentes.

No entanto, um recente estudo elaborado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OECD (2015) revelou que, na grande maioria dos países, é baixa a participação das Micro e Pequenas Empresas no crédito total às empresas, conforme evidencia o gráfico abaixo.

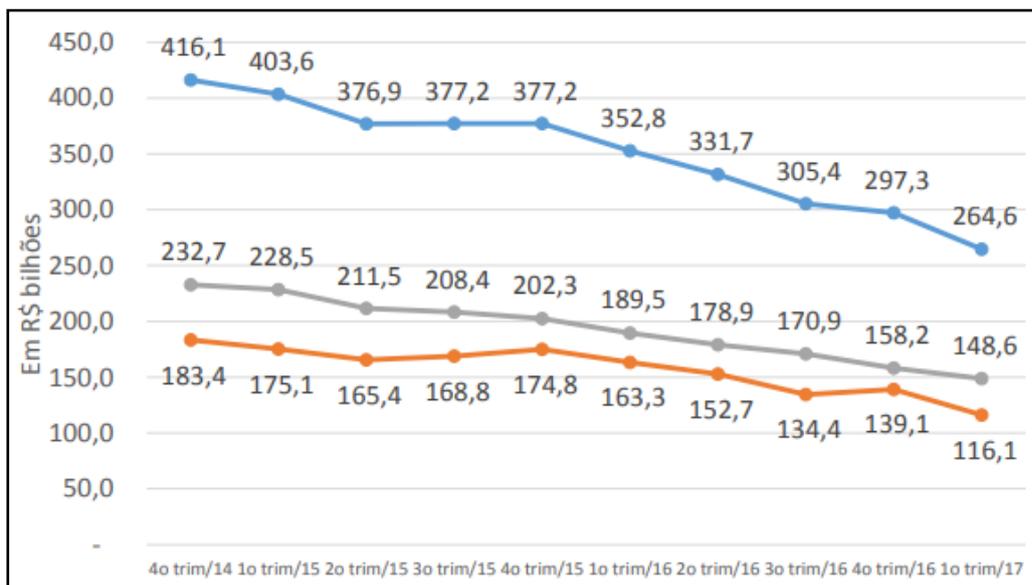
Gráfico 4 - Participação das MPEs no crédito total às empresas



Fonte: Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OECD (2015)

Em nosso contexto nacional a situação não é diferente, dados divulgados pelo Banco Central do Brasil evidenciam que à partir do 4º trimestre/14 até o 1ª trimestre/17, o valor total da carteira de crédito dos bancos no Brasil concedido às Micro e Pequenas Empresas sofreu diversas quedas, saindo de R\$ 416,1 bilhões para R\$ 264,6 neste período, representando um declínio de, aproximadamente, 36,41%.

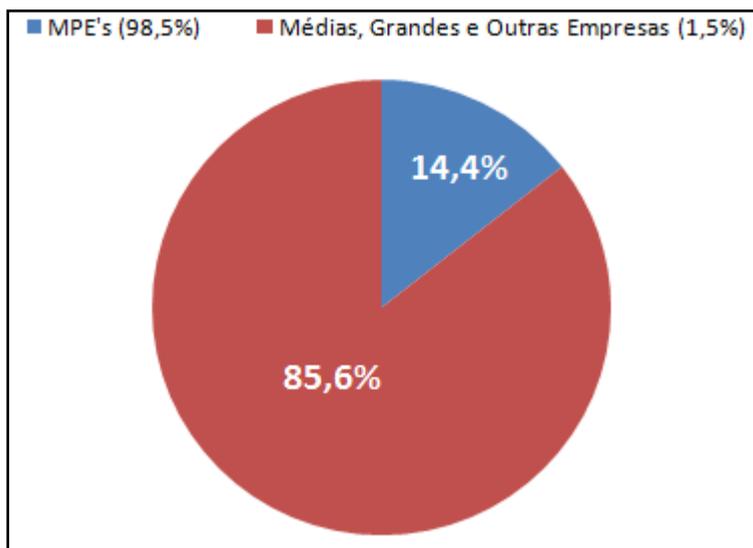
Gráfico 5 - Histórico dos créditos concedidos às MPEs pelos bancos no Brasil



Fonte: Banco Central do Brasil (2017)

O estudo constatou ainda o acesso restrito ao mercado de crédito (capital de terceiros) por parte das MPE's em comparação às médias e grandes organizações. Mesmo tendo enorme maioria na participação do número total de empresas brasileiras (conforme evidencia o quadro 06), as MPE's possuem créditos concedidos inferiores às médias e grandes. O gráfico acima permite a conclusão de que 98,5% das empresas brasileiras possuem disponível apenas 14,4% do total do crédito concedido às empresas, enquanto 1,5% têm acesso aos 85,6% restante, conforme observa-se no gráfico a seguir.

Gráfico 6 - Participação das empresas no crédito total



Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados do Banco Central do Brasil (2017)

O assunto têm despertado grande interesse também na comunidade acadêmica e os resultados científicos corroboram com os dados divulgados. Cavalheiro, Vieira e Valcanover (2016) buscaram em seu estudo analisar a estrutura de capital das MPE's gaúchas por meio da análise de seus relacionamentos bancários e de suas fontes de financiamento. Os autores

utilizaram dados de 546 gestores e concluíram que apesar das MPE's possuírem bom relacionamento com os bancos, apresentam dificuldades em obter financiamento externo, sendo suas principais fontes: lucros acumulados, economias pessoais e empréstimos.

Outro estudo referente à esta temática é o de Anjos et al (2012), onde os autores analisaram o uso da contabilidade como ferramenta para obtenção de financiamentos pelas Micro e Pequenas Empresas. Os resultados concluíram que, no início, as finanças pessoais figuram como as principais fontes de financiamento e o relacionamento pessoal com o gerente do banco a melhor forma de conseguir aprovação de empréstimos.

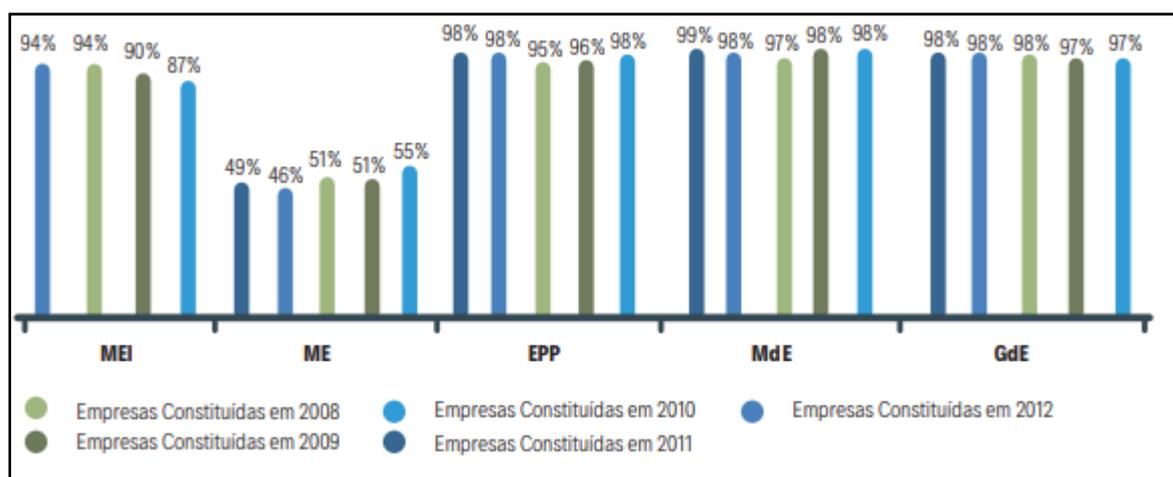
2.2.6 Sobrevivência e mortalidade das micro e pequenas empresas

Ao decorrer do desenvolvimento deste capítulo foi perceptível a relevância das Micro e Pequenas Empresas no contexto socioeconômico nacional. Elas são responsáveis por 27% do PIB brasileiro, 54% dos empregos com carteira assinada e pelo pagamento de, aproximadamente, R\$ 28,4 bilhões em salários, conforme demonstra o quadro 06.

No entanto, os fatores aqui apontados, como por exemplo a falta de mão de obra qualificada, desqualificação profissional de seus gestores, baixa capacidade de inovação e até a dificuldade do acesso ao crédito, fazem com que uma significativa parcela destas fechem as portas em um breve período de tempo.

Um recente relatório do Sebrae (2016), que analisou dados dos anos de 2008 à 2012, evidenciou a taxa de sobrevivência das empresas no Brasil segundo seus portes até o período de dois anos. O resultado mais crítico encontrado foi o das Microempresas - ME, que possuem uma taxa média de sobrevivência para os anos estudados de 50,4%, ou seja, praticamente metade das ME's constituídas morrem em até 24 meses, conforme observa-se no gráfico em questão.

Gráfico 7 - Taxa de sobrevivência das empresas em dois anos



Fonte: SEBRAE (2016)

Diante deste cenário, iniciou-se um grande movimento de teóricos e acadêmicos para identificar e analisar os fatores que levam tais instituições ao fracasso. Ferreira et al (2012), ao analisarem quantitativamente a mortalidade precoce das MPE's da cidade de São Paulo, identificou que os principais fatores associados à mortalidade das mesmas foram de natureza estratégica, como a ausência de planejamento, falta de inovação e o elevado nível de concorrência. Couto et al (2017) analisaram a mortalidade precoce das MPE's em uma cidade

de Minas Gerais, onde constatou-se que o encerramento das atividades destas organizações estavam associadas à um conjunto de fatores, apesar de, sob o ponto de vista da maioria dos participantes, os fatores relacionados ao ambiente externo serem os principais responsáveis pela falência dos negócios. Além disso, foi possível aos autores concluir que a execução de um planejamento anterior à abertura dos negócios é, de fato, muito relevante para a sobrevivência dos mesmos.

Por fim, cabe destacar que os resultados destas pesquisas científicas e de várias outras são de extrema importância para nortear as políticas públicas, os órgãos de apoio, as agências de fomento e, principalmente, os gestores e empreendedores.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Abordagem Metodológica

Para atingir os objetivos deste estudo, definiu-se a abordagem metodológica quantitativa, visando quantificar os dados para, posteriormente, generalizar os resultados da amostra para a população-alvo, no caso às micro e pequenas empresas de serviços do município do Rio de Janeiro – RJ (MALHOTRA, 2001).

Nesse sentido, Fonseca (2002, p. 20) afirma que “diferentemente da pesquisa qualitativa, os resultados da pesquisa quantitativa podem ser quantificados”. Além disso, o autor relata que “como as amostras geralmente são grandes e consideradas representativas da população, os resultados são tomados como se constituíssem um retrato real de toda a população alvo da pesquisa”.

Kauark, Manhães e Medeiros (2010, p. 26) corroboraram com as afirmações acima, quando relataram que a pesquisa quantitativa “considera o que pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas.”

Em prosseguimento, Gabriel (2014, p. 354) evidencia ainda que, “pesquisas com delineamento quantitativo pressupõem a definição do papel de cada variável e a relação entre elas, gerando hipóteses a serem testadas durante a análise dos dados coletados”.

3.2 Método de Procedimento

Marconi e Lakatos (2003, p. 106) caracterizaram os métodos de procedimento como “uma etapa mais concreta da investigação, com finalidade mais restrita em termos de explicação geral dos fenômenos e menos abstratas”.

Nesta pesquisa utiliza-se o método estatístico de procedimento, que fundamenta-se no “conjunto de procedimentos apoiados na teoria da amostragem, e como tal, é indispensável no estudo de certos aspectos da realidade social em que se pretenda medir o grau de correlação entre dois ou mais fenômenos” (FACHIN, 2006, p. 48).

Para Marconi e Lakatos (2003, p. 108), o método estatístico significa redução de “fenômenos sociológicos, políticos, econômicos, etc a termos quantitativos e a manipulação estatística, que permite comprovar as relações dos fenômenos entre si, e obter generalizações sobre sua natureza, ocorrência ou significado.”

Contribuindo com a explicação deste método, Gil (2008, p. 17) relata que por meio da utilização dos testes pertencentes ao método estatístico

torna-se possível determinar, em termos numéricos, a probabilidade de acerto de determinada conclusão, bem como a margem de erro de um valor obtido. Portanto, o método estatístico passa a caracterizar-se por razoável grau de precisão, o que o torna bastante aceito por parte dos pesquisadores com preocupações de ordem quantitativa.

3.3 Tipo de Pesquisa

Quanto ao tipo, esta pesquisa classifica-se como descritiva, com a finalidade de compreender e interpretar a utilização e aplicação da Gestão Estratégica de Custos nas Micro e Pequenas Empresas de serviços do município do Rio de Janeiro sem interferir na realidade obtida.

Para Köche (2011, p. 124), a pesquisa descritiva “estuda a relação entre duas ou mais variáveis de um dado fenômeno sem manipulá-las”. Além disso, o autor afirma que este tipo de pesquisa “constata e avalia as relações entre as variáveis à medida que elas se manifestam espontaneamente em fatos, situações e nas condições já existentes”.

Em concordância com o autor referenciado acima, Gil (2008, p. 28) evidencia que a pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. E complementando as afirmativas acima, Kauark, Manhães e Medeiros (2010, p. 28) relataram que esta pesquisa “envolve o uso de técnicas padronizadas de coletas de dados: questionário e observação sistemática”.

3.4 Hipóteses Secundárias

Já na década de 1960, Goode e Hatt (1969, p. 75) descreveram em sua obra que uma hipótese equivale a uma “preposição que pode ser colocada a prova para determinar sua validade”. Para Marconi e Lakatos (2003, p. 220), as hipóteses secundárias são afirmações “complementares da básica, que podem abarcar em detalhes o que ela afirma, englobar aspectos não especificados na básica, indicar relações deduzidas da primeira, decompor em permenores a afirmação geral e apontar outras relações possíveis de serem encontradas.”

De acordo com a literatura temática, é possível apontar ainda três tipos de hipóteses: hipóteses casuísticas, hipóteses que se referem à frequência de acontecimentos e hipóteses que estabelecem relações entre as variáveis. Para Gil (2008, p. 41), hipóteses casuísticas “referem-se a algo que ocorre em determinado caso; afirmam que um objeto, uma pessoa ou um fato específico tem determinada característica”. Em relação às hipóteses que se referem à frequência de acontecimentos, o mesmo autor a classificou, de modo geral, como uma “antecipação que determinada característica ocorre, com maior ou menor intensidade, num grupo, sociedade ou cultura.” Por fim, tratando-se das hipóteses que estabelecem relações entre as variáveis, Gil (2008, p. 42) expõe que “as hipóteses desse grupo são mais completas que as dos anteriores” e que, “há autores que consideram que só a partir deste nível é que se tem rigorosamente hipóteses”. Assumindo a importância desta modalidade de hipóteses, Kerlinger (1980, p. 38) a definiu como simplesmente “um enunciado conjectural das relações entre duas ou mais variáveis”.

Utilizando e em concordância com a definição proposta por Kerlinger (1980), Marconi e Lakatos (2003, p. 126) apresentaram algumas características das hipóteses:

- São formuladas como solução provisória para um determinado problema;
- Apresentam caráter ou explicativo ou preditivo;
- São compatíveis com o conhecimento científico (coerência externa) e revelam consistência lógica (consistência interna);
- São passíveis de verificação empírica em suas consequências.

Diante dos elementos apresentados acima e com o objetivo de atender o objetivo geral e específicos (tópico 1.3), elaborou-se as hipóteses abaixo, possibilitando também a verificação da hipótese geral do trabalho (tópico 1.4).

H_A: A proporção das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro que elaboram estratégias com o objetivo de manter a competitividade frente aos concorrentes é superior a 70%.

H_B: Estratégias baseadas na gestão dos recursos financeiros constituem o foco principal de menos de 20% das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro, na opinião dos gestores.

H_C: Os Gestores das MPE's não possuem conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos.

H_D: Os Gestores das MPE's não possuem os conhecimentos necessários para a utilização dos métodos de custeio de apropriação dos custos aos serviços prestados.

H_E: O método baseado em custos é utilizado pela maioria das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro como ferramenta de precificação dos serviços prestados.

3.5 Amostragem

De forma geral, as pesquisas sociais abrangem um grande número de elementos a serem estudados, sendo praticamente inviável pesquisá-los em sua totalidade. Por isso, tais pesquisas recorrem às amostras, selecionando uma parte dos elementos que compõem este universo. No entanto, o pesquisador deve selecionar uma parte da população que seja representativa ao universo pesquisado, o que faz com que os pesquisadores tenham o conhecimento prévio da Teoria da Amostragem.

Adentrando à esta teoria, é de extrema relevância a compreensão de alguns conceitos básicos, porém imprescindíveis para a pesquisa por amostragem:

- **Universo ou População:** Para Fonseca e Martins (2013, p. 111), universo ou população é “um conjunto de indivíduos ou objetos que apresentam pelo menos uma característica em comum.”
- **Amostra:** Segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 163), entende-se por amostra “uma parcela convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo.”
- **Amostragem:** É o processo que envolve o uso de um pequeno número de unidades ou partes de uma população, como base para tirar conclusões sobre a população como um todo. (ZIKMUND, 2006)
- **Estágios de seleção de uma amostra:** O processo de planejamento de uma amostra inclui cinco estágios que estão fortemente relacionados entre si, e são fundamentais no projeto de pesquisa: definição da população; determinação da estrutura amostral ou população funcional;

escolha das técnicas amostrais; determinação do tamanho da amostra; execução do processo de amostragem. (MALHOTRA, 2001)

Dando prosseguimento, em concordância com os estágios da seleção de uma amostra, este estudo utilizou-se da técnica de amostragem probabilística para alcançar seus objetivos primordiais, onde compreende-se por amostragem probabilística o conjunto de procedimentos baseados em amostragem aleatória, onde os resultados não podem ser previstos, pois dependem de probabilidade (ZIKMUND, 2006).

Ainda na amostragem probabilística existem diversos tipos de técnicas, sendo os mais utilizados a aleatória simples, sistemática, estratificada, por conglomerados e por etapas. A técnica de amostragem probabilística selecionada para este estudo foi a aleatória simples, que “consiste em atribuir a cada elemento da população um número único para depois selecionar alguns desses elementos de forma casual” (GIL, 2008, p. 91). Esse tipo de amostragem tem uma característica bastante importante, pois todos os elementos da população tem a mesma chance de serem incluídos na amostra.

Para estipular o tamanho da amostra obtida nesta pesquisa, empregou-se a equação 12 proposta na obra de Bussab e Morettin (2012), além dos dados abaixo:

- Nível de confiança da pesquisa: 90% → Z = 1,645
- Erro aceitável: E = 10%
- Proporção do sucesso populacional: 50%

$$n = \frac{Z^2 \times p(1-p)}{E^2} \quad (12)$$

$$n = \frac{1,645^2 \times 0,50(1-0,50)}{0,1^2}$$

$$n = \frac{0,67650625}{0,01}$$

$$n = 67,65 \cong 68 \text{ elementos}$$

Concordando com o fato do não conhecimento da proporção populacional, admitiu-se, conforme método prático baseado em comprovações empíricas, um nível de sucesso de 50% (BUSSAB e MORETTIN, 2012; FONSECA e MARTINS, 2013).

Assim, este estudo fez o uso da técnica de amostragem probabilística aleatória simples, aplicando o questionário aos gestores de 97 micro e pequenas empresas de serviços localizadas no município do Rio de Janeiro / RJ, com o objetivo de analisar os dados com as ferramentas estatísticas e testar as hipóteses propostas.

Por fim, cabe ainda apresentar algumas vantagens de executar uma pesquisa utilizando-se de amostragem: (ZIKMUND, 2006)

- A amostragem diminui os custos;
- Reduz a necessidade de trabalho;
- Reúne informações vitais rapidamente;
- Se realizada cientificamente, fornece resultados precisos.

3.6 Coleta de Dados

Com o objetivo de coletar as informações e os dados necessários para testar as hipóteses propostas e dar prosseguimento à discussão aqui apresentada, foi utilizado como ferramenta o questionário. Desse modo, o questionário foi enviado aos gestores, administradores ou responsáveis pela gestão da micro ou pequena empresa, que exercem suas atividades dentro do município do Rio de Janeiro – RJ.

Segundo Fachin (2006, p. 48), o questionário pode ser conceituado como “uma série de perguntas organizadas com o fim de se levantar dados para uma pesquisa, com respostas fornecidas pelos informantes, sem assistência direta ou orientação do investigador”. Ainda sobre a conceituação do questionário, Marconi e Lakatos (2003, p. 201) afirmaram que este consiste em um “instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenadas de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”.

Gil (2008, p. 121), ao escrever sobre a construção de um questionário, evidencia que tal deve “consistir basicamente em traduzir objetivos da pesquisa em questões específicas. As respostas a essas questões é que irão proporcionar os dados requeridos para descrever as características da população pesquisada ou testar as hipóteses que foram construídas...”.

Kauark, Manhães e Medeiros (2010, p. 58) relataram ainda que todo questionário “deve passar por uma etapa de pré teste, num universo reduzido, para que se possam corrigir eventuais erros de formulação” e, que, acompanhado do questionário “deve seguir a Carta Explicação, com proposta de pesquisa, instruções para preenchimento, instruções para devolução, incentivo para o preenchimento e agradecimento.”

Diante da literatura pertencente à metodologia científica, é possível destacar diversas vantagens da aplicação do questionário. Marconi e Lakatos (2003, p. 201-202) apresentaram os seguintes pontos positivos:

- Economiza tempo, viagens e obtém um grande número de dados;
- Atinge maior número de pessoas simultaneamente;
- Abrange uma área geográfica mais ampla;
- Economiza pessoal, tanto em adestramento quanto em trabalho de campo;
- Obtém respostas mais rápidas e mais precisas;
- Há maior liberdade nas respostas, em razão do anonimato;
- Há mais segurança, pelo fato de as respostas não serem identificadas;
- Há menos risco de distorção, pela não influência do pesquisador;
- Há mais tempo para responder e em hora mais favorável;
- Há mais uniformidade na avaliação, em virtude da natureza impessoal do instrumento;
- Obtém respostas que materialmente seriam inacessíveis.

Em contrapartida, Gil (2008, p. 122) elaborou em sua obra algumas eventuais desvantagens da aplicação do questionário, descritos abaixo:

- Exclui as pessoas que não sabem ler e escrever, o que, em certas circunstâncias, conduz a graves deformações nos resultados da investigação;
- Impede o auxílio ao informante quando este não entende corretamente as instruções ou perguntas;
- Impede o conhecimento das circunstâncias em que foi respondido, o que pode ser importante na avaliação da qualidade das respostas;

- Não oferece a garantia de que a maioria das pessoas devolvam-no devidamente preenchido, o que pode implicar a significativa diminuição da representatividade da amostra;
- Envolve, geralmente, número relativamente pequeno de perguntas, porque é sabido que questionários muito extensos apresentam alta probabilidade de não serem respondidos;
- Proporciona resultados bastante críticos em relação à objetividade, pois os itens podem ter significado diferente para cada sujeito pesquisado.

3.7 Análise dos Dados

Após a aplicação do questionário aos gestores pertencentes à amostragem definida acima, utiliza-se as ferramentas e técnicas estatísticas para analisar os dados, bem como testar as hipóteses, com o objetivo de generalizá-las às Micro e Pequenas Empresas do município do Rio de Janeiro.

Além disso, com o intuito de analisá-las de maneira simultânea, utiliza-se a análise multivariada de dados que, para Rodrigues e Paulo (2014, p. 2), “refere-se a um conjunto de métodos estatísticos que torna possível a análise simultânea de medidas múltiplas para cada indivíduo, objeto ou fenômeno observado.” A relevância desta análise no contexto desta pesquisa se dá, principalmente, pela complexidade e inter-relação das variáveis aqui estudadas. Reis (2011, p. 11) corrobora neste sentido ao afirmar que o sucesso desta análise não encontra-se “simplesmente nos cálculos realizados com softwares especializados, e sim por meio da escolha do método apropriado ao tipo de dados, usá-lo corretamente, saber interpretar os resultados e retirar deles as conclusões corretas”.

Assim, optou-se nesta pesquisa pela utilização da Análise Multivariada Fatorial, que segundo Hair et al (2006, p. 91) “têm a principal função de reduzir uma quantidade de variáveis observadas a um número reduzido de fatores, onde os fatores representam as dimensões latentes (construtos) que resumem ou explicam o conjunto de variáveis observadas.” Ressalta-se ainda que para aplicação da técnica utilizou-se o software SPSS Statistics v21.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

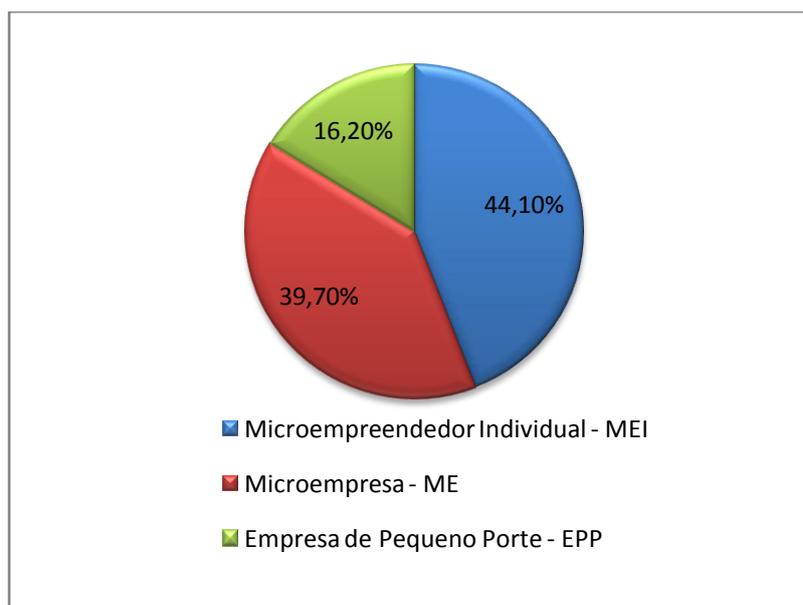
Neste tópico apresentam-se os resultados obtidos por meio da aplicação dos questionários à 68 (sessenta e oito) gestores de micro e pequenas empresas de serviços localizadas no município do Rio de Janeiro – RJ, com a finalidade de compreender e atender todos os objetivos propostos neste estudo.

4.1 Perfil das Empresas Pesquisadas

Em um primeiro momento, apresentam-se algumas características principais das empresas pertencentes à amostra, com o intuito de traçar o perfil das Micro e Pequenas Empresas do setor de serviços do município do Rio de Janeiro – RJ, demonstrando alguns de seus atributos.

Anteriormente, foram explícitos os diversos critérios (quantitativos e qualitativos) que uma empresa pode ser classificada. No entanto, adotou-se neste estudo a nomenclatura utilizada na formalização dos pequenos negócios, conforme gráfico a seguir.

Gráfico 8 - Porte das Micro e Pequenas Empresas

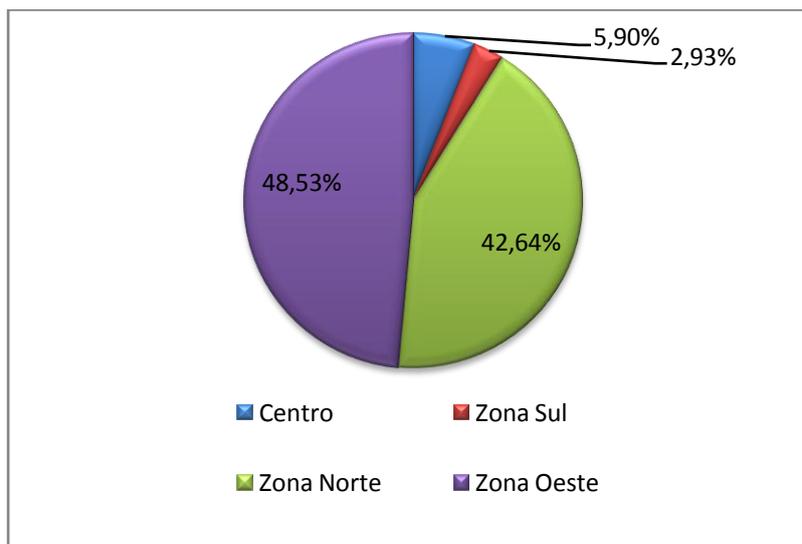


Fonte: Dados da Pesquisa.

Quanto ao porte, percebe-se que os pequenos negócios de serviços situados no município do Rio de Janeiro dividem-se nas três categorias possíveis, com maior representatividade dos microempreendedores individuais (44,10%), que são seguidos pelas microempresas (39,70%) e, por fim, com menor representatividade, as empresas de pequeno porte (16,20%), que auferem maiores receitas operacionais brutas.

Quanto à delimitação espacial, o município do Rio de Janeiro divide-se em zonas territoriais e, as empresas participantes desta pesquisa localizam-se da seguinte forma:

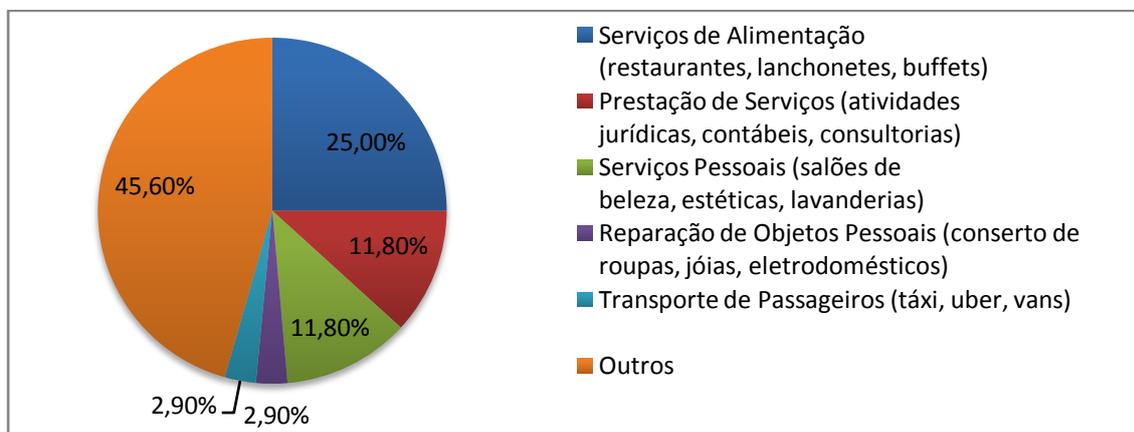
Gráfico 9 - Localização das Micro e Pequenas Empresas



Fonte: Dados da Pesquisa.

Em prosseguimento, ao se estudar o setor de serviços é de extrema relevância evidenciar que tais empresas podem desempenhar diversas atividades dentro do setor. Por isso, buscou-se categorizar as empresas de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, que consiste em um conjunto de códigos numéricos que determinam as atividades que uma empresa está autorizada a desempenhar. Dessa forma, demonstra-se no gráfico a seguir a distribuição da população amostral aqui referida.

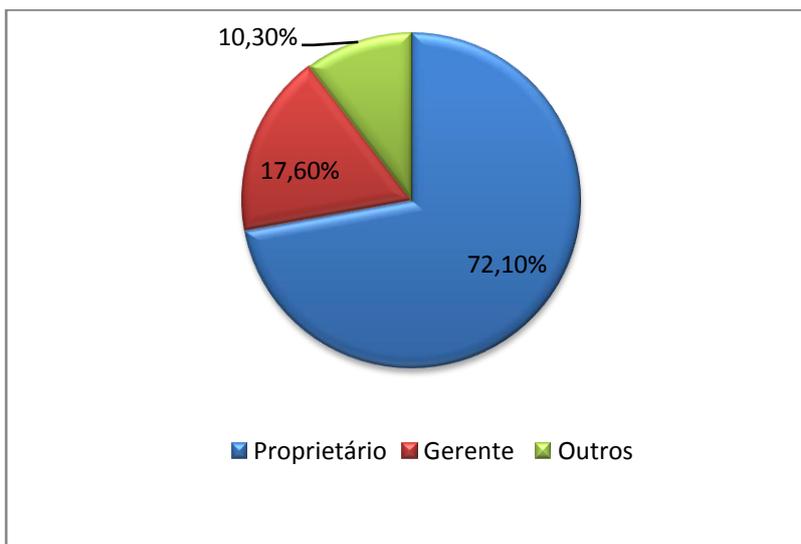
Gráfico 10 - Atividades Econômicas das Micro e Pequenas Empresas



Fonte: Dados da Pesquisa

Para concluir a etapa de descrição do perfil das MPE's, demonstra-se algumas informações sobre o gestor da empresa. Os resultados evidenciaram que o principal gestor dos negócios, na grande maioria das vezes, atende pelo próprio proprietário (72,10%), seguido por gerentes (17,60%) e por outros (10,30%), que englobavam cargos de consultores, supervisores, diretores e etc, conforme dispõe o gráfico a seguir.

Gráfico 11 - Cargo do principal gestor das Micro e Pequenas Empresas

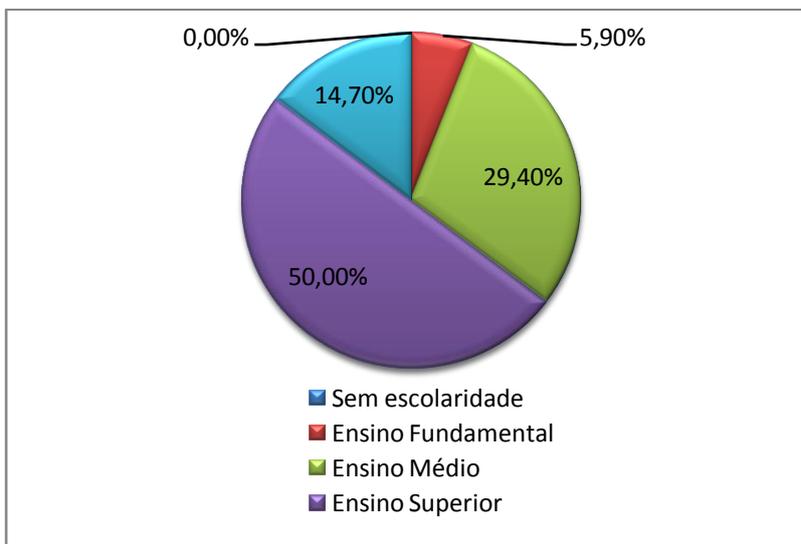


Fonte: Dados da Pesquisa.

O resultado acima corrobora com diversos estudos publicados sobre as características das micro e pequenas empresas, onde, em grande proporção, os próprios sócios e/ou proprietários exercem a função do administrador ou gestor.

Porém, ao questionar a formação de tais gestores, os resultados das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro não confirmaram o que muitos estudos da área afirmam. Do total, 64,70% dos gestores possuem, no mínimo, nível superior, conforme demonstra-se abaixo.

Gráfico 12 - Formação do principal gestor das Micro e Pequenas Empresas



Fonte: Dados da Pesquisa.

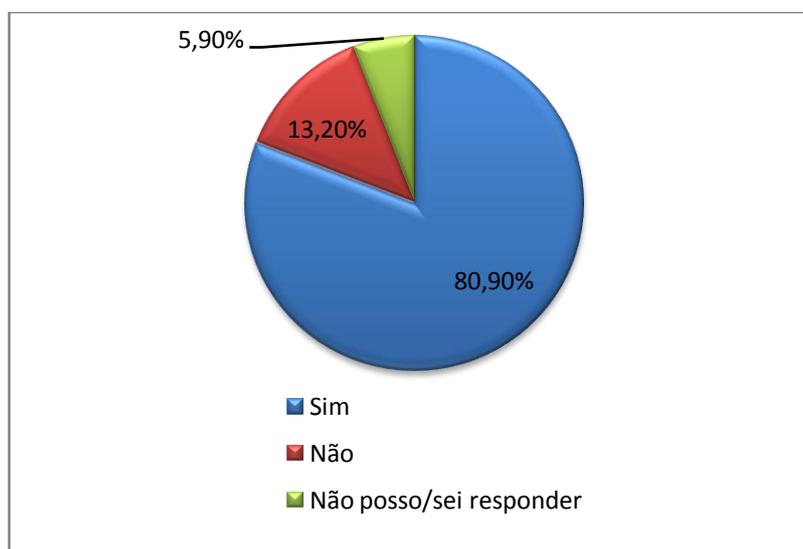
Percebe-se que as empresas participantes da amostra não possuem gestor sem escolaridade na função de administrador principal; 5,90% dos gestores possuem o ensino fundamental; 29,40% o ensino médio; 50% cursaram o nível superior; e 14,70% cursaram alguma modalidade de pós graduação.

4.2 Estratégias das Empresas Pesquisadas

Já explorada neste estudo, as estratégias empresariais são essenciais para que as organizações mantenham seu nível de competitividade frente aos seus concorrentes. Este tópico tem com objetivo primordial apresentar e descrever as principais estratégias utilizadas pelas MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro – RJ no dia-a-dia de suas atividades e, prontamente, atender ao objetivo A deste estudo.

Ao questionar se as empresas possuíam estratégias com o intuito de elevar ou manter seu nível de competitividade, 80,90% dos gestores confirmaram a utilização das mesmas e 13,20% afirmaram não fazer uso delas.

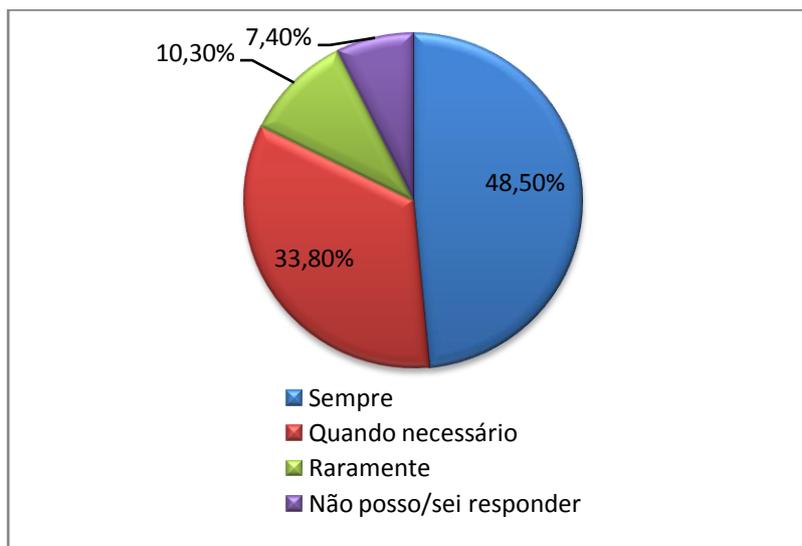
Gráfico 13 - Utilização de Estratégias nas Micro e Pequenas Empresas



Fonte: Dados da Pesquisa.

Do total de micro e pequenas empresas que elaboram estratégias, 48,5% afirmaram elaborá-las em todos os momentos de suas atividades. Porém, uma grande parte delas, 33,80%, afirmaram elaborá-las somente em momentos específicos, quando surge uma necessidade característica ou particular e 10,3% confirmaram elaborá-las em momentos raros, conforme visualiza-se no gráfico abaixo. Do total de micro e pequenas empresas que elaboram estratégias, 48,5% afirmaram elaborá-las em todos os momentos de suas atividades. Porém, uma grande parte delas, 33,80%, afirmaram elaborá-las somente em momentos específicos, quando surge uma necessidade característica ou particular e 10,3% confirmaram elaborá-las em momentos raros, conforme visualiza-se no gráfico abaixo.

Gráfico 14 - Frequência de Elaboração de Estratégias nas Micro e Pequenas Empresas



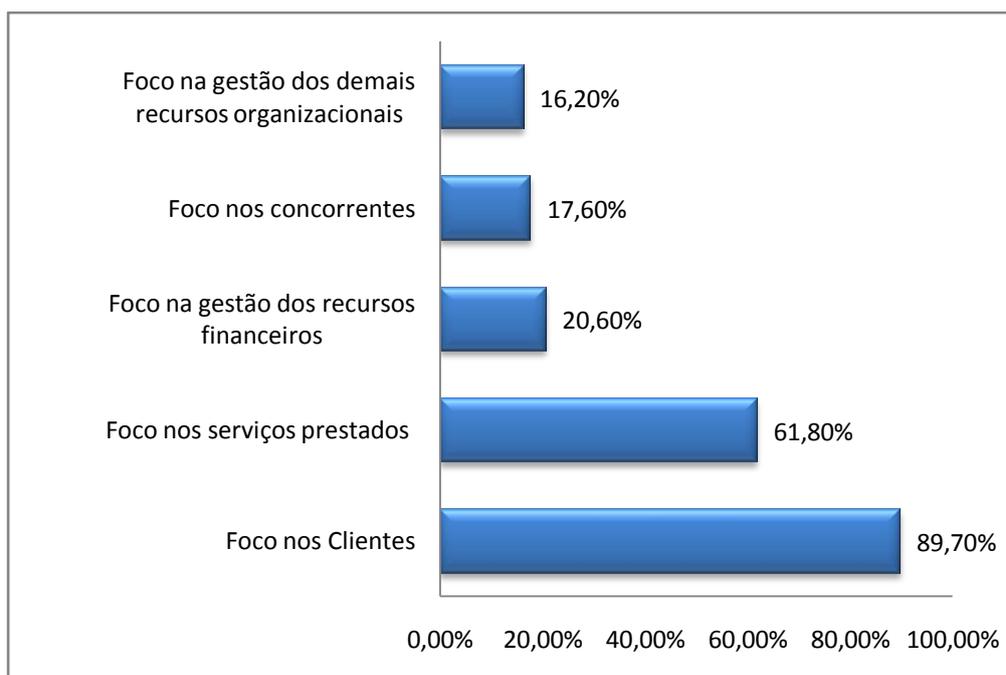
Fonte: Dados da Pesquisa.

Em sequência, cabe destacar que as estratégias organizacionais podem ser elaboradas com diferentes focos. Logo, esta etapa do estudo buscou traçar os principais focos utilizados pelos gestores das MPE's no momento de elaboração de suas estratégias.

Para isso, os gestores dos pequenos negócios que elaboram estratégias apontaram os principais pontos de elaboração das mesmas. Nesta questão, permitiu-se o preenchimento de mais de uma alternativa, visto que uma mesma organização pode, simultaneamente, elaborar estratégias com diferentes alvos.

As respostas estão descritas a seguir:

Gráfico 15 - Principais Focos de Elaboração de Estratégias nas Micro e Pequenas Empresas



Fonte: Dados da Pesquisa.

Evidencia-se que, do total de empresas que elaboram estratégias, 89,70% as elaboraram com foco em seus clientes. Em prosseguimento, 61,80% das empresas elaboraram estratégias com foco nos serviços prestados, isto é, estão mais preocupados com melhorias de performance, inovações e etc. Em terceiro, encontra-se as estratégias com foco nos recursos financeiros, onde a gestão estratégica de custos está inserida, elaboradas por 20,60% dos gestores. Logo em seguida, aparecem as estratégias com foco nos concorrentes (17,60%) e, por fim, as estratégias focadas nos demais recursos organizacionais, ou seja, empenhos realizado para uma melhor gestão dos recursos materiais, humanos, tecnológicos entre outros.

Para finalizar este tópico, demonstra-se abaixo o foco mais importante para se elaborar estratégias, na visão dos administradores das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro.

Gráfico 16 - Foco mais importante para se elaborar estratégias nas Micro e Pequenas Empresas



Fonte: Dados da Pesquisa.

Sob concepção dos gestores, o esforço e a energia das organizações devem estar voltadas para a criação e aplicação de estratégias com foco nos clientes (45,60%) e nos serviços prestados (38,20%). Estas duas categorias somadas representam a opinião de 83,80% dos gestores.

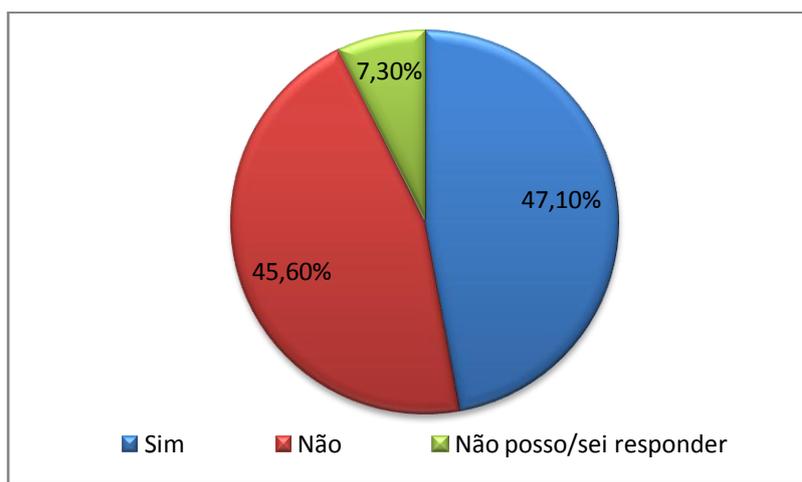
A Gestão Estratégica de Custos, cujo objetivo principal é uma gestão mais eficiente dos custos organizacionais e, conseqüentemente, financeiros, encontra-se como alvo principal de elaboração de estratégias apenas de 10,30% dos gestores da amostra pesquisada.

4.3 Gestão de Custos das Empresas Pesquisadas

Os custos organizacionais, quando bem administrados, representam uma opção para o aumento de competitividade e ganho de vantagem frente aos seus concorrentes. Diante disso, este tópico visou esclarecer de que forma as MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro administram seus custos e, ainda, atender aos objetivos B, C, D e E deste estudo.

Assim, questionou-se se, em algum momento, a empresa implantou alguma estratégia voltada para a gestão dos custos. As respostas evidenciaram que o número de empresas que, em algum momento, tinham implantado uma estratégia voltada para a gestão dos custos é levemente superior às empresas que nunca a implementaram na administração de seus negócios, conforme visualiza-se abaixo.

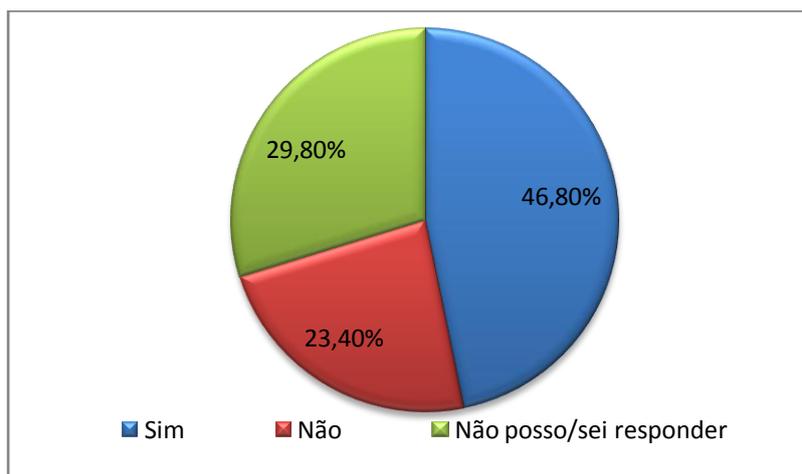
Gráfico 17 - Implantação de Estratégias voltadas à Gestão dos Custos nas Micro e Pequenas Empresas



Fonte: Dados da Pesquisa.

Em seguida, perguntou-se aos gestores que nunca implantaram uma gestão de custos se havia algum interesse neste sentido. Menos da metade (46,80%) mostrou interesse para uma futura utilização da mesma, enquanto 23,40% dos gestores afirmaram não possuir interesse algum em sua utilização.

Gráfico 18 - Intenção dos gestores em implantar uma Gestão de Custos nas Micro e Pequenas Empresas



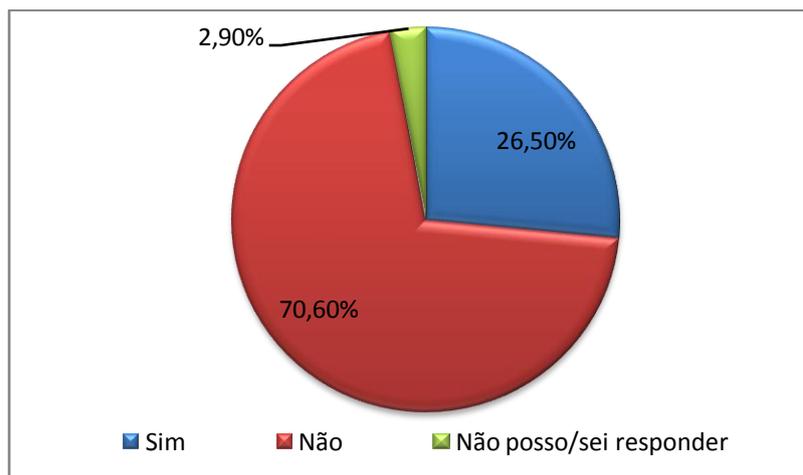
Fonte: Dados da Pesquisa.

Posteriormente, com o objetivo de atender aos objetivos desta pesquisa e, ao mesmo tempo, mensurar o nível de conhecimento dos gestores das MPE's de serviços localizadas no Rio de Janeiro – RJ em relação à Gestão Estratégica de Custos, foram feitos diversos questionamentos sobre todos os conceitos abordados na GEC, demonstrados em sequência.

De acordo com os dados, evidenciou-se que o conhecimento dos gestores sobre a Gestão Estratégica de Custos possui uma média próxima de “2,0882” (hipótese testada no tópico 4.4), ou seja, o conhecimento estimado destes gestores estaciona-se entre “pouco conhecimento” e “conhecimento razoável”.

Para complementar a afirmação acima, questionou-se se o principal gestor do negócio possuía algum curso de curta ou longa duração na área. A resposta mostrou que apenas 26,50% cursaram algo dentro desta temática.

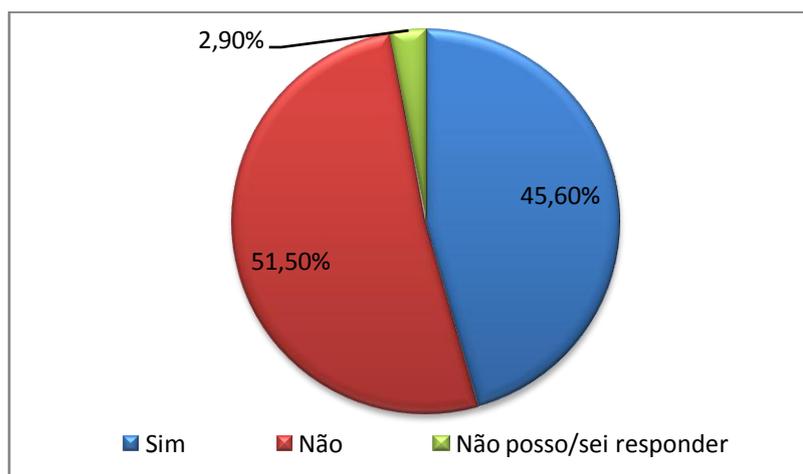
Gráfico 19 - Gestores que possuem curso de curta ou longa duração sobre custos



Fonte: Dados da Pesquisa.

As respostas possuem resultados bem superiores quando trata-se de gestores que já assistiram ou compareceram em, pelo menos, uma palestra ou workshop sobre custos organizacionais.

Gráfico 20 - Gestores que assistiram palestra ou workshop sobre custos



Fonte: Dados da Pesquisa.

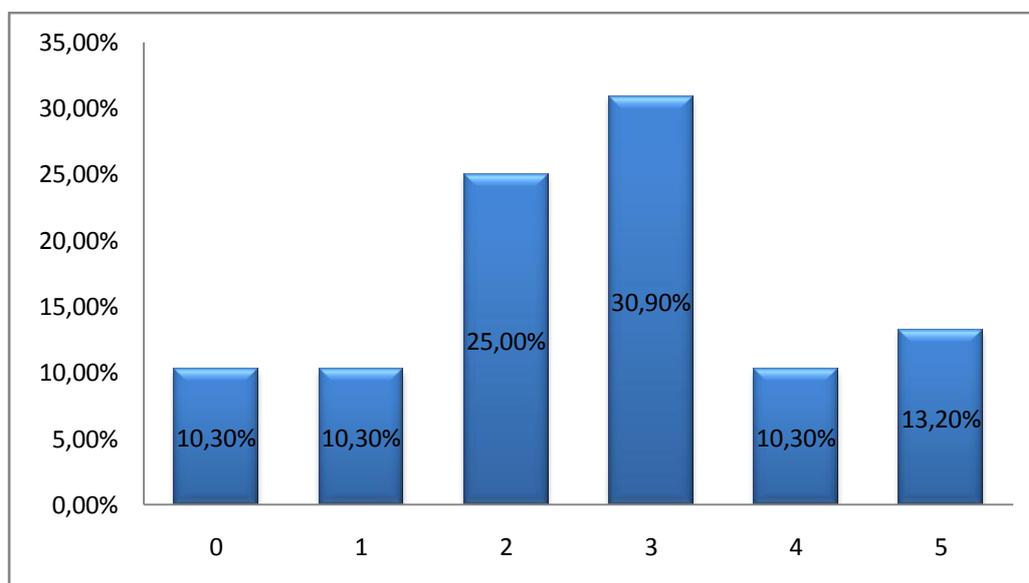
Dando prosseguimento, foi utilizado uma escala ordinal para identificar o nível de conhecimento dos gestores sobre os diversos conceitos abrangidos pela GEC. Assim questionou-se o nível de conhecimento dos mesmos sobre as nomenclaturas, classificações,

sistemas de custeio, análise custo-volume-lucro e precificação dos serviços. As alternativas foram elaboradas em um intervalo de 0 à 5, a saber:

- 0 – Conhecimento nenhum
- 1 – Pouco conhecimento
- 2 – Conhecimento razoável
- 3 – Bom conhecimento
- 4 – Ótimo Conhecimento
- 5 – Conhecimento amplo / Domínio

Primeiramente, questionou-se o nível de conhecimento dos mesmos sobre as nomenclaturas inerentes à gestão e já citadas neste trabalho (gastos, custos, despesas, investimentos, perdas, desperdícios, desembolsos e etc). Os resultados mostraram uma média próxima de “2,57”, isto é, estima-se que tais gestores possuem um conhecimento razoável sobre os conceitos, conforme percebe-se abaixo.

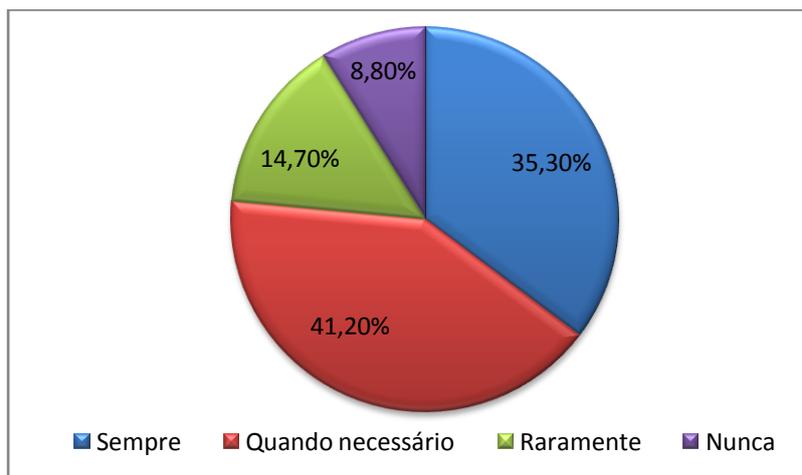
Gráfico 21 - Nível de conhecimento dos gestores sobre os conceitos pertencentes à GEC



Fonte: Dados da Pesquisa.

No entanto, é importante verificar se os gestores aplicam tais conceitos teóricos na prática organizacional de seu cotidiano. Do total, 35,3% afirmaram sempre classificam seus custos quanto às nomenclaturas existentes e 8,8% confirmaram não classificá-los desta forma.

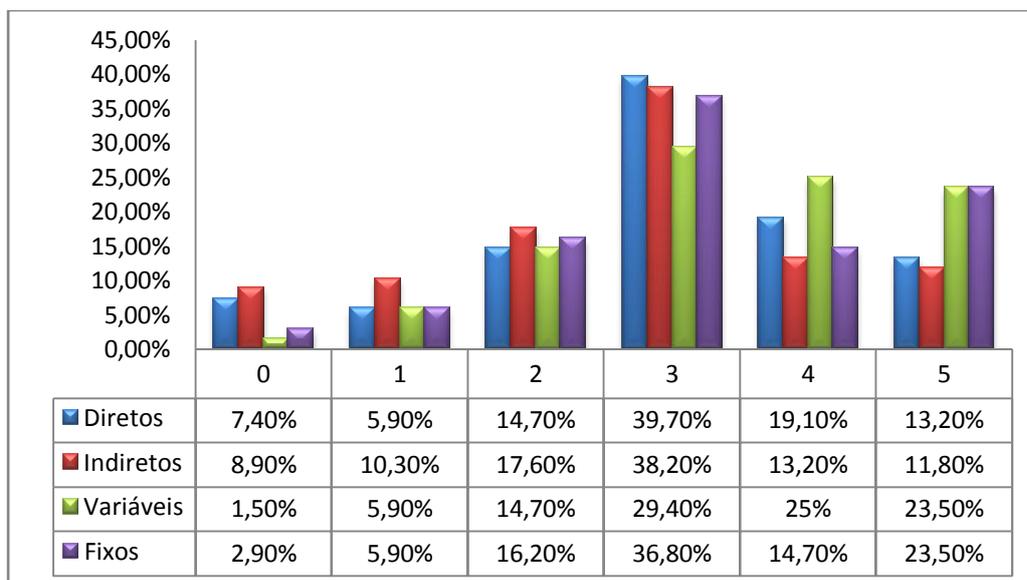
Gráfico 22 - Frequência de classificação dos custos quanto aos conceitos pertencentes à GEC



Fonte: Dados da Pesquisa.

Em seguida, visando compreender de que forma as MPE's classificam seus custos, questionou-se o conhecimento de seu principal administrador sobre custos diretos / indiretos e fixos / variáveis, conforme demonstra-se a seguir:

Gráfico 23 - Classificação dos custos quanto à identificação e volume de produção



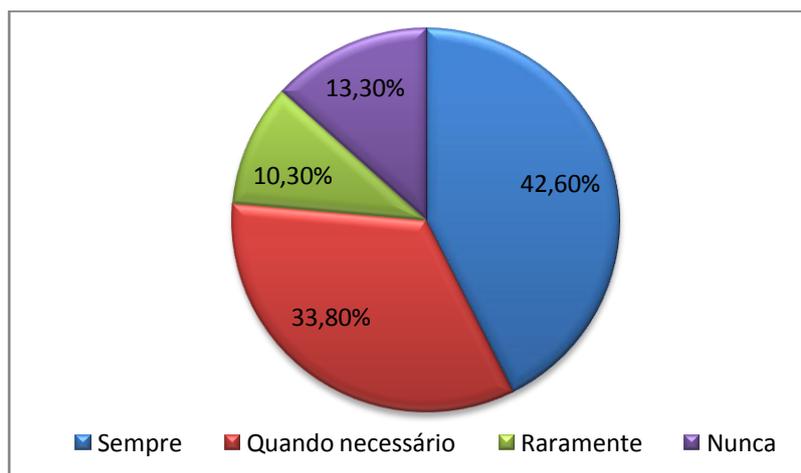
Fonte: Dados da Pesquisa.

O conhecimento dos gestores quanto aos gastos indispensáveis para a prestação de seus serviços, os chamados custos diretos, obtiveram média de “2,96”, ou seja, pode-se estimar que os mesmos possuem um conhecimento entre razoável e bom. Quanto aos gastos que não podem ser apropriados diretamente aos serviços, chamados de indiretos, a média do conhecimento dos gestores foi pouco inferior, na casa de “2,73”.

Por outro lado, o nível de conhecimento quanto aos custos que variam de acordo com o aumento ou diminuição do volume de produção (variáveis) obtiveram maior média entre os gestores, aproximadamente “3,41”, enquanto os custos fixos, que ocorrem mesmo que não haja produção, teve média aproximada de “3,22”.

Foi possível verificar ainda se tais conhecimentos se traduzem na prática institucional. Do total da amostra, 42,60% gestores afirmaram sempre classificar seus custos em diretos/indiretos e fixos/variáveis; 33,80% afirmaram só classificar em situações específicas e de necessidade; 10,30% relataram que tal classificação é feita raramente; e 13,30% não classificam seus custos quanto aos conceitos citados.

Gráfico 24 - Frequência de classificação dos custos quanto à identificação e volume de produção



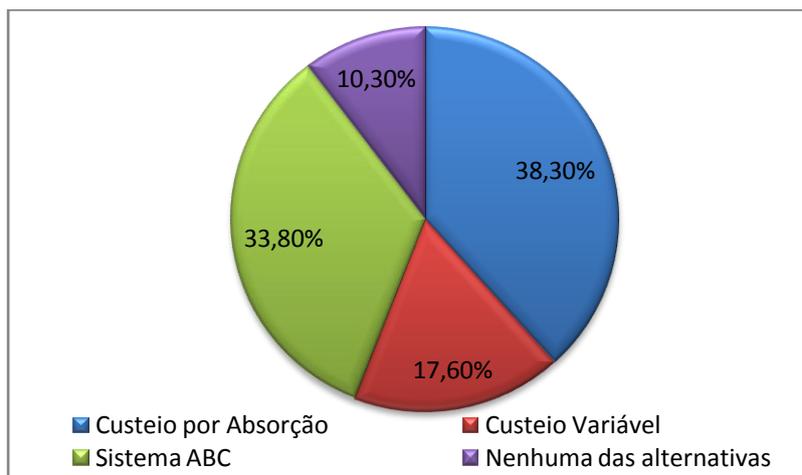
Fonte: Dados da Pesquisa.

Em sequência, o próximo tópico abordado dentro da gestão de custos das MPE's foi a forma pela qual as mesmas apropriam os custos organizacionais aos serviços prestados, conhecido como Métodos (ou Sistemas) de Custeio. Para o alcance deste objetivo foram expostas quatro alternativas onde os gestores escolheram a maneira mais próxima utilizada pela organização.

A primeira opção relatou que todos os custos organizacionais, sejam eles diretos/indiretos e fixos/variáveis são apropriados aos serviços prestados, caracterizando o custeio por absorção, onde os serviços “absorvem” todos os custos incorridos no processo de prestação. A segunda alternativa explicitou que somente os custos variáveis são apropriados aos serviços prestados, representando o custeio variável, que possui tal nome por defender que os custos fixos existem mesmo que não haja produção ou prestação, logo não devem ser incorporados aos serviços. Em seguida, a terceira opção afirmou que busca-se uma apropriação dos custos e despesas aos serviços de modo proporcional à sua utilização, que corresponde ao sistema ABC. Por fim, a quarta e última alternativa relatou que nenhuma das alternativas anteriores aproxima-se da forma como a empresa apropria seus custos aos serviços.

O resultado pode ser visualizado no gráfico abaixo:

Gráfico 25 - Forma de apropriação dos custos aos serviços prestados

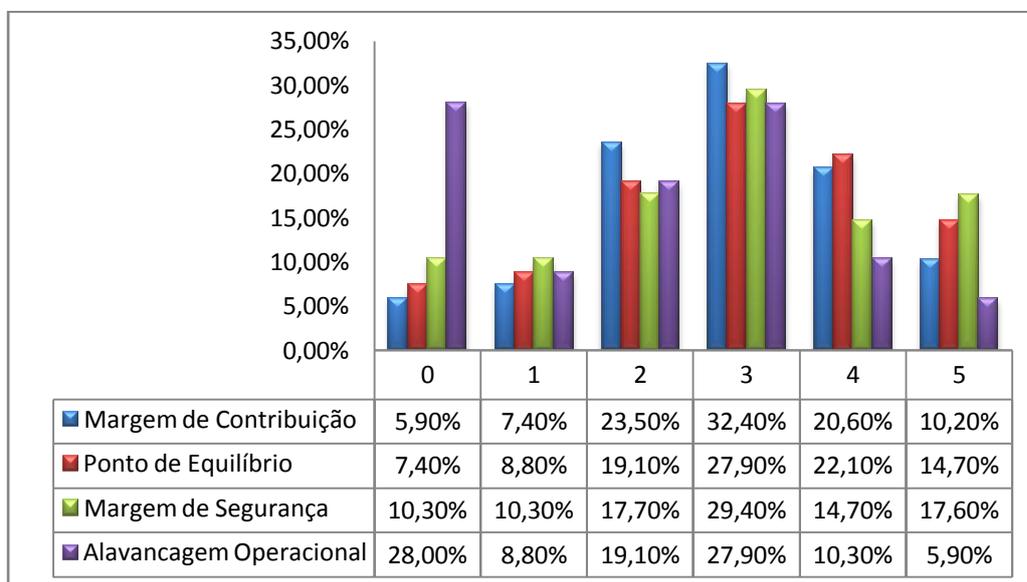


Fonte: Dados da Pesquisa.

Ressalta-se que não foi verificado o processo utilizado pela empresa na apropriação dos custos, buscou-se apenas evidenciar a percepção dos gestores sobre o tema. Portanto, não é possível afirmar se tal apropriação é feita corretamente, mas sim detalhar que os métodos utilizados pelos gestores das MPE's possuem características mais próximas aos sistemas consagrados e acima descritos.

Por fim, evidencia-se abaixo o nível de conhecimento dos gestores das MPE's sobre as ferramentas presentes no instrumento de planejamento conhecido como custo-volume-lucro.

Gráfico 26 - Conhecimentos dos gestores sobre as ferramentas do custo-volume-lucro



Fonte: Dados da Pesquisa.

Os resultados mostram que a ferramenta de maior conhecimento entre os gestores é o Ponto de Equilíbrio, com média próxima a “2,93”, seguido da ferramenta Margem de Contribuição, que possui média de “2,85”, Margem de Segurança com “2,81” e, por último, a ferramenta Alavancagem Operacional, que registrou um conhecimento bem inferior às demais ferramentas, com média de 2,01. Registra-se ainda que, além da média, aplicou-se as medidas estatísticas moda e mediana nas respostas dos gestores. O nível de conhecimento que apareceu

com maior frequência foi o conceito “3” para todas as ferramentas e a mediana foi igual a “2” para a ferramenta de alavancagem operacional e “3” para as demais.

4.4 Resultados dos Testes de Hipóteses

Apresentam-se neste tópico os resultados dos testes das hipóteses **H_A**, **H_B**, **H_C**, **H_D** e **H_E**, descritas no tópico 3.4, com a finalidade de atender aos objetivos propostos neste estudo.

Para execução dos testes utilizou-se os dados coletados à partir da aplicação do questionário nas 68 Micro e Pequenas Empresas de serviços do município do Rio de Janeiro, conforme cálculo amostral demonstrado no item 3.5.

4.4.1 Resultado da Hipótese H_A

A Hipótese **H_A** busca testar se a proporção das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro que elaboram estratégias com o objetivo de manter a competitividade frente aos seus concorrentes é superior a 70%.

Para isso, apresenta-se a hipótese em sua forma nula (**H₀**) e alternativa (**H₁**):

H₀: A proporção das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro que elaboram estratégias com o objetivo de manter a competitividade frente aos concorrentes é igual ou inferior a 70%.

H₁: A proporção das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro que elaboram estratégias com o objetivo de manter a competitividade frente aos concorrentes é superior a 70%.

O teste da hipótese para proporção será encontrado por meio da resolução da fórmula:

$$Z_e = \frac{(p - \pi)}{\sqrt{\frac{\pi(1-\pi)}{n}}} \quad (13)$$

Onde,

Z_e = Z estatístico
 p = proporção da amostra
 π = proporção da população
 n = nº de elementos da amostra

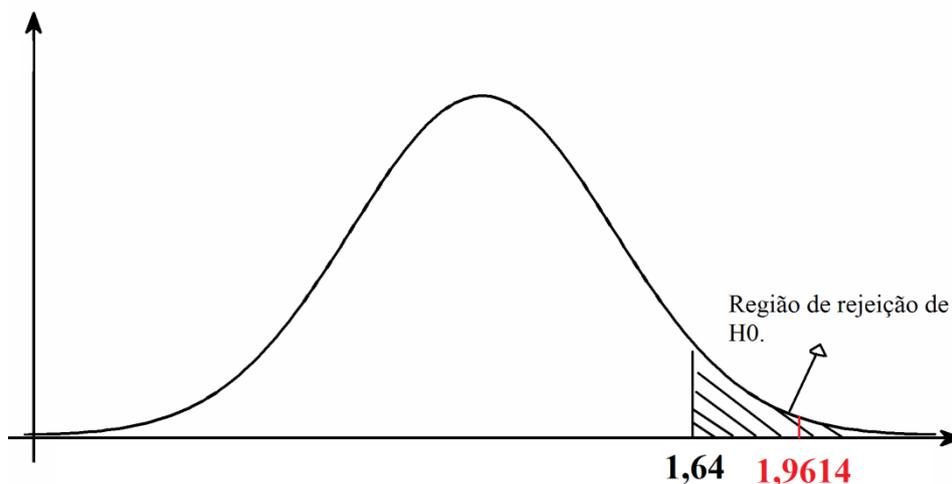
Cabe ressaltar ainda que, conforme literatura temática, entende-se que uma distribuição amostral poderá ser aproximada por uma distribuição normal “Z” quando o número de $[n \times p]$ e $[n(1 - p)]$ forem superiores à 5. Logo, faz-se necessário tal constatação.

Posteriormente, faz-se a substituição dos valores na fórmula:

$$Z_e = \frac{(0,809 - 0,70)}{\sqrt{\frac{0,70(1 - 0,70)}{68}}} \approx 1,9614$$

Em sequência, cabe destacar que selecionou-se uma significância (α) de 0,05 com grau de confiança de 95%, resultando em um Z crítico de 1,64. Tais dados são necessários para a elaboração do gráfico de distribuição normal, disposto a seguir.

Gráfico 27 - Distribuição normal da Hipótese HA



Fonte: Elaborado pelo Autor.

Constata-se que o resultado de Z estatístico é superior ao Z crítico ($Z_e = 1,9614 > Z_c = 1,64$), evidenciando que o resultado do teste encontra-se na região de rejeição da H_0 . Portanto, conclui-se que, estatisticamente, a proporção das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro que elaboram estratégias com o objetivo de manter a competitividade frente aos concorrentes é superior a 70%, levando a rejeição de H_0 e aceitação de H_1 .

4.4.2 Resultado da Hipótese H_B

A Hipótese H_B busca testar se as estratégias baseadas na gestão dos recursos financeiros constituem o foco principal de menos de 20% das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro, na opinião dos gestores.

Para isso, apresenta-se a hipótese em sua forma nula (H_0) e alternativa (H_1):

H_0 : Estratégias baseadas na gestão dos recursos financeiros constituem o foco principal de 20% ou mais das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro, na opinião dos gestores.

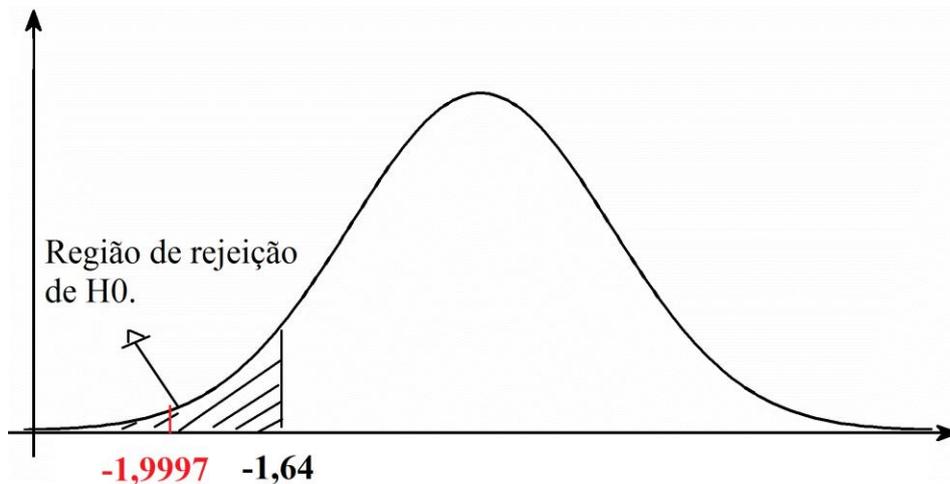
H_1 : Estratégias baseadas na gestão dos recursos financeiros constituem o foco principal de menos de 20% das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro, na opinião dos gestores.

O resultado de Z estatístico será dado por:

$$Z_e = \frac{(0,103 - 0,20)}{\sqrt{\frac{0,20(1 - 0,20)}{68}}} \approx -1,9997$$

De igual modo, selecionou-se uma significância (α) de 0,05 com grau de confiança de 95%, resultando em um Z crítico de -1,64 e no gráfico de distribuição normal abaixo.

Gráfico 28 - Distribuição normal da Hipótese HB



Fonte: Elaborado pelo Autor.

Constata-se que o resultado de Z estatístico é inferior ao Z crítico ($Z_e = -1,9997 > Z_c = -1,64$), evidenciando que o resultado do teste encontra-se na região de rejeição da H_0 . Portanto, conclui-se que estratégias baseadas na gestão dos recursos financeiros constituem o foco principal de menos de 20% das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro, na opinião dos gestores, resultando, novamente, na rejeição de H_0 e aceitação de H_1 .

4.4.3 Resultado da Hipótese H_C

A Hipótese H_C busca testar se os gestores das MPE's não possuem conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos.

Para o teste desta hipótese, bem como da hipótese seguinte, utilizou-se as respostas dos gestores das MPE's em forma ordinal de 0 a 5, onde os valores representavam o nível de conhecimento dos mesmos sobre o questionamento supracitado. A legenda foi demonstrada no questionário, sendo 0 "conhecimento nenhum"; 1 "pouco conhecimento"; 2 "conhecimento razoável"; 3 "bom conhecimento"; 4 "ótimo conhecimento"; 5 "Amplio conhecimento / Domínio".

Dessa forma, entende-se que para uma implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos é necessário que os gestores possuam, no mínimo, um bom conhecimento

sobre a própria, o que faz com que a média populacional alegada seja igual ou superior à 3 (bom conhecimento).

Após tais esclarecimentos, apresenta-se a hipótese em sua forma nula (H_0) e alternativa (H_1):

H_0 : Os gestores das MPE's possuem conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos (≥ 3).

H_1 : Os gestores das MPE's não possuem conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos (< 3).

O teste da hipótese para média será encontrado por meio da resolução da fórmula:

$$T_e = \frac{(\bar{X} - \mu_0)}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \quad (14)$$

Onde,

T_e = T estatístico

\bar{X} = média amostral

μ_0 = média populacional alegada

σ = desvio padrão

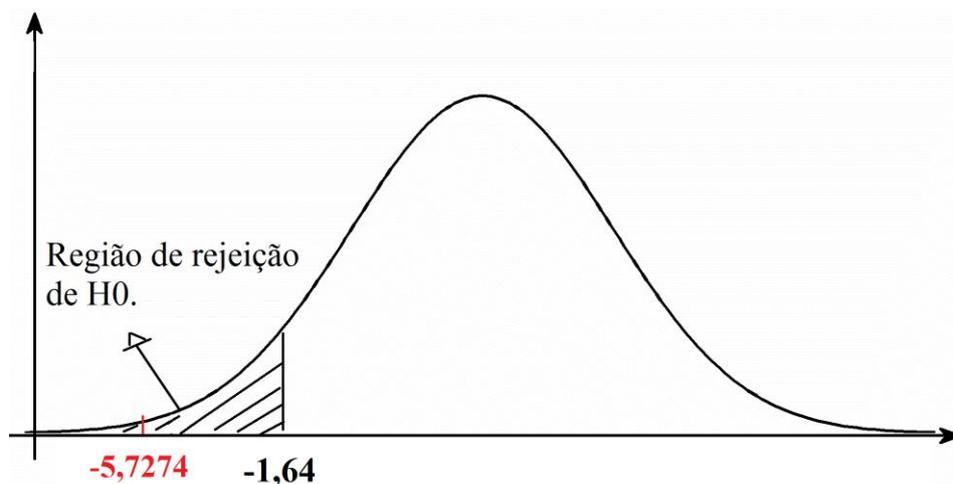
n = nº de elementos da amostra

Assim, faz-se a substituição dos valores calculados na fórmula:

$$T_e = \frac{(2,0882 - 3)}{\frac{1,3128}{\sqrt{68}}} \approx -5,7274$$

Novamente, destaca-se que foi selecionada uma significância (α) de 0,05 com grau de confiança de 95%, resultando em um T crítico de -1,64 e no gráfico a seguir:

Gráfico 29 - Distribuição normal da Hipótese HC



Fonte: Elaborado pelo Autor.

Constata-se que o resultado de T estatístico é inferior ao T crítico ($T_e = -5,7274 > T_c = -1,64$), evidenciando que o resultado do teste encontra-se na região de rejeição da H_0 . Portanto, conclui-se que os gestores das MPE's não possuem conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos (< 3), isto é, rejeita-se a H_0 e aceita-se a H_1 .

Para confirmar o resultado encontrado acima e, simultaneamente, traçar o nível de conhecimento da população (gestores de MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro), calcula-se o intervalo de confiança da média por meio da fórmula:

$$\mu_0 = \bar{X} \pm \frac{T_c \times \sigma}{\sqrt{n}} \quad (15)$$

Onde,

μ_0 = média populacional

\bar{X} = média amostral

T_c = T crítico

σ = desvio padrão

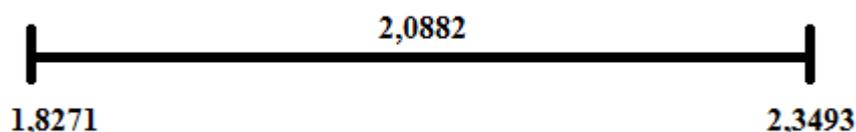
n = nº de elementos da amostra

Substituindo os valores na fórmula encontra-se o intervalo:

$$\mu_0 = 2,0882 \pm \frac{1,64 \times 1,3128}{\sqrt{68}}$$

$$\mu_0 = 2,0882 \pm 0,2611$$

Figura 17 - Intervalo de confiança da média populacional da Hipótese HC



Fonte: Elaborado pelo Autor.

O resultado do intervalo de confiança evidencia que a média do conhecimento dos gestores das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro sobre a Gestão Estratégica de Custos está entre 1,8271 e 2,3493, ou seja, entre “pouco conhecimento” e “conhecimento razoável”. Tal resultado se faz importante pois comprova a aceitação de H_1 , que afirma que os mesmos não possuíam os conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz desta gestão, que exigia, ao menos, um bom conhecimento (≥ 3).

4.4.4 Resultado da Hipótese H_D

A Hipótese H_D busca testar se os gestores das MPE's não possuem os conhecimentos necessários para a utilização dos métodos de custeio de apropriação dos custos aos serviços prestados.

Igualmente à hipótese anterior, entende-se que para uma utilização eficiente dos métodos de custeio de apropriação dos custos aos serviços prestados, os gestores das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro necessitam possuir, ao menos, um bom conhecimento sobre a temática.

Assim, apresenta-se a hipótese em sua forma nula (H_0) e alternativa (H_1):

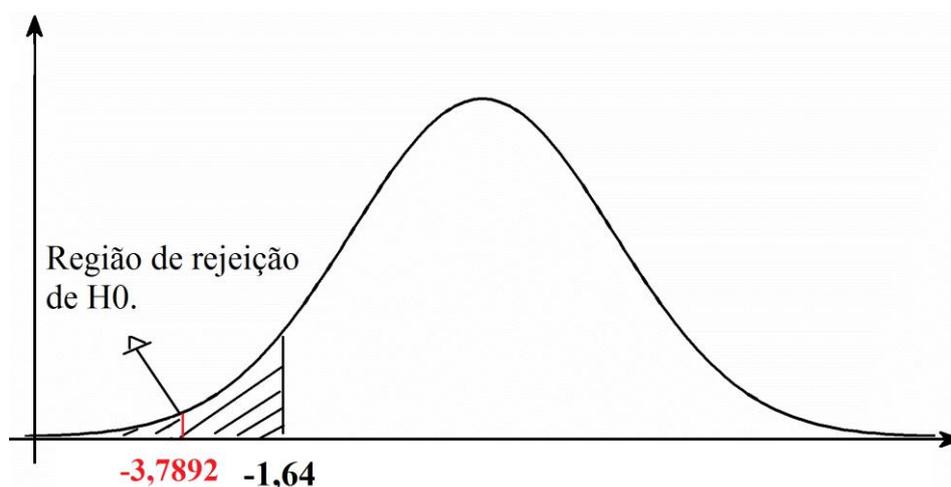
H_0 : Os gestores das MPE's possuem os conhecimentos necessários para a utilização dos métodos de custeio de apropriação dos custos aos serviços prestados (≥ 3).

H_1 : Os gestores das MPE's não possuem os conhecimentos necessários para a utilização dos métodos de custeio de apropriação dos custos aos serviços prestados (< 3).

Assim, faz-se a substituição dos valores calculados na fórmula:

$$T_e = \frac{(2,2941 - 3)}{\frac{1,5362}{\sqrt{68}}} \approx -3,7892$$

Gráfico 30 - Distribuição normal da Hipótese HD



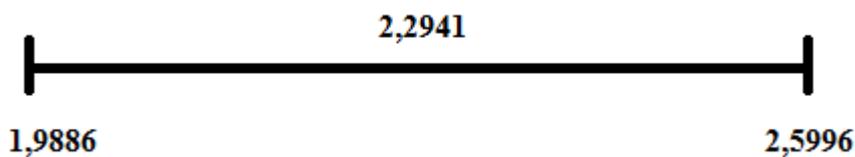
Fonte: Elaborado pelo Autor.

Constata-se que o resultado de T estatístico é, novamente, inferior ao T crítico ($T_e = -3,7892 > T_c = -1,64$), evidenciando que o resultado do teste encontra-se na região de rejeição da H_0 . Portanto, conclui-se que os gestores das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro não possuem os conhecimentos necessários para a utilização dos métodos de custeio de apropriação dos custos aos serviços prestados (< 3), rejeitando H_0 e aceitando H_1 .

Comprovando os cálculos acima e traçando o nível de conhecimento dos gestores das MPE's sobre os métodos de custeio, calcula-se abaixo o intervalo de confiança da média populacional:

$$\begin{aligned}\bar{x}_0 &= 2,2941 \pm \frac{1,64 \times 1,5362}{\sqrt{68}} \\ \bar{x}_0 &= 2,2941 \pm 0,3055\end{aligned}$$

Figura 18 - Intervalo de confiança da média populacional da Hipótese HD



Fonte: Elaborado pelo Autor.

O resultado do intervalo de confiança acima evidencia que a média do conhecimento dos gestores das MPE's quanto aos sistemas de custeio está entre 1,9886 e 2,5996, o que comprova que os mesmos possuem um “conhecimento razoável”, comprovando a aceitação de **H₁**, que afirmava que o conhecimentos de tais gestores era insuficiente para sua eficaz aplicação, isto é, inferior a 3.

4.4.5 Resultado da Hipótese H_E

A Hipótese **H_E** busca testar se o método baseado em custos é utilizado pela maioria das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro como ferramenta de precificação dos serviços prestados.

Para isso, apresenta-se a hipótese em sua forma nula (**H₀**) e alternativa (**H₁**):

H₀: O método baseado em custos é utilizado por 50% das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro como ferramenta de precificação dos serviços prestados.

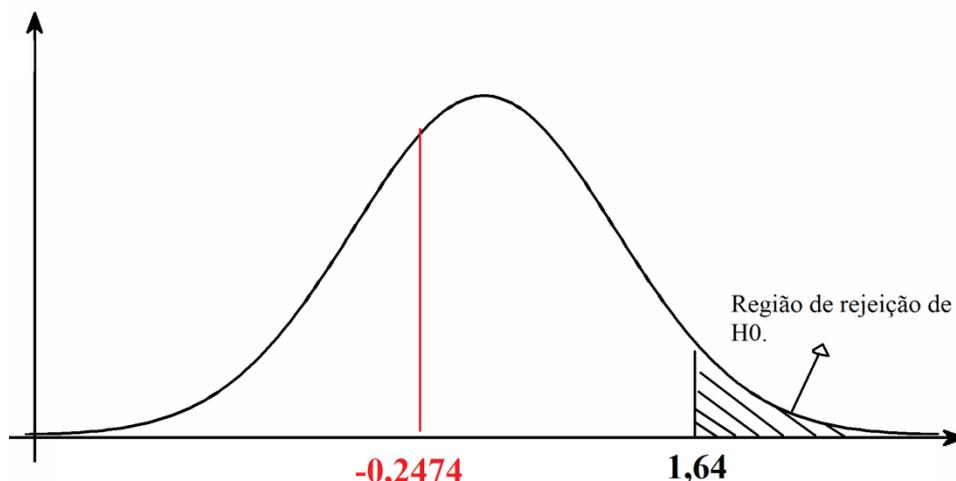
H₁: O método baseado em custos é utilizado por mais de 50% das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro como ferramenta de precificação dos serviços prestados.

O resultado de Z estatístico será dado por:

$$Z_e = \frac{(0,485 - 0,50)}{\sqrt{\frac{0,50(1 - 0,50)}{68}}} \approx -0,2474$$

De igual modo, selecionou-se uma significância (α) de 0,05 com grau de confiança de 95%, resultando em um Z crítico de 1,64 e no gráfico de distribuição normal abaixo:

Gráfico 31 - Distribuição normal da Hipótese HE



Fonte: Elaborado pelo Autor.

Constata-se que o resultado de Z estatístico é inferior ao Z crítico ($Z_e = -0,2474 < Z_c = 1,64$), evidenciando que o resultado do teste encontra-se na região de aceitação de H_0 . Portanto, conclui-se que o método baseado em custos é utilizado por 50% ou menos das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro como ferramenta de precificação dos serviços prestados, resultando, na aceitação de H_0 e rejeição de H_1 .

4.5 Análise Multivariada Fatorial

Com o intuito de reduzir em fatores as diversas variáveis coletadas por meio da aplicação do questionário aos gestores, esta etapa da análise utilizou o software SPSS Statistics v21 na aplicação da técnica multivariada fatorial.

Para isso, foram selecionadas todas as perguntas que mensuravam o nível de conhecimento dos gestores sobre os conceitos e temas abordados pela Gestão Estratégica de Custos em escala ordinal, de 0 a 5.

Para uma melhor visualização das tabelas e gráficos optou-se pela abreviação dos nomes das variáveis, conforme expõe o quadro abaixo:

Quadro 12 - Abreviação das variáveis utilizadas na Análise Fatorial

SIGLAS	VARIÁVEIS
CO	Nível de conhecimento sobre os conceitos (gasto, custos, despesas e etc)
CD	Nível de conhecimento sobre os custos diretos
CI	Nível de conhecimento sobre os custos indiretos
CV	Nível de conhecimento sobre os custos variáveis
CF	Nível de conhecimento sobre os custos fixos
SC	Nível de conhecimento sobre os sistemas de custeios
MC	Nível de conhecimento sobre margem de contribuição
PE	Nível de conhecimento sobre ponto de equilíbrio
MS	Nível de conhecimento sobre margem de segurança
AO	Nível de conhecimento sobre alavancagem operacional

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em sequência, como o objetivo da análise fatorial é criar fatores que expliquem, simultaneamente, todas as variáveis, é importante que as mesmas tenham alguma ligação entre si. Desse modo, constata-se na matriz de correlação que tal requisito foi atendido, visto que a grande maioria das variáveis possuem correlações superiores à 0,40.

Quadro 13 - Matriz de Correlações

	CO	CD	CI	CV	CF	SC	MC	PE	MS	AO
CO	1,000	,714	,628	,499	,393	,596	,487	,565	,515	,596
CD	,714	1,000	,770	,607	,563	,498	,554	,535	,429	,454
CI	,628	,770	1,000	,649	,627	,639	,534	,585	,479	,440
CV	,499	,607	,649	1,000	,607	,481	,601	,436	,453	,302
CF	,393	,563	,627	,607	1,000	,484	,424	,611	,573	,269
SC	,596	,498	,639	,481	,484	1,000	,607	,636	,643	,729
MC	,487	,554	,534	,601	,424	,607	1,000	,631	,630	,574
PE	,565	,535	,585	,436	,611	,636	,631	1,000	,795	,587
MS	,515	,429	,479	,453	,573	,643	,630	,795	1,000	,632
AO	,596	,454	,440	,302	,269	,729	,574	,587	,632	1,000

Fonte: SPSS Statistics v21, adaptado pelo autor.

A matriz acima demonstrada ajuda ainda a compreender o grau de interação entre as variáveis, de modo que ao observar as linhas em seu sentido horizontal, perceba-se que as células em destaque representam quais variáveis exercem maior influência, enquanto a diagonal (composta por valores 1,0) indica o grau de correlação com si mesma.

Outro teste que demonstra a viabilidade da análise fatorial denomina-se Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), também conhecido como Measure of Sampling Adequacy (MSA), onde sua finalidade é indicar o grau de explicação dos dados a partir dos fatores encontrados.

Quadro 14 - Teste de KMO e Bartlett

Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.		,860
Teste de esfericidade de	Qui-quadrado aprox.	481,875
Bartlett	df	45
	Sig.	,000

Fonte: SPSS Statistics v21, adaptado pelo autor.

O resultado do teste deve ser o mais próximo de 1 possível, não sendo recomendada a utilização da análise em resultados inferiores a 0,50. Outro valor que deve ser considerado no teste é o da significância, que indica se existe relação suficiente entre os indicadores para aplicação da fatorial. O melhor resultado possível é o 0, não recomendando-se a utilização em casos de resultados superiores a 0,05. Esta pesquisa mostrou-se apta à receber a análise fatorial, visto que a significância foi igual a 0 e o KMO próximo de 0,9.

Posteriormente à realização dos testes de viabilidade da análise fatorial, têm-se a distribuição das variáveis nos fatores encontrados. A análise classificou as dez variáveis em dois fatores, por meio da utilização do método de rotação varimax com normalização de kaiser, conforme visualiza-se no quadro abaixo.

Quadro 15 - Matriz de Componente (após rotação)

	Componente	
	1	2
CO	,557	,537
CD	,325	,802
CI	,358	,812
CV	,209	,824
CF	,261	,755
SC	,777	,370
MC	,647	,451
PE	,742	,420
MS	,800	,313
AO	,892	,110

Fonte: SPSS Statistics v21, adaptado pelo autor.

Assim, é possível concluir que:

- O FATOR I é composto pelas variáveis que mensuraram o nível de conhecimento dos gestores sobre os conceitos (CO), sistemas de custeio (SC), margem de contribuição (MC), ponto de equilíbrio (PE), margem de segurança (MS) e alavancagem operacional (AO).
- O FATOR II é composto pelas variáveis que mensuraram o nível de conhecimento dos gestores sobre os custos diretos (CD), custos indiretos (CI), custos variáveis (CV) e custos fixos (CF).

Por fim, pode-se interpretar que o “FATOR I” denomina-se Gestão Operacional, visto que é composto por ferramentas de planejamento que integram à Gestão Estratégica de Custos e métodos de apropriação de custos aos serviços prestados. Por outro lado, denomina-se o “FATOR II” como Classificação Operacional, visto que é composto apenas por variáveis de classificação de custos (quanto à identificação e volume de produção).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi compreender a utilização e aplicação da Gestão Estratégica de Custos nas micro e pequenas empresas do setor de serviços do município do Rio de Janeiro – RJ. Nesse sentido, acredita-se que a mesma contribui para o avanço da pesquisa em contabilidade gerencial aplicada aos micro e pequenos negócios e, ao mesmo tempo, para o desenvolvimento destas instituições no que refere-se às estratégias organizacionais.

O problema de pesquisa foi definido a partir de estudos que reiteraram que pequenos negócios apresentam características que restringem a manutenção de suas atividades, como a insuficiência de capital próprio, capacitação, tecnologia, entre outros (CACCIAMALI, 2012). Assim, as estratégias organizacionais aparecem como elemento imprescindível para que tais organizações mantenham seu nível de competitividade e superem tais características. Em sequência, o foco deste estudo manteve-se em compreender se os pequenos negócios do setor de serviços situados no município do Rio de Janeiro elaboram e utilizam estratégias organizacionais, mais precisamente, as com foco na gestão dos recursos financeiros, onde a Gestão Estratégica de Custos está inserida.

Com base no referencial teórico e nos estudos disponíveis e aqui referenciados, observou-se que a falta de conhecimento e aptidão dos gestores no que refere-se às técnicas gerenciais de administração de negócios estão presentes nos pequenos negócios, levando à hipótese básica de que as micro e pequenas empresas de serviços do município do Rio de Janeiro – RJ não utilizam a Gestão Estratégica de Custos como ferramenta para manutenção da competitividade frente aos seus concorrentes.

Para verificação da hipótese básica elaborou-se ainda hipóteses secundárias complementares que possibilitaram as conclusões descritas em sequência.

Visando atender ao objetivo *a* deste estudo, buscou-se descrever as informações sobre as estratégias utilizadas pelas MPE's. Os resultados evidenciaram que a grande maioria, cerca de 80%, utilizam estratégias no seu cotidiano organizacional. Porém, apenas 10,3% destes sinalizaram a gestão de recursos financeiros, onde a Gestão Estratégica de Custos está inserida, como foco principal para elaboração das mesmas. Assim, conclui-se que o foco principal para elaboração, sob a concepção dos gestores participantes da amostra, constitui as estratégias com foco nos clientes.

Para complementar a afirmação acima, verificou-se as hipóteses H_A e H_B , que testou se a proporção das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro que elaboram estratégias com o objetivo de manter a competitividade frente aos seu concorrentes é superior a 70% e se as estratégias baseadas na gestão dos recursos financeiros constituem o foco principal de menos de 20% das MPE's, respectivamente. Os resultados do teste das hipóteses pela proporção encontraram-se na região de rejeição de H_0 para ambos, aceitando assim a hipótese principal.

No que refere-se ao objetivo *b*, buscou-se identificar os métodos utilizados pelos gestores das MPE's quanto a classificação de seus custos organizacionais. Os resultados revelaram que 42,6% dos gestores classificam seus custos quanto à identificação (diretos/indiretos) e quanto ao volume de produção (fixos/variáveis). Entretanto, ao mensurar o nível de conhecimento dos gestores sobre tais classificações, foi possível concluir que, quanto à identificação, este encontra-se entre “conhecimento razoável” e “bom conhecimento”, e, quanto ao volume de produção, encontra-se em “bom conhecimento”.

O objetivo específico *c*, buscou verificar os métodos utilizados na apropriação dos custos aos serviços prestados, segundo os sistemas de custeio. Para alcançar este resultado, elaborou-se quatro alternativas onde cada uma delas aproximava-se de um sistema (ou método) de custeio citado nas obras e estudos acadêmicos, a saber: custeio por absorção, custeio variável, sistema ABC e nenhuma das alternativas. Os resultados revelaram que os métodos utilizados pelas MPE's aproximam-se do custeio por absorção em 38,3% das MPE's, seguido do sistema ABC, com 33,8%.

No entanto, a verificação da hipótese H_D testou se os gestores das empresas pertencentes à amostragem não possuíam os conhecimentos necessários para a utilização dos métodos de custeio de apropriação dos custos aos serviços prestados. O resultado, novamente, encontrou-se na região de rejeição de H_0 , aceitando então a hipótese principal. Para comprovar tal fato, evidenciou-se que, efetivamente, o nível de conhecimento dos gestores sobre o assunto encontra-se próximo de um “conhecimento razoável”, o que subentende-se não ser suficiente para uma utilização eficaz dos sistemas de custeio.

No que refere-se ao objetivo *d*, buscou-se identificar a relação entre o estabelecimento de metas de faturamento e os conceitos pertencentes às ferramentas gerenciais e de planejamento. Os resultados evidenciaram que o nível de conhecimento dos gestores sobre tais ferramentas encontra-se na faixa de “conhecimento razoável”, o que subentende-se não ser suficiente para estabelecer os objetivos baseados nestes conceitos.

O objetivo específico *e*, buscou analisar os métodos utilizados na precificação dos serviços prestados. Para alcançar tal resultado, utilizou-se da hipótese H_E , que afirmava que a maioria das MPE's utilizava o método baseado em custos como ferramenta de precificação. O resultado encontrou-se na região de aceitação de H_0 , ressaltando que não há evidências suficientes nos dados coletados para fazer tal afirmação.

Por fim, o objetivo geral visou compreender a utilização e aplicação da Gestão Estratégica de Custos nas micro e pequenas empresas de serviços do município do Rio de Janeiro – RJ. A aplicação do questionário, bem como sua análise, evidencia que os gestores pertencentes à amostra possuem um baixo conhecimento sobre os diversos conceitos que integram a gestão. Para corroborar com tal afirmação, verificou-se ainda a hipótese H_C , que afirmou que os gestores das MPE's não possuíam os conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos. O resultado desta hipótese confirmou a rejeição de H_0 , aceitando assim a afirmação da hipótese. O teste de intervalo das médias revelou ainda que, na verdade, o nível de conhecimento dos gestores sobre a gestão supracitada varia entre “pouco conhecimento” e “conhecimento razoável”.

Durante o desenvolvimento da pesquisa, percebeu-se que a Gestão Estratégica de Custos, conforme comprovado acima, é/foi utilizada e aplicada nas MPE's de serviços situadas no município do Rio de Janeiro de forma ineficaz ou então nunca foi aplicada.

Cabe ressaltar ainda que esta pesquisa não esgota o assunto, mas apenas configura-se como um pontapé inicial para futuras pesquisas que enfatizem a aplicação da contabilidade gerencial em micro e pequenas organizações. Desse modo, sugere-se que estudos futuros possam verificar o impacto da aplicação e utilização eficaz da GEC nos resultados das organizações em comparação com as demais, bem como as dificuldades encontradas por estas no processo de implantação e controle.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Alexandre Faria. **Fatores de mortalidade de pequenas empresas: análise de empresas do setor varejista a partir do ciclo de vida organizacional**. 2013. 339 p. Tese (Doutorado) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos. 2013.

ALVARENGA, Rodrigo A. Estudos dos Fatores Contribuintes para a Mortalidade das Micro e Pequenas Empresas do Estado do Maranhão. **International Journal of Innovation**, v. 4, n. 2, p. 106-118, 2016.

ANJOS, Luis Carlos M. et al. Uso da Contabilidade para Obtenção de Financiamento pelas Micro e Pequenas Empresas: um estudo a partir da percepção dos gestores. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 1, p. 86-104, jan./mar. 2012.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e Análise de Balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 7ª edição. São Paulo: Atlas 2002.

ASSAF NETO, Alexandre; LIMA, Fabiano Guasti. **Curso de Administração Financeira**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2011.

ASSEF, Roberto. **Guia Prático de Formação de Preços: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas**. 4ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BORGERT, Altair. **Contabilidade de custos**. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis / UFSC, 2009.

BORINELLI, Márcio L; PIMENTEL, Renê C. **Contabilidade para Gestores, Analistas e Outros Profissionais**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2017.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Lei Complementar. Lei nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em: 05 de dezembro de 2017.

BRASIL. Lei Complementar. Lei nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp128.htm> Acesso em: 05 de dezembro de 2017.

BRASIL. Lei Complementar. Lei nº 155, de 27 de outubro de 2016. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp155.htm> Acesso em: 22 de fevereiro de 2018.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por Atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. 1ª edição. São Paulo: Atlas, 1996.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preço: com aplicação na calculadora HP 12C e excel**. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2009.

BUSSAB, Wilton de O; MORETTIN, Pedro A. **Estatística Básica**. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

CACCIAMALI, Maria C. Flexibilidade e micro e pequenas empresas. **São Paulo em perspectiva**, São Paulo, v. 11, n. 1, p. 82-87, jan./mar. 1997.

CAVALHEIRO, Everton A.; VIEIRA, Kelmara M.; VALCANOVER, Vanessa M. Estrutura de Capital das Micro e Pequenas Empresas Gaúchas: uma análise dos relacionamentos bancários e fontes de financiamento. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 10, n. 2, p. 2-17, 2016.

COUTO, Marcelo Henrique G. et al. Mortalidade Precoce das Micro e Pequenas Empresas: estudo das principais causas de falência empresarial em Bambuí/MG. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 11, n. 3, p. 39-53, 2017.

CRC/SP. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Custo como ferramenta gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2008.

DOLABELA, Fernando. **O segredo de Luísa**. 1ª Edição. São Paulo: Editora de Cultura, 2006.

DORNELAS, José Carlos Assis. **Empreendedorismo: transformando idéias em negócios**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2016.

DUTRA, Ivan; GUAGLIARDI, José Augusto. As micro e pequenas empresas: uma revisão da literatura de marketing e os critérios para caracterizá-las. **Revista de Administração de Empresas**, v. 24, n. 4, p. 123-131, out./dez. 1984.

ELDENBURG, Leslie E; WOLCOTT, Susan K. **Gestão de Custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FERREIRA, Luis Fernando F et al. Análise quantitativa sobre a mortalidade precoce de micro e pequenas empresas da cidade de São Paulo. **Revista Gestão e Produção**, v. 19, n. 4, p. 811-823, 2012.

FERREL, O. C; HARTLINE, Michael D; JUNIOR, George H. Lucas; LUCK, David. **Estratégia de Marketing**. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.

FILION, Louis Jacques. O planejamento do seu sistema de aprendizagem empresarial: Identifique uma visão e avalie o seu sistema de relações. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, p. 63-71, jul/set. 1991.

FONSECA, Jairo S; MARTINS, Gilberto de A. **Curso de Estatística**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2013.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

GABRIEL, Marcelo L. D. Métodos Quantitativos em ciências sociais: sugestões para elaboração do relatório de pesquisa. **Desenvolvimento em Questão**, Rio Grande do Sul, ano 12, n. 28, p. 348-369, out./dez. 2014.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 14ª edição. Porto Alegre: AMGH Editora, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2008.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de Administração Financeira**. 10ª edição. São Paulo: Pearson Addison Wesley, 2003.

GONÇALVES, Antonio; KOPROWSKI, Sido Otto. **Pequena Empresa no Brasil**. São Paulo: EDUSP, 1995.

GOODE, William J; HATT, Paul K. **Métodos em pesquisa social**. São Paulo: Nacional, 1969.

GUSMÃO, Ivonaldo B; ALMEIDA, Lauro B. A utilização dos Custos no suporte às atividades de Marketing: um estudo no setor Hoteleiro de Curitiba e região metropolitana. **Contextus Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, Ceará, v. 7, n. 2, p. 53-64, jul./dez. 2009.

HAIR, Joseph F. Jr; BLACK, William C; BABIN, Barry J; ANDERSON, Rolph E; TATHAM, Ronald L. **Multivariate Data Analysis**. 6ª edição. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall, 2006.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.

HORNGREN, Charles T; DATAR, Srikant M; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos (v. 1): uma abordagem gerencial**. 11ª edição. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2014.

IBGE. **Pesquisa Anual de Serviços – PAS**. 2015. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/servicos/2008-np-pesquisa-anual-de-servicos/9028-pesquisa-anual-de-servicos.html?=&t=destaques>> Acesso em 23 de fevereiro de 2018.

_____. **Cadastro Central de Empresas**. 2015. Rio de Janeiro: IBGE, 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2010.

KASSAI, Silvia. As empresas de pequeno porte e a contabilidade. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIEPECAFI, v.9, n.15, p. 60-74, jan./jun. 1997.

KAUARK, Fabiana da S.; MANHÃES, Fernanda C.; MEDEIROS, Carlos H. **Metodologia de Pesquisa: um guia prático**. Itabuna: Via Litterarum, 2010.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU/Edusp, 1979.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. Petrópolis: Vozes, 2011.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing**. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 1998.

LEONE, George S. Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Os 12 mandamentos da Gestão de Custos**. 1ª edição. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

LEONE, George S. Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2013.

LEONE, Nilda Maria C. P. G. A dimensão física das pequenas e médias empresas (PMEs): à procura de um critério homogeneizador. **Revista de Administração de Empresas**, v.31, n.2, p. 53-59, 1991.

LEONE, Rodrigo José Guerra; LEONE, Nilda Maria C. P. G. Pequenas e médias empresas: contribuições para discussão sobre por que e como medir o seu tamanho. **Revista do Mestrado em Administração da Universidade Potiguar – RaUnP**, v. 4, n.1, p. 67-83, 2012.

LIMA, Rodrigo Otávio das Chagas. **Processos de Formação de Preços**. Curitiba: IESDE Brasil, 2009.

LINS, Luiz S; SILVA, Raimundo Nonato S. **Gestão Empresarial com Ênfase em Custos: Uma Abordagem Prática**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

LONGENECKER, Justin G. et al. **Administração de Pequenas Empresas**. 13ª edição. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

MACHADO, Esmael A. et al. Estratégias e práticas de gestão de custos: investigação empírica na indústria da construção civil do estado do Paraná. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2008.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 3ª edição. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 1ª edição. São Paulo: Atlas, 1988.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3ª edição. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

NASCIMENTO, Marcelo.; LIMA, Carlos R. M.; LIMA, Maurício A.; ENSSLIN, Eduardo R. Fatores determinantes da mortalidade de micro e pequenas empresas da região metropolitana de Florianópolis sob a ótica do contador. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 6, n. 2, p. 244-283, 2013.

OLIVEIRA, Álvaro Guimarães. **Contabilidade Financeira**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. 7ª edição. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Controladoria Básica**. 2ª edição. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PAULA, Roberta M.; COSTA, Daiane L.; FERREIRA, Manuel P. A Percepção da Carga Tributária nas Micro e Pequenas Empresas antes e após o Simples Nacional. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 11, n. 1, p. 34-51, 2017.

PEREZ JUNIOR, José H; OLIVEIRA, Luís Martins; COSTA, Rogério G. **Gestão Estratégica de Custos**. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 2012.

PINTO, Alfredo A. G. et al. **Gestão de Custos**. 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

PORTER, Michael Eugene. **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

_____. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

_____. **Competição: estratégias competitivas essenciais**. 13ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 1999.

RATTNER, Henrique. Acumulação de capital, internacionalização da economia e as pequenas e médias empresas. **Revista de Administração de Empresas**, v. 24, n. 4, p. 97-106, out./dez. 1984.

RAUPP, Sabrina W. et al. O processo de implementação da Gestão Estratégica de Custos em uma empresa estatal de energia elétrica. **Revista Eletrônica de Estratégia e Negócios**, v.5, n.1, p. 137-166, jan./abr. 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Receita divulga relação de baixa de CNPJs – MEI**. 2018. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/fevereiro/receita-divulga-relacao-de-baixa-de-cnpj-do-mei>> Acesso em 21 de fevereiro de 2018.

REIS, Elizabeth. **Estatística multivariada aplicada**. 2ª edição. Lisboa: Sílabo, 2001.

RESNIK, Paul. **A Bíblia da empresa de pequeno porte: como iniciar com segurança sua empresa de pequeno porte e ser muito bem sucedido**. São Paulo: McGraw-Hill, 1990.

RILEY, Daniel. **Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies**. New York: Booz Allen Hamilton, 1987.

RODRIGUES, A.; PAULO, E. Introdução à Análise Multivariada. In: CORRAR, Luiz J. et al. **Análise Multivariada para os cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia**. 1ª Edição. São Paulo: Atlas, 2014.

SANTOS, José Luiz et al. **Fundamentos de Contabilidade de Custos (v. 22)**. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, José Luiz; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo R. **Fundamentos de Contabilidade de Custos (v. 23)**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHERER, F. M. **Industrial Market Structure and Economic Performance**. 2ª Edição. New York: Rand McNally, 1980.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de Custos**. Curitiba: Ibplex, 2006.

SCHUMPETER, Joseph Alois. **The Theory of Economic Development**. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1934.

SEBRAE. **Micro e Pequenas Empresas geram 27% do PIB do Brasil**. 2015. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>> Acesso em: 05 de dezembro de 2017.

_____. **Sobrevivência das Empresas no Brasil**. 2016. Disponível em <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-102016.pdf>> Acesso em 23 de fevereiro de 2017.

_____. **Anuário do Trabalho nos Pequenos Negócios: 2015**. 8ª edição. Brasília, DF: DIEESE, 2017.

_____. **Boletim Estudos e Pesquisas – Nº 60, outubro de 2017**. 2017. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/7771.pdf>> Acesso em 05 de dezembro de 2017.

_____. **Perfil do Micro Empreendedor Individual**. 2017. Disponível em: <http://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2017/08/Perfil-do-MicroempreendedorIndividual_2017-v8.pdf> Acesso em 21 de fevereiro de 2018.

_____. **Relatório Especial: Os impactos do Simples Nacional**. 2017. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/1513cca8cf40729aa779c2d6d1885252/\\$File/7733.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/1513cca8cf40729aa779c2d6d1885252/$File/7733.pdf)> Acesso em 22 de fevereiro de 2018.

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão Estratégica de Custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SOUZA, Marcos Antônio; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de Custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Marcos A; SILVA, Élio J; PILZ, Nestor. Práticas de Gestão Estratégica de Custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 4, n. 9, p. 145-167, mai./ago. 2010.

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. **Economia: micro e macro**. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2006.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos: uma abordagem prática**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2008.

WILBERT, Marcelo D; SERRANO, André Luiz M; ALCÂNTARA, Lucas T. Impactos do Simples na Sociedade: uma análise da arrecadação e dos empregos gerados pelas microempresas, empresas de pequeno porte e pelos microempreendedores individuais. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 14, n. 42, p. 55-69, mai/ago. 2015.

ZIKMUND, William G. **Princípios da Pesquisa de Marketing**. 2ª edição. São Paulo: Thomson, 2006.

APÊNDICE A

Questionário aplicado aos gestores das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro

Este é um questionário aplicado aos gestores de Micro e Pequenas Empresas de serviços do Município do Rio de Janeiro e analisado na dissertação para obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Everlam Montibeler

Discente: Renato Cruz Mendes

LEGENDA:

- 0 - Conhecimento Nenhum
- 1 - Pouco Conhecimento
- 2 - Conhecimento Razoável
- 3 - Bom Conhecimento
- 4 - Ótimo Conhecimento
- 5 - Conhecimento Amplo/Domínio

Muito Obrigado pela contribuição!!

1. Qual o enquadramento da empresa?

- Microempreendedor Individual – MEI
- Microempresa- ME
- Empresa de Pequeno Porte – EPP

2. Em que local do município do Rio de Janeiro a empresa está localizada?

- Centro
- Zona Sul
- Zona Oeste
- Zona Norte

3. Qual a atividade econômica da empresa?

- Serviços de Alimentação (Lanchonetes, Pizzarias, Restaurantes, Cantinas, Quiosques, Bares, Buffet e etc)
- Serviços de Hospedagem e Alojamento (Hotéis, Motéis, Pousadas, Dormitórios, Pensões e etc)
- Transporte de Passageiros (Ônibus, Trem, Metrô, Barco, Táxi, Uber, Vans, Transporte Escolar e etc)
- Transporte de Cargas (Serviços de entregas particulares, Transportadoras e etc)
- Reparação de Objetos Pessoais e Particulares (Serviços de reparos em eletrodomésticos, jóias, sapatos, vestuários, móveis e etc)
- Manutenção e Reparação de automóveis (Oficinas mecânicas, Borracheiro, Lava jato, Reboque e etc)
- Serviços Pessoais (Salão de Beleza, Estética, Depilação, Lavanderia, Cerimonialista e etc)
- Prestação de Serviços (Atividade jurídica, contábil, consultoria, de informática e etc)
- Outro: _____

4. Qual o cargo de atuação na empresa? *

- Proprietário/Sócio
- Direção
- Gerência
- Outro: _____

5. A empresa possui estratégias para manter a competitividade frente aos concorrentes?

- Sim
- Não
- Não posso/sei responder

6. Com que frequência a empresa busca a formulação de estratégias?

- Sempre
- Quando necessário

- Raramente
- Não formulamos estratégias

7. Qual o foco das estratégias da empresa? (Pode-se marcar mais de uma)

- Foco nos serviços prestados (melhorias de performance, inovação e etc)
- Foco na gestão dos recursos financeiros
- Foco na gestão dos demais recursos organizacionais (materiais, humanos, tecnologia e etc)
- Foco nos clientes
- Foco nos concorrentes
- Não formulamos estratégias

8. Em sua concepção, qual o foco mais importante para se elaborar uma estratégia?

- Foco nos serviços prestados (melhorias de performance, inovação e etc)
- Foco na gestão dos recursos financeiros
- Foco na gestão dos demais recursos organizacionais (materiais, humanos, tecnologia e etc)
- Foco nos clientes
- Foco nos concorrentes
- Nenhuma das Respostas

9. A empresa já implantou alguma estratégia voltada para a gestão dos custos organizacionais?

- Sim
- Não
- Não posso/sei responder

10. Em caso negativo, a empresa possui a intenção de implantar uma Gestão Estratégica de Custos?

- Sim
- Não
- Não posso/sei responder

11. Qual o seu conhecimento sobre Gestão Estratégica de Custos?

Conhecimento Nenhum 0 1 2 3 4 5 Conhecimento Amplo

12. Qual a formação do gestor da empresa?

- Sem Escolaridade
- Ensino Fundamental
- Ensino Médio
- Ensino Superior
- Pós Graduação (Especialização, MBA, Mestrado, Doutorado)

13. Possui algum curso de curta ou longa duração sobre custos?

- Sim
- Não
- Não posso/sei responder

14. Já compareceu ou assistiu alguma palestra ou workshop sobre custos?

- Sim
- Não
- Não posso/sei responder

15. Qual o nível de conhecimento da empresa sobre os conceitos de Gasto, Custo, Despesa, Investimento, Perda, Desperdício, Desembolso?

Conhecimento Nenhum 0 1 2 3 4 5 Conhecimento Amplo

16. Com que frequência a empresa classifica seus gastos quanto aos conceitos citados na questão acima?

- Sempre
- Quando necessário

Raramente

Nunca

17. Qual o nível de conhecimento da empresa sobre os gastos indispensáveis para a prestação dos serviços?

Conhecimento Nenhum 0 1 2 3 4 5 Conhecimento Amplo

18. Qual o nível de conhecimento da empresa sobre os demais gastos que não podem ser apropriados diretamente aos serviços prestados?

Conhecimento Nenhum 0 1 2 3 4 5 Conhecimento Amplo

19. Qual o nível de conhecimento da empresa sobre os gastos que variam de acordo com o aumento da prestação dos serviços? (ex.: matéria-prima, mão de obra direta)

Conhecimento Nenhum 0 1 2 3 4 5 Conhecimento Amplo

20. Qual o nível de conhecimento da empresa sobre os gastos que independem do aumento ou diminuição da prestação dos serviços? (ex.: aluguel, contador)

Conhecimento Nenhum 0 1 2 3 4 5 Conhecimento Amplo

21. Com que frequência a empresa classifica seus custos em diretos/indiretos e fixos/variáveis?

Sempre

Quando necessário

Raramente

Nunca

22. Qual o nível de conhecimento da empresa sobre Métodos (ou sistemas) de Custeio?

Conhecimento Nenhum 0 1 2 3 4 5 Conhecimento Amplo

23. Das opções abaixo, qual mais aproxima-se da maneira pela qual a empresa apropria seus custos aos serviços prestados?

Todos os custos organizacionais, sejam eles diretos/indiretos, fixos/variáveis, são apropriados aos serviços prestados.

Somente os custos e despesas variáveis são apropriadas aos serviços prestados, visto que os custos e despesas fixas ocorrem mesmo se não houver prestação dos mesmos.

Busca-se a apropriação dos custos e despesas aos serviços de modo proporcional ao seu consumo.

Nenhuma resposta acima identifica-se com a forma pela qual a empresa apropria seus custos e despesas aos serviços.

24. Qual o nível de conhecimento da empresa sobre a margem de contribuição de seus serviços? A Margem de Contribuição é encontrado pela diferença entre o preço de venda do serviço e os custos e despesas variáveis associados ao mesmo

Conhecimento Nenhum 0 1 2 3 4 5 Conhecimento Amplo

25. Qual o nível de conhecimento da empresa sobre seu Ponto de Equilíbrio? Ponto de Equilíbrio é o momento em que as receitas igualam-se aos custos e despesas, isto é, momento em que não há nem lucro nem prejuízo

Conhecimento Nenhum 0 1 2 3 4 5 Conhecimento Amplo

26. Qual o nível de conhecimento da empresa sobre sua Margem de Segurança? Margem de Segurança é o volume de vendas que supera as vendas calculadas no Ponto de Equilíbrio

Conhecimento Nenhum 0 1 2 3 4 5 Conhecimento Amplo

27. Qual o nível de conhecimento da empresa sobre a ferramenta Alavancagem Operacional?

Conhecimento Nenhum 0 1 2 3 4 5 Conhecimento Amplo

28. Das opções abaixo, qual mais aproxima-se da forma pela qual a empresa precifica seus serviços?

Calculam-se os custos e despesas necessários para prestar os serviços e adicionam uma margem percentual sobre ele (ex.: São gastos R\$ 100 para prestar o serviço, coloca-se 30% sobre este valor e vende-se a R\$ 130)

Precifica-se os serviços de acordo com os preços praticados pela concorrência.

Precifica-se os serviços de acordo com a percepção dos clientes, isto é, quanto eles estão dispostos a pagar.

Nenhuma das opções acima aproxima-se da forma pela qual precificamos os serviços.

Opcionalmente, se for de seu interesse receber um feedback com os resultados da pesquisa, solicito o registro de seu e-mail abaixo.
