



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I - CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE PÓS- GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DE CUSTOS**

EMANUEL JOZINO DE SOUSA AZEVEDO

**CONTROLE DE CUSTOS NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: Um estudo
de caso sobre o impacto dos custos fixos numa micro empresa estabelecida na
cidade de Santa Luzia-PB**

Campina Grande

Agosto /2016

EMANUEL JOZINO DE SOUZA AZEVEDO

**CONTROLE DE CUSTOS NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: Um estudo
de caso sobre o impacto dos custos fixos numa micro empresa estabelecida na
cidade de Santa Luzia-PB**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Custos para tomada de decisão da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial para obtenção do título de especialista no programa de custos para tomada de decisão.

Área de concentração: Custos.

Orientador: Prof. Msc. Manuel Soares Da
Silva.

**Campina Grande
Agosto/2016**



UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Curso de Ciências Contábeis
Departamento de Contabilidade

**ATA DE DEFESA DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE ESPECIALIZAÇÃO EM
CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO**

Às 9:00 horas do dia 27 de Outubro do ano de 2016, na sala 137 no Centro de Integração de Aulas, no 1º andar do Departamento de Contabilidade, compareceu para defesa pública da Monografia de Pós de Graduação, requisito obrigatório para a obtenção do título de Especialista em CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO, o aluno: EMANUEL JOZINO DE SOUSA AZEVEDO, defendendo sob o Título CONTROLE DE CUSTOS NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: Um estudo de caso sobre o impacto dos custos fixos numa micro empresa estabelecida na cidade de Santa Luzia-PB. Constituíram a Banca Examinadora os professores: Me. Manuel Soares da Silva (Orientador), Me. Lúcia Silva Albuquerque (Membro) e Me. Allan Carlos Alves (Membro). Após a apresentação e as observações dos membros da banca avaliadora, ficou definido que o trabalho foi considerado aprovado, sendo atribuído a nota, 7,7 (sete vírgula sete). Como Orientador(a), lavrei a presente ata que segue assinada por mim e pelos demais membros da Banca Examinadora.

Observações: Correções de objetivos, metodologia, resultados e ABNT

Emanuel Jozino de S. Azevedo
Emanuel Jozino de Sousa Azevedo
Especialista

Manuel Soares da Silva
Me. Manuel Soares da Silva
Orientador

Lúcia Silva Albuquerque
Me. Lúcia Silva Albuquerque
Membro

Allan Carlos Alves
Me. Allan Carlos Alves
Membro

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

A994c Azevedo, Emanuel Jozino de Souza.
Controle de custos nas micro e pequenas empresas
[manuscrito] : um estudo de caso sobre o impacto dos custos fixos
numa micro empresa estabelecida na cidade de Santa Luzia - PB /
Emanuel Jozino de Souza Azevedo. - 2016.
46 p. : il. color.

Digitado.
Monografia (Contabilidade de Custos para Tomada de
Decisão) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências
Sociais Aplicadas, 2016.
"Orientação: Prof. Me. Manuel Soares da Silva, Ciências
contábeis".

1. Custos fixos. 2. Contabilidade. 3. Micro e pequena
empresa. I. Título.

21. ed. CDD 657

AGRADECIMENTOS

À coordenação do curso de Especialização em custos para tomada de decisão por, seu empenho.

Ao Professor orientador Manuel Soares da Silva pelas leituras sugeridas ao longo dessa orientação e dedicação.

Aos meus Familiares, pela compreensão por minha ausência nas reuniões familiares.

Aos professores do Curso de Especialização da UEPB, que contribuíram ao longo de trinta meses, por meio das disciplinas e debates, para o desenvolvimento desta pesquisa.

Aos funcionários da UEPB, pela presteza e atendimento quando nos foi necessário.

Aos colegas de classe pelos momentos de amizade e apoio.

Aos meus pais, pela dedicação
companheirismo e amizade, DEDICO

“A alocação de custos fixos é uma prática contábil que pode, para efeito de decisão, ser perniciosa; por isso, decisões tomadas com base no lucro podem não ser as mais corretas.”

Eliseu Martins (2001).

RESUMO

Este estudo possui a finalidade de Evidenciar o tipo de controle sobre os custos fixos e o seu comportamento numa indústria de confecções, localizada na região metropolitana de Santa Luzia-PB. Os índices econômicos financeiros foram mensurados por meio de um estudo de caso, baseado nas demonstrações financeiras de uma indústria do ramo de confecções, com faturamento superior a novecentos mil reais sendo considerada de pequeno porte pelo simples nacional e pela Receita Federal. Realizou-se um estudo exploratório, de natureza quantitativa delineada por pesquisa bibliográfica, com base nas demonstrações padronizadas do exercício findo em 2015 disponibilizadas pelo contador da entidade com anuência dos sócios. Utilizando-se da técnica de análise de conteúdo, e da observação assistemática a pesquisa constatou que os custos fixos, como aluguel, limpeza, supervisão são responsáveis por consumir mais de dezoito pontos percentuais do faturamento da entidade. Os resultados evidenciaram igualmente que a entidade possui um controle sobre os custos fixos, principalmente no tocante ao aluguel do imóvel e das maquinas e equipamentos.

Palavras-chave: Custos fixos. Contabilidade. Micro e Pequena empresa.

ABSTRACT

.This study is Evidence goal if there is control over fixed costs and their behavior in the garment industry located in the metropolitan area of Santa Luzia-PB Financial economic indicators were measured through a case study based on the financial statements of an industry the garment sector with a turnover of nine hundred thousand reais being considered small by national simple and the IRS. We conducted an exploratory quantitative study outlined by bibliographical research based on standardized statements for the year ended in 2015 provided by the entity's counter with the consent of the partners. Using the content analysis technique, semi-structured interviews and systematic observation research has found that fixed costs such as rent, cleaning, and supervision are responsible for consuming more than eighteen percentage points of the entity's revenue. The results also showed that the entity has control over fixed costs mainly regarding the rental of the property and machinery and equipment.

Keywords: *Fixed costs. Accounting. Micro and Small Business*

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 — Composição do nº de empresas, por Região, nas atividades selecionadas, (em %, média 2009 a 2011).	23
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 — Classificação das empresas.	21
Quadro 2 — Apresentação da DRE da entidade indústria de confecções ALFA.	37
Quadro 3 — Relação dos custos fixos e faturamento da entidade.	38
Quadro 4 — Relação dos custos fixos produzidos pela entidade no ano de 2015.	39
Quadro 5 — Apresentação dos Custos Totais.	40
Quadro 6 — Apresentação dos Custos Fixos e das despesas.	41

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	Contextualização	12
1.2	Objetivos	14
1.2.1	Objetivo Geral	14
1.2.2	Objetivos Específicos	14
1.3	Justificativa	14
1.4	Estrutura do trabalho	15
2	PROCEDER METODOLOGICO	16
2.1	Tipologia da pesquisa	16
2.1.1	Quanto à natureza da pesquisa.....	16
2.1.2	Quanto ao objetivo da pesquisa	17
2.1.3	Quanto ao método de abordagem	17
2.1.4	Quanto às técnicas de pesquisas	17
2.2	Unidade de Estudo da Pesquisa	18
2.3	Instrumentos de coleta de dados	18
3	REFERENCIAL TEORICO	20
3.1	Caraterização e importância das médias e pequenas empresas	20
3.2	Conceitos e teorizações sobre custos	24
3.2.1	Papel da contabilidade de custos nas pequenas empresas	24
3.2.2	Sistemas de Custos	28
3.2.3	Custos fixos e custos variáveis	29
3.3	Gestão estratégica dos custos nas micro e pequenas empresas	30
4	ANÁLISE E INTREPRETAÇÃO DOS DADOS	36
4.1	Apresentação da demonstração do resultado do exercício da entidade	36
4.2	Composição dos Custos Fixos da entidade	38
4.3	Relação entre custos fixos e custos variáveis	39
4.4	Relação entre Custos Fixos e despesas Fixas	40
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	42
	REFERÊNCIAS	44

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O desafio das empresas na atualidade é maximizar o lucro em suas atividades operacionais e também a geração de recursos para que possam cumprir seus compromissos e dar suporte às estratégias de crescimento. Para isto é essencial que adotem um controle financeiro, que possibilite a mensuração dos resultados de metas financeiras. O controle contábil é um instrumento de gestão empresarial, que está relacionado à questão de sobrevivência organizacional, pois gera informações necessárias, para a tomada de decisão em relação à gestão de fluxo de capital em empresas de prestação de serviços educacionais.

Na atualidade e devido ao intenso processo de globalização da economia, muitas empresas foram motivadas a adotarem novos modelos de gestão empresarial e, conseqüentemente, a novas demandas por informações. Neste cenário a contabilidade possui papel fundamental de suprir as necessidades de informações para a gestão empresarial (CARDOSO; GUERREIRO, 2007). Neste caso, conhecer os custos torna-se fundamental para a tomada de decisão, sendo indispensável para saber se, dado preço, de um produto ou serviço é rentável ou não, e se é possível reduzir seus custos (VERONEZ, 2004).

O conceito de Microempresa foi criado através da Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984, buscando atender ao disposto nos artigos 170 e 179 da Constituição Federal, que prevê o tratamento diferenciado e simplificado nos campos administrativo, fiscais, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial. Várias foram às alterações na legislação a partir do seu início, até o atual Estatuto da Micro e Pequena Empresa em 1999 (Lei no 9.841, de 05 de outubro de 1999) que revogou expressamente a Lei no 7.256/84.

Atualmente com o advento do simples nacional um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01.07.2007 a formalização dessas pequenas empresas apresentou um salto substancial. O art. 12 da referida Lei Complementar, define o Simples Nacional como um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Propício o ambiente econômico atual, caracterizado pela forte competitividade nas relações empresariais, a informação contábil é considerada como um diferencial competitivo no mercado, portanto, é de suma importância para o pequeno empresário, uma maior disponibilidade de informações voltada para gestão de seus negócios. Neste contexto, a inserção da contabilidade de custos nas micro e pequenas empresas são de suma importância no processo de planejamento, controle e tomada de decisão consequentemente na sobrevivência das mesmas. A contabilidade, como ciência social, apresenta como principal objetivo fornecer informações, caracterizadas como úteis, no processo de tomada de decisão, de forma a propiciar para seus vários usuários uma gama de relatórios condizentes com a linguagem daqueles que se utiliza de suas informações. [...] Entende-se por usuários da informação advinda da Contabilidade os indivíduos ou grupos que necessitam das informações que a empresa produz, sendo demarcados em dois grandes grupos que possuem interesses diversificados em relação à informação contábil: usuários internos, e usuários externos (PONTE et al., 2007).

Dentro deste âmbito, faz-se necessário que estas empresas, em particular as Micro e Pequenas Empresas Industriais (MPEI's), passem por um processo de gestão eficiente, capaz de oferecer bens e serviços com qualidade assegurada, e com níveis de produtividade e custos compatíveis, com os necessários padrões de competitividade exigidos nos respectivos mercados onde estas empresas atuam.

Por conseguinte, surge à preocupação com a qualidade da administração aplicada a essas empresas por seus proprietários, conforme Kassai (1997), normalmente empreendedores sem conhecimento técnico de gestão para tal cargo. Nesse contexto, surge a questão, de como facilitar a utilização da contabilidade gerencial de custos pelos administradores de micro e pequenas empresas sem conhecimento contábil, contribuindo para a gestão dos recursos das mesmas de forma a aperfeiçoar o seu uso.

Diante do exposto o problema de pesquisa que se busca responder é: **Existe controle sobre os custos fixos e, se existe qual o seu comportamento numa indústria de confecções localizada na região metropolitana de Santa Luzia-PB?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar a composição dos custos e o seu comportamento numa indústria de confecções localizada na região metropolitana de Santa Luzia-PB.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Evidenciar a contabilidade de custos e sua importância no processo gerencial das empresas;
- Caracterizar a micro empresa, a empresa de pequeno porte bem como sua importância na economia brasileira;
- Descrever os custos fixos numa indústria de confecções localizada na região metropolitana de Santa Luzia-PB;

1.3 Justificativa

Segundo o SEBRAE (2012) são criados atualmente mais de 1,2 milhões de novos empreendimentos formais, desse total mais de 99% são micro e pequenas empresas e empreendedores individuais, são responsáveis por mais da metade dos empregos com carteira assinada no Brasil. A sobrevivência desse tipo de empreendimento é indispensável para o desenvolvimento econômico do país, os estudos relatam inclusive que os dois primeiros anos de atividades são os mais difíceis, o que torna esse período o mais importante em termos de monitoramento de sobrevivência. O problema é que a cada 100 empresas Paraibanas apenas 80 sobrevivem aos primeiros dois anos de existência, vale salientar ademais, que essa taxa está acima da média nacional que é 77. Nesse contexto destacam-se como principais causas de falecimento, a falta de capital de giro, a alta carga tributária e a falta de gerenciamento contábil dos mesmos. Segundo Chiavanetto (2008, p. 265):

O espírito empreendedor aprende a perceber e localizar as oportunidades no mundo dos negócios e aproveitá-las rápida e adequadamente. Para tanto, deve ter visão panorâmica e fortalecer a flexibilidade, a adaptabilidade e a manobrabilidade em um mundo dinâmico e complexo. No entanto, deve

também fugir dos perigos e percalços que rondam toda atividade criativa e inovadora.

Na Gestão Estratégica de Custos é necessário um sistema de informações que processe os dados para uma forma compreensível, com o objetivo de avaliar o desempenho operacional das diversas atividades realizadas dentro da empresa, bem como possibilitar os planejamentos estratégico e operacional. Estas informações devem ser confiáveis e estar disponíveis no momento certo.

O sistema de informações deve focar o cumprimento dos objetivos do negócio da empresa; sua estrutura deve ser criteriosamente checada para que os usuários compreendam as informações disponibilizadas, transformando-as em ações convergentes para o aumento da competição. A contabilidade como ciência social, apresenta como principal objetivo, fornecer informações úteis no processo de planejamento controle e tomada de decisão para as micro empresas, a contabilidade deve oferecer informações sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (resultado e resultado abrangente) e fluxos de caixa da entidade, essas informações são uteis para a tomada de decisão pela vasta gama de usuários, que não está em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares da informação (NBC T 19.41).

Nesse contexto, nasce a importância do estudo no sentido de enfatizar a necessidade que os microempresários possuem, em utilizar o sistema de custos em suas demonstrações contábeis, como também a utilização do mesmo no papel de controle e acompanhamento no processo produtivo. Conseqüentemente, a pesquisa relata a importância da contabilidade para o microempresário que é a de fornecer informações necessárias ao controle e tomada de decisão.

1.4 Estrutura do trabalho

A pesquisa será estruturada em quatro seções; na primeira parte são tratados todos os aspectos introdutórios na qual está delineada a contextualização do tema, as hipóteses e os objetivos gerais e específicos. Em seguida, encontram-se o referencial bibliográfico e os procedimentos metodológicos utilizados, onde é caracterizado o estado de arte da pesquisa e a amostra selecionada. Na terceira seção, serão apresentados os resultados obtidos e sua interpretação, e na última seção são apresentadas as considerações finais da pesquisa.

2 PROCEDER METODOLOGICO

Numa pesquisa subentendem-se como aspectos metodológicos os caminhos ou vias para realização de algo, na metodologia mostra-se o processo para obter um determinado fim ou para se chegar a algum conhecimento empírico. Identifica como se processam as operações mentais no processo de pesquisa científica. Apresenta como é a abordagem científica pelos métodos: dedutivo, indutivo, hipotético-dedutivo, dialético e fenomenológico.

O Objetivo principal desse capítulo é de apresentar os métodos que foram empregados no estudo salientando-se o tipo de pesquisa, o universo da pesquisa os dados coletados, os instrumentos de coletas de dados e o cronograma de atividades. Segundo *Beuren et al.* (2009, p. 76), “no rol dos procedimentos metodológicos estão os delineamentos que possuem um importante papel na pesquisa científica, no sentido de articular plano e estrutura a fim de obter resposta para os problemas do estudo”. Portanto, pode-se compreender metodologia como sendo os meios necessários que serão utilizados, bem como todos os procedimentos empregados com o objetivo de responder ao problema formulado na pesquisa.

2.1 Tipologia da pesquisa

2.1.1 Quanto à natureza da pesquisa

A pesquisa foi classificada como um estudo empírico, pois apresenta a utilização de técnicas de dados, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativos onde há uma forte relação entre casual através das variáveis. “Nela a validação da prova científica e busca através de grau de significância e sistematização dos dados e definições operacionais Martins” (2002, p. 34). Em relação á natureza da pesquisa a mesma pode ser classificada como uma pesquisa de natureza aplicada. Segundo Gil (2009) a pesquisa aplicada objetiva gera conhecimentos novos e útil para o avanço da ciência sem aplicação pratica prevista, envolve verdades e interesses universais.

2.1.2 Quanto ao objetivo da pesquisa

Com relação aos seus objetivos, o trabalho é caracterizado como uma pesquisa exploratória a mesma visa proporcionar uma maior familiaridade com o problema de modo a torna-lo explícito ou a construir hipóteses Gil (2009). Da mesma forma envolve a análise de exemplos que estimulem a compreensão do problema, a mesma também pode ser definida como de caráter descritivo Gil (1991) define a pesquisa descritiva como sendo aquela que descreve as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento das relações entre variáveis, envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados, questionário e observação sistemática, assume em geral a forma de levantamento.

2.1.3 Quanto ao método de abordagem

Quanto ao método de abordagem do problema, esta pesquisa utilizou dois métodos de abordagem, quantitativa e qualitativa. Tendo por base o escopo de pesquisa delineado, cuja predominância encontrada no que concerne à abordagem do problema é qualitativa. Richardson (2008, p. 80) menciona que "os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais". Seguidamente com relação aos métodos quantitativos, o pesquisador buscou evidenciar os resultados encontrados através de números, ordenar ou medir variáveis para apresentar estatísticas, ordenar números grupos ou associações.

2.1.4 Quanto às técnicas de pesquisas

Neste estudo, quanto à técnica observada utilizar-se de pesquisa bibliográfica, documental e de um estudo de caso:

A pesquisa é bibliográfica, pois tende a serem elaborada a partir de consultas de materiais já publicados, constituídos principalmente de livros, artigos, periódicos e materiais consultados pela internet. Outra característica da pesquisa bibliográfica é que consiste basicamente, de um material interpretado e publicado por outros pesquisadores. Além disso, a mesma possui características ligadas aos procedimentos documentais, que foi elaborada com base nas demonstrações financeiras da empresa em questão, as quais

não receberam nenhum tratamento analítico, como as demonstrações contábeis da referida população, objeto de estudo.

Foi utilizado da mesma forma, um estudo de caso para consecução dos objetivos. Pois, se trata de um estudo realizado em uma empresa específica caracterizadas com MPE, nessa empresa será verificado detalhadamente as técnicas e procedimentos no que concerne aos comportamentos de custos da MPE. Gil (1991) define o estudo de caso como uma pesquisa que se caracteriza principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico.

2.2 Unidade de Estudo da Pesquisa

O estudo de caso foi realizado em uma indústria de pequeno porte comercial, pertencente ao ramo de confecções de peças de vestuários exceto roupas íntimas que está localizado na Av. Jose Américo, centro no município de Santa Luzia- PB, com data de abertura em 22/04/2005 há mais de 11 anos no mercado, a mesma está classificada como uma microempresa enquadrada atualmente no regime de tributação do simples nacional possui um quadro de 17 funcionários, e um faturamento anual de R\$ 900.696,00 (Novecentos mil seiscentos e noventa e seis reais). A empresa em questão possui mais de 11 anos no mercado de confecções, atuando principalmente no detalhe e acabamento de peças prontas para comercialização de roupas. Os principais clientes da empresa são multinacionais como Hering, Rutra, entre outras.

A seleção dessa empresa para composição do estudo de caso em questão deu-se por duas questões essenciais, o grau de relevância dos custos fixos para a contabilidade da entidade, e os demais usuários da informação contábil e a acessibilidade por parte do pesquisador às demonstrações contábeis e os relatórios financeiros, sempre obtidos com a anuência da contabilidade da empresa.

2.3 Instrumentos de coleta de dados

Técnicas de coleta de dados, no contexto em geral consistem em utilizar estratégias complementares de outros instrumentos como observação, entrevistas individuais que são mais comuns em métodos qualitativos de pesquisa (MINAYO, 2007), essa técnica permite uma abordagem adequada de grupos sociais, atingidos

coletivamente por fatos ou situações específicas e possuem em comum, a interação entre o pesquisador e a sua equipe junto a pequenos grupos.

Na pesquisa optou-se por um estudo de caso único, onde a empresa foi selecionada por conveniência, considerando a facilidade do acesso aos dados, bem como a contribuição que essa empresa trará ao problema de pesquisa. Os demais dados foram obtidos a partir de demonstrações contábeis e relatórios financeiros fornecidos pelo contador da entidade sempre com a anuência do pequeno empresário. Outra técnica de coleta de dados utilizada foi à observação assistemática, nesse tipo de técnica o observador atua como mero expectador não existindo controle sobre as variáveis, nesse ponto pode destacar o fato de que o investigador procurou evidenciar os dados sem nenhum tipo de interferência, e que apenas procurou evidenciar os aspectos que ocasionaram. Nesse sentido foram observados a controle dos custos da entidade, o balanço patrimonial, a DRE e os demais relatórios orçamentários a partir desses relatórios elaborou-se o estudo de caso que objetiva verifica o impacto dos custos fixos nessa entidade.

3 REFERENCIAL TEORICO

3.1 Caraterização e importância das médias e pequenas empresas

No contexto brasileiro, as médias e pequenas empresas apresentam características peculiares e que influenciam o desenvolvimento econômico da nação. Estas empresas possuem potencial de contribuição significativo para a economia do país, pois, geram emprego, atuam com diversificação de produtos (SANTOS *et al.*, 2007).

Entende-se por pequena empresa, aquela cuja posição no comércio ou indústria na qual faz parte não seja dominante, os critérios utilizados para classificação são quantitativos, qualitativos ou combinação entre ambos, o método quantitativo geralmente determina o porte da empresa, através desses números estão incluídos o numero de funcionários, capital social patrimônio líquido, imobilização de ativos etc... São entendidos também como critérios de fácil acesso pela sua facilidade de obtenção, os qualitativos são aqueles de caráter gerencial e de natureza social, estes no apesar de serem mais complexos apresentam uma visão mais natural do porte da empresa. Os indicadores mais utilizados são organização e administração, especialização dos cargos chaves, produtos comercializados, aquisição de insumos e etc. (KASSAI, 1997).

As pequenas empresas comportam grande importância social no Brasil, principalmente pelo aspecto de geração de empregos, como atestam diversas estatísticas. Contudo diferentes estudos revelam da mesma forma que as empresas deste porte costumam encontrar dificuldades para superar um ano de existência e muitas deixam de existir com poucos meses de funcionamento (WERNKE; 2005). As mesmas são essenciais para a economia gerando cerca de 27 % do Produto Interno Bruto (PIB) , e empregando cerca de 99% da mão de obra nacional . De acordo com o (SEBRAE 2014), em valores absolutos, a produção gerada pelas micro e pequenas empresas quadruplicou em dez anos, saltando de R\$ 144 bilhões em 2001 para R\$ 599 bilhões em 2011, em valores da época. Respondem por 53,4% do PIB deste setor.

No PIB da Indústria, a participação das micro e pequenas (22,5%) se aproxima das médias empresas (24,5%). E no setor de Serviços, mais de um terço da produção nacional (36,3%) possui origem nos pequenos negócios¹. Justamente por serem menores

¹ Fonte: www.sebrae.com.br. Acesso em em 12/01/2016.

mais dinâmicas e menos burocráticas, muitas das pequenas empresas brasileiras estão concorrendo diretamente com as grandes, principalmente em serviços. Mas como as grandes em geral apresentam um maior poder econômico (podem vender a um preço mais baixo, devido a grande quantidade de vendas), as pequenas precisam aplicar a risca os preceitos da boa administração de empresas: reduzir custos, melhorar a produtividade e evitar o desperdício (tanto de tempo, quanto de dinheiro). Para que o setor esteja continuamente expandindo suas operações, são necessários mecanismos que permitam que as MPE's, tenham vantagem competitiva em relação às grandes empresas, principalmente quanto à expansão do crédito, bem como linhas especiais de financiamento, associadas às garantias, de modo que o governo proporcione condições para que essas empresas possam buscar melhores condições de empréstimos visando financiar sua produção e seus serviços.

Os critérios de classificação das empresas de acordo com o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) são apresentados abaixo:

QUANTO À RECEITA BRUTA ANUAL	QUANTO AO NÚMERO DE EMPREGADOS (INDÚSTRIA)	QUANTO AO NÚMERO DE EMPREGADOS (COMÉRCIO E SERVIÇOS)
Microempreendedor Individual - EI - Lei 123/06 - Até R\$ 60.000,00	Micro: com até 19 empregados Pequena: de 20 a 99 empregados	Micro : até 9 empregados Pequena: de 10 a 49 empregados
Microempresa - ME - Lei 123/06 - Até R\$ 360.000,00	Média: 100 a 499 empregados Grande: mais de 500 empregados	Média: de 50 a 99 empregados Grande: mais de 100 empregados
Empresa de Pequeno Porte - EPP - Lei 123/06 - De R\$ 360.000,01 até R\$ 3.600.000,00		

Quadro 1 — Classificação das empresas.
Fonte: SEBRAE (2016)

Essa classificação diverge da classificação estipulada pelo simples nacional, que enquadra uma pequena empresa como sendo aquela com faturamento igual a superior a 3.600.000,00 mil reais. O Banco Nacional de Desenvolvimento (BNDES, 2012) define microempresa como aquela que possui uma receita operacional bruta, o produto da

venda de bens e serviços nas operações de conta própria, Igual ou inferior a dois milhões e quatrocentos mil reais.

As pequenas empresas recebem tratamento jurídico diferenciado e favorecido no Brasil, assegurado pela Constituição da República Federativa do Brasil, no artigo 179, Versa: A finalidade é incentivar a atuação de pequenos empreendedores, pela simplificação de obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias e de outros benefícios de inclusão socioeconômica ou serviços prestados. Nesse âmbito o governo Brasileiro divulgou por lei complementar de número 123, de Dezembro de 2006 o Simples Nacional, um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Engloba a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). É administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios. Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento de algumas condições.

O potencial das pequenas e médias empresas é amplamente estudado, sendo que se argumenta em prol da sua importância para fortalecer a economia local, regional e no âmbito nacional. Por conseguinte, defendem-se também no cenário econômico nacional, formas de incentivos fiscais, formação em gestão, crédito subsidiado, e outras medidas do tipo de acordo com pesquisa efetuada por Pinheiro, Luiz Felipe de oliveira (2014) a importância das microempresas é evidenciada pelo fato de empregar cerca de aproximadamente 15,5 milhões de pessoas, são mais de 4,8 milhões de MPE's gerando renda e ocupação para empregados e sócios .

A pequena empresa apresenta um importante papel econômico e social no mundo moderno, tendo como objetivo, coordenar os fatores da produção necessários á obtenção de bens e serviços, que satisfaçam as necessidades humanas, as atividades econômicas desenvolvidas pela entidade abrange desde a extração, cultivo até o processamento de transformação dos bens pelas entidades. Sendo assim, a empresa mesmo tendo como objetivo principal o lucro possui outros objetivos e desafios como o comprometimento no atendimento as necessidades de seus clientes, a busca de constante aprimoramento, os concorrentes, a pressão dos diversos órgãos, a conjuntura econômica entre outros fatores. Conforme expõe Guerra e Teixeira (2010, p.3):

O papel das pequenas empresas no desenvolvimento capitalista tem despertado, ao longo dos anos, a curiosidade analítica dos economistas e outros cientistas sociais. Mais recentemente, a constatação empírica do significado econômico, social e político das pequenas empresas, em termos de contribuição para o PIB, geração de emprego, participação em diversos tipos de arranjos produtivos, entre outros aspectos, aguçou ainda mais essa curiosidade, ampliando a literatura sobre o tema.

As empresas denominadas pequenas e médias estão ganhando novo espaço no cenário econômico. No ano de 2011, geraram 27% do Valor Adicionado do Produto Interno Bruto (PIB). (SEBRAE, 2016).

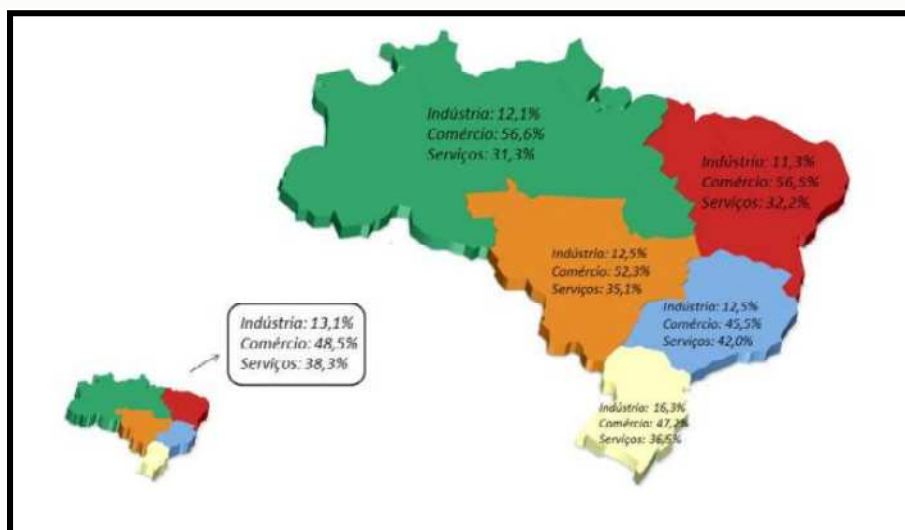


Figura 1 — Composição do nº de empresas, por Região, nas atividades selecionadas, (em %, média 2009 a 2011).
Fonte: SEBRAE (2015).

Este tipo de empresa se tornou uma importante fonte de fortalecimento da economia por possibilitar o aumento da geração de empregos diretos, mais flexibilidade em lidar com fornecedores, condições para inovação tecnológica e um tratamento tributário diferenciado do governo. Este tratamento diferente se refere principalmente ao crédito subsidiado, os programas especiais de financiamento, empréstimos em condições favoráveis, o apoio institucional para o investimento em inovação, mão de obra e de marketing treinamento de novos produtos (MATESCO *et al.*, 2000).

Os problemas das pequenas e médias empresas igualmente têm sido largamente debatidos, pois, verifica-se na prática que muitas empresas fecham antes de completar 3 anos de existência. Diversos fatores influenciam o declínio desta atividade, tais como: falta de capacidade e de organização empresarial; falta de profissionalização, uso de

tecnologias inapropriadas a escala de produção; e seu acesso limitado a recursos financeiros e fiscais (MARTINS *et al.*, 2007).

3.2 Conceitos e teorizações sobre custos

3.2.1 Papel da contabilidade de custos nas pequenas empresas

Na atualidade a gestão financeira de pequenas empresas tem se constituído como fator de grande relevância para a sua permanência no mercado. Para Zanchet *et al.* (2007, p.5) “contabilidade de custos está inserida no contexto amplo da administração, desde o trabalho da coleta de dados até a produção de informações gerenciais para serem usadas no processo de tomada de decisão”.

A contabilidade de custos nasce da contabilidade financeira, quando da necessidade de avaliar estoque na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus Princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente, as suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: Controle e decisão. Esses novos campos deram nova vida a essa área, por sua vez, apesar de ter criado técnicas e métodos específicos para tal missão, não conseguiu ainda explorar todo seu potencial; não conseguiu, decerto, sequer mostrar a seus profissionais e usuários que possui três facetas distintas, que precisam ser trabalhadas diretamente, apesar de não serem incompatíveis entre si (MARTINS ELIZEU, 2010).

As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição patrimonial e financeira de forma confiável nos efeitos das transações nas MPE. A entidade deve representar suas demonstrações de forma compatível com a padronização além, de representar em notas explicativas essa adequação. Entende-se como contabilidade de custos a área da contabilidade que trata dos gastos ocorridos na produção de bens e serviços. De forma mais técnica podemos defini-la como o registro contábil das operações da produção das entidades, através das contas de custeio que podem ser divididas: Contabilidade de custos de produção e contabilidade de custos de serviços.

A contabilidade de custos apresenta como objetivo a apuração dos custos dos produtos e serviços, e deve ser utilizada no processo de planejamento controle e tomada de decisão. Com o aumento da competitividade, que vem ocorrendo na maioria dos

mercados, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisão em uma empresa. Isto ocorre, pois, devido à alta competição existente, as empresas não podem mais basear os seus preços apenas como relevância nos custos incorridos, mas, devem ser utilizados similarmente os preços praticados no mercado em que atua logo, a contabilidade moderna criou uma serie de sistemas de informações que permitem um maior gerenciamento dos custos, pois é relativamente comum encontramos bancos, financeiras, lojas comerciais e empresas de consultoria utilizando-se da contabilidade de custos.

A contabilidade de custos, segundo Padoveze (2006), nasceu da associação com o capitalismo industrial e da necessidade de desenvolver a contabilidade como uma ferramenta de gerenciamento industrial e do gerenciamento contábil interno.

Brunstein (1994) afirma que, a partir de 1750, observou-se extraordinária evolução metodológica e tecnológica, com a descoberta e o uso da padronização, de modo a permitir o manuseio de peças e componentes de produtos, que dependem de montagem em sua fabricação. Entretanto, é nos anos 50 que efetivamente, as inovações tecnológicas (hardware) e metodológicas (software) começam a contribuir para a competitividade das empresas, através da melhoria da qualidade dos produtos. Porém, a contabilidade não evoluiu com a mesma intensidade das mudanças nos sistemas produtivos, o que provocou grande reflexão sobre a sua relevância, dentro desse novo ambiente, a partir da década de 1980.

Nos seus estudos, Atkinson *et al.* (2000, p. 51) relataram que o ambiente competitivo, “tanto para as empresas de serviços como para as empresas industriais, tornou-se mais desafiante e exigente. Conseqüentemente, as empresas atuais demandam informações contábeis gerenciais diferentes e melhores”. Para Machado e Borinelli (2005), as grandes mudanças no contexto empresarial da década de 1980, como a globalização da economia, o acirramento da concorrência e a rápida evolução tecnológica, levaram as empresas a aprimorarem suas operações.

Conseqüentemente, ao contrário daquela visão limitada que encara a contabilidade apenas como uma exigência burocrática, e corroborando as visões de Iudícibus *et. al.* (1998), Resnik (1991,), Fernandez (1997) e Baty (1994) tem-se, então, mais um importante instrumento para o pequeno empresário: a contabilidade e a análise de custos, assim, a contabilidade vem a ser um componente da gestão, tendo como um dos seus principais objetivos fornecer informações para o processo de tomada de decisão e até mesmo de formulação de estratégias, pois as pequenas empresas não

fazem previsões orçamentárias que permitam vislumbrar quadros futuros, ou buscar uma preparação para as implicações que estes poderão lhes proporcionar. Conseqüentemente pode-se inferir que orçamentos de vendas, de caixa, de produção, de matérias-primas, de mão-de-obra, etc. são, em algumas pequenas empresas, equivocadamente dispensados por seus administradores.

Dado a importância do tema da contabilidade para as pequenas e as médias empresas, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu em dezembro de 2009, uma norma em separado para aplicação das demonstrações contábeis para fins gerais dessas empresas, o objetivo é facilitar a formulação consistente e lógica das normas. Da mesma forma fornece uma base para o julgamento na solução de problemas de âmbito contábil. (NBC T 19.41).

O CFC (2009) afirma ainda que espera reduzir a lacuna criada entre o setor fiscal das pequenas empresas, destinadas a apurar o lucro tributáveis e as demonstrações contábeis de acordo com essa norma. Na norma o CFC cita ainda que uma das formas de compatibilizar ambos os requisitos é a estruturação de controles fiscais, com conciliações dos resultados apurados de acordo com as normas e outros meios de resolução.

O controle de custos no processo produtivo é essencial, pois influenciará diretamente o preço de venda. Com a finalidade de oferecer amplo apoio a gestão empresarial, a contabilidade nos tempos atuais, passa a ser considerada como um instrumento eficaz para o administrador, e não apenas um meio de registrar dados financeiros. Rocha e Selig (2000, p.2):

Defendem a ideia de que a contabilidade de custos desenvolve-se através de um ciclo hierárquico e que envolve várias fases e cada uma destas fases contempla um processo de tomada de decisões, para que possa garantir que os resultados obtidos estejam de acordo com os objetivos pré-determinados ou esperados pelos usuários da informação contábil, e em última instância de acordo com a estratégia organizacional.

Neste sentido se tornam relevantes os conhecimentos sobre a contabilidade de custos para as empresas. A contabilidade de custos possibilita a evidência do lucro e do déficit da empresa, sendo assim, há certa facilidade para os gestores nos momentos em que precisam decidir por uma compra ou pelo preço de um produto ou serviço, ou até mesmo pelo custo de um funcionário.

É de vital importância o entendimento dos custos para a tomada de decisão, bem como a compreensão dos elementos estratégicos que auxiliarão no crescimento e sobrevivência organizacional, pois refletem as atitudes, comportamentos, estruturas e a operação de uma organização. Para alcançar objetivos são utilizados: determinação do lucro, controle e acompanhamento das operações e tomada de decisão.

Segundo Cunha e Fernandes (2010, p.2) os custos podem ser conceituados como sendo:

Todo gasto que é consumido dentro do processo produtivo na fabricação de bens ou prestação de serviços. São, com isso, incorporados aos estoques, quando bens tangíveis, até o momento da venda, quando passam a ser representados na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) como Custo do Produto Vendido (CPV) ou Custo dos Serviços Prestados (CSP). Ainda, podem ser tratados na empresa comercial como elementos de composição dos custos das mercadorias sendo levado a resultado como Custo das Mercadorias Vendidas (CMV). Como exemplo de Custos, podemos citar a Matéria-prima utilizada no processo produtivo.

Para Martins (2003, p. 25), custo é “o gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços.” E, segundo Dubois *et al* (2009, p. 16), o custo “significa o valor monetário de recursos utilizados no processo de obtenção ou de elaboração de determinado bem ou serviço.” Na concepção de Dutra (1995, p.28) custo é o “valor aceito pelo comprador para adquirir um bem, ou custo é a soma de todos os valores agregados ao bem desde a sua aquisição até a sua comercialização”.

De acordo com Megliorini (2001), o custo é um gasto relacionado com a área produtiva, para a obtenção de produtos, ou seja, tudo que é gasto na fábrica. Os custos podem ser classificados como: fixos, variáveis, semifixos, semivariáveis, diretos e indiretos. “Custo é o gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (MARTINS, 2006, p.25).

Desta forma o custo é reconhecido no momento da utilização dos fatores de produção para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. De acordo com Fama (2008, p. 23) representam os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Exemplo de custos matérias- primas, mão-de-obra, material de embalagem etc. Para Padoveze (2005, p. 15) o custo tecnicamente para fins contábeis, está ligado à aquisição de mercadorias para estoque (no caso de empresas comerciais) ou insumos para fabricação de produtos (no caso de empresas industriais). Enquanto está em estoques, seja como mercadorias ou materiais, seja como produtos

acabados ou em processo, o valor pago ou incorrido para obtenção de mercadorias e insumos não é despesa e sim custo.

3.2.2 Sistemas de Custos

Entende-se por sistemas o conjunto de elementos ordenados com o objetivo de alcançar um determinado fim, nas pequenas empresa o sistema de informações gerencias consiste na ordenação de informações necessárias ao controle de negócios atuais e para os planos futuros. Mesmo existindo um sistema formal de informações na empresa, o qual visa subsidiar o processo decisório, esses registros devem selecionar o tipo de informações que deve ser registrada. Consequentemente é necessária definir o tipo de informações que deve ser registrada, pois sempre haverá informações que influenciam as decisões e não constam em nenhum registro formal, ou líderes que não transmitem informações importantes para realização e atividades (PEREIRA, 2010).

Sistemas de custos são tidos como uma ótima ferramenta na busca de informações relativas à estrutura de custos, principalmente nas organizações industriais e prestadoras de serviços que geralmente é marcada pela complexidade de gestão de custos, logo nota-se que as informações relativas a custos possuem uma grande utilidade na maioria das organizações sejam de pequeno, médio ou grande porte.

O sucesso de um sistema de informações é atribuído ao pessoal que o alimenta, é o qual faz funcionar, logo se esses falharem ou não colaborarem todo sistema acabará por falir. Um sistema nada mais é do que um método que recolhe dados em diversos pontos, os processa e os emite de forma mais apurada, por isso, que em um sistema de custos é obrigatório que se leve em consideração esse fato, e imprescindível que se comece com números que no inicio sejam fáceis e simples de se obter, desse ponto nasce à necessidade de conseguir gradualmente a melhoria das qualidades das informações.

Normalmente na contabilidade de custos os primeiros informes nascem de diversos apontamentos de produção, em que o nível de escolaridade e o grau de interesse por serviços burocráticos são relativamente baixos. Esse nível de educação insuficiente do pessoal que inicia o processo é, em muitos casos, o grande responsável pelos insucessos de sistemas de custos. É importante salientar que nenhum sistema de custos consegue eliminar pessoas e gastos num curto prazo, logo alguns gestores

quando percebem o acréscimo de pessoas e equipamentos para a implementação das ações tendem a imediata reação desistindo do controle de custos e seus benefícios.

De acordo com Silva (2008) a razão para se implementar um sistema de custos estão intimamente correlacionadas às tomadas de decisões gerenciais, devendo o sistema funcionar como base sólida e transparente para essas decisões. De acordo ainda com o mesmo autor, os relatórios gerados com base nas informações sobre os custos servem como instrumento de apoio para: elaboração das demonstrações contábeis; controle de custos de produção; tomada de decisões de comercialização; fixação de preços de venda; análise de margens de lucro; projeção de resultados, etc..

3.2.3 Custos fixos e custos variáveis

Os custos fixos independem do volume de produção, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada. Permanecem inalterados, independentemente do volume produzido ou, quando variam, essa variação não é em função das unidades produzidas.

Dutra (1995, p.37) discorre que custos fixos “são os custos de estrutura que ocorrem período após período sem variações, ou cujas variações não ocorrem em consequência de variação no volume de atividade em períodos iguais”. Conforme Bornia (2002) os custos fixos não alteram em relação ao aumento ou redução de um volume de produção. Exemplos de custos fixos são: salários de gerente, aluguel de prédio, depreciação de prédio, dentre outros.

Na visão de Dolabela (2006, p.217), custos fixos são “os valores monetários pagos pelos recursos utilizados para manter o funcionamento do negócio. São aqueles que não mantêm proporcionalidade direta com a quantidade produzida”. Para Megliorini (2001, p. 12), os custos fixos “são aqueles decorrentes da estrutura produtiva instalada da empresa, que independem da quantidade que venha a ser produzida dentro do limite da capacidade instalada”. Segundo Leone (2000, p.55) afirma, que os custos fixos “são custos que não variam com a variabilidade da atividade escolhida”.

Ao contrario dos custos fixos os custos variáveis, variam de acordo com o volume de produção o seja, dependem da quantidade produzida, os mesmos estão diretamente relacionados com o volume de produção. Quanto maior a quantidade produzida, maiores serão os custos variáveis totais de produção, logo se percebe que o custo unitário variável sempre fica constante, exemplos de custos variáveis são a

matéria-prima consumida a mão de obra a energia elétrica e o telefone das mesma, pois os mesmos variam de acordo com o nível de produção dos seus bens .

3.3 Gestão estratégica dos custos nas micro e pequenas empresas

Gestão estratégica de custos nada mais é que uma análise de custos sob um contexto mais amplo, em que os posicionamentos estratégicos são mais conscientes, explícitos e formais. Os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável.

Atualmente a gestão estratégica de custos baseia-se em três análises: a análise da cadeia de valor, de posicionamento estratégico e de direcionadores de custos, representa de certa forma a Gestão Estratégica de Custos, e denotam informações de custos sob uma luz muito diferente da contabilidade de custos tradicional. A análise da cadeia de valor busca analisar todos os processos de produção, englobando desde a compra da matéria-prima até a venda do produto final. A cadeia de valor é o conjunto de atividades gerado desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes até o produto fim.

Com relação à análise do posicionamento estratégico a entidade leva a refletir sobre as seguintes questões: a que segmento do mercado a empresa está interessada? O que a administração tem interagido para atingir este mercado? Que tecnologia é utilizada em no ambiente competitivo? Vamos competir com diferenciação do produto ou com baixo custo? Estas análises permitem projetar o futuro da empresa e observar como está posicionada estrategicamente.

A análise de direcionadores de custo nos leva a indagar inicialmente que o volume não é um fator para direcionar custos da produção, e que uma escolha apropriada e racional de distribuir os custos indiretos de fabricação torna a empresa bem mais competitiva. O Custeio Baseado em Atividades (ABC) é o método utilizado pela Gestão Estratégica de Custos para mensurar e apropriar os custos indiretos

Na Gestão Estratégica de Custos é necessário um sistema de informações que processe os dados para uma forma compreensível, para que se possa avaliar o desempenho operacional das diversas atividades realizadas dentro da empresa, bem como possibilitar os planejamentos estratégico e operacional. Estas informações devem ser confiáveis e estar disponíveis no momento certo. O sistema de informações deve focar o atingimento dos objetivos do negócio da empresa; sua estrutura deve ser

critériosmente checada, para que os usuários compreendam as informações disponibilizadas, transformando-as em ações convergentes para o aumento da competitividade da organização.

Atualmente, nas pequenas empresas é de grande valia as tomadas de decisões tempestivas e planejadas, decisões essas que podem ser vitais para organização. Por este motivo, a gestão estratégica de custos, uma ferramenta que busca oferecer as empresas, informações que lhes permitam manter no mercado produtos de qualidade a um custo menor do que aquele oferecido pelos concorrentes é extremamente importante para o pequeno empresário. Uma vez que oferece essas informações de forma segura, permitindo um planejamento de mercado consistente, e preparando seu administrador para enfrentar tais situações.

Essas estratégias visam à redução dos custos e consequente aumento de competitividade, não apenas no ambiente interno da empresa, mas engloba toda cadeia de valor, a começar dos recursos materiais e humanos até o consumidor final. Por este motivo a importância do entendimento de toda cadeia de valor da empresa, uma vez que, mesmo de pequeno porte e em uma mesma atividade econômica, as MPEs possuem estruturas diferentes, com a cadeia de valor minuciosamente detalhada, pode-se entender no qual estão às oportunidades de redução de custos e ganhos de competitividade. As informações contábeis auxiliam com destreza a organização no planejamento e desenvolvimento de uma estratégia consistente, proporcionando um melhor direcionamento nas tomadas de decisões. Neste contexto a estratégia de custo permite que a empresa reduza seus custos e, conseqüentemente, um aumento da competitividade de toda sua cadeia de valor.

Observa-se que naturalmente as pequenas empresas têm falido ou sofrido grandes perdas devido à má gerencia dos seus gestores, que tomam decisões sem respaldos em dados confiáveis (SOUZA, 2007). Um dos maiores problemas enfrentados nas micro e pequenas empresas é a falta de conhecimento sobre o que são controle e informações contábeis, os sistemas de custos bem organizados, adaptados aos parâmetros da entidade mostram o que está acontecendo, de fato gerando assim um maior controle e um menor risco no processo de planejamento e tomada de decisão por parte do pequeno empresário.

A inserção da contabilidade de custos deve se encarada como uma missão que exige cuidados que vão desde a introdução e aceitação até a compreensão do todo por parte dos membros da entidade.

O problema é que na visão das pequenas empresas, a adoção de um maior controle de custos acarretaria um aumento nos gastos fixos, ocasionando um aumento substancial no número de empregados contratados com maior grau de qualificação; nesse tocante os mesmos acabam por não possuir a visão de que ao planejar os seus custos podem compensar inúmeros requisitos com falta de experiência na área, concorrência desleal das grandes empresas, alta carga tributária, oscilações no mercado crises econômicas, ausência de matéria prima, mão de obra qualificada e etc.. “Pesquisas denotam que as empresas que planejam por um ano têm menor chance de fechar a porta do que aquelas que não fazem nenhum tipo de planejamento ou não efetuam um planejamento qualificado” (SILVA, 2014).

Entre as práticas gerenciais que são adotadas pelos empreendedores destacam-se: aproveitamento de oportunidades, antecipação de acontecimentos, preparação para enfrentar problemas antes que aconteçam, busca intensa por informações, treinamento especializado, grau de experiências etc.. Tem auxiliado no processo de planejamento e tomada de decisões empresarias. Outro fator importante, é que o cumprimento persistente dos objetivos é muito relevante nas chances de sobrevivência da entidade, pois isso trará uma maior capacidade de se adequar ao mercado rapidamente e suas variâncias rapidamente.

O assunto relativo à tomada de decisões em custos nas MPE se inicia nas temáticas, envolvendo o sistema de controle de estoques, passa pelo controle de decisões gerenciais e alguns autores ainda abordam temas específicos a custos como a ausência de controle de custos no tocante a mão-de-obra direta e rateio dos custos indiretos de fabricação, outro tema amplamente abordado, é a tomada de decisão econômica e financeira do pequeno empresário, com enfoque no alto índice de mortalidade evidenciando o alto índice de mortalidade daqueles empreendimentos.

Bavaresco e Gaspareto (2009) investigaram as empresas catarinenses finalistas do Prêmio Talentos Empreendedores, promovido pelo SEBRAE, edição de 2007, e concluíram que a maioria dessas empresas utilizava instrumentos básicos de controle financeiro, com dados provenientes de controles específicos da área financeira, sem integração com a contabilidade.

O trabalho de Callado et al. (2008), em que, os autores identificaram uma estrutura e padrões de relações existentes entre as principais variáveis, relativas ao uso da contabilidade de custos nas MPEs industriais localizadas na cidade de João Pessoa-PB. Mediante a aplicação da análise de agrupamento e análise fatorial sobre as

principais variáveis relacionadas à gestão de custos, os autores descobriram evidências relevantes para a compreensão das principais implicações das práticas relacionadas a contabilização dos custos em organizações industriais. Sendo que, dentre os achados daqueles autores, foi percebido que as práticas gerenciais e administrativas estavam voltadas para importância atribuída ao método de custeio adotado e os resultados econômico-financeiros históricos declarados pelas empresas investigadas. Assim, conforme observam Campos, Santos e Cerqueira Júnior (2005), diante da relevância do conhecimento gerencial sobre custos, a ausência de informações de tal natureza nas MPEs pode vir a se constituir como uma das maiores causas da descontinuidade desses empreendimentos.

Calado, em seu artigo no ano de 2012, procurou analisar os fatores associados à gestão de custos nas micro e pequenas empresas do setor de confecções de João Pessoa. Para a realização do trabalho, os mesmos investigaram 22 empresas. A gestão de custos de produção foi apresentada como um instrumento gerencial fundamental ao pequeno empresário do setor de confecções, uma vez que estas empresas se encontram em um ambiente bastante concorrido e em mercado muito competitivo. Na pesquisa os autores contaram por meios de dados estatísticos que variáveis como o grau de escolaridade e a idade dos empresários, não determinam de maneira significativa na decisão de calcular os custos; em contra ponto os mesmos evidenciaram que fatores como experiência e gestão financeira são determinantes no cálculo de custos nas entidades.

No tocante ao tema destaca-se igualmente o trabalho de Villar (2015), onde o autor objetivou analisar de que maneira os conceitos de Bakhtin podiam ser aplicados na relação comunicacional contador – empreendedor de micro e pequenas empresas, a fim de se diminuir os motivos de sua pouca utilização. Para isto, a mesma realizou dois estudos de caso, cada um com um contador e cinco de seus clientes micro e pequenas empresas, a fim de se destacar e relacionar a percepção de cada, quanto à relação comunicacional entre estes dois atores.

Quanto aos possíveis ruídos inerentes ao processo comunicacional entre empreendedor e contador, notou-se que as empresas indicaram a linguagem e os termos técnicos como barreiras à compreensão, seguidas da falta de mensagens claras e da indisponibilidade do contador em dirimir eventuais dúvidas. Os contadores, por sua vez, acreditam que os empreendedores não buscam o conhecimento necessário à gestão de seus negócios, deixando de realizar cursos de aperfeiçoamento ou treinamento em administração.

Com relação à mão de obra direta parte essencial na formação de custos de uma MPE, Freire (2015) objetivou analisar, se as estratégias de gestão de pessoas adotadas pelas micro e pequenas empresas influenciam, efetiva e positivamente, o seu potencial de crescimento. Na pesquisa concluiu-se que, na amostra pesquisada, o potencial de crescimento diferenciou-se em relação ao gênero, faixa etária, escolaridade e cargos ocupados, sendo influenciado por diferentes níveis de sistemas de trabalho de alto envolvimento. Sugerindo que empresas que adotam Sistemas de Trabalho de Alto Envolvimento possuem influência positiva no potencial de crescimento.

Vários artigos foram evidenciados sobre custos para MPE identicamente na engenharia de produção dentre os quais se destaca o de Dornelles (2004), o mesmo tinha por objetivo propor uma sistemática de custos informatizada para as MPE indústrias, no estudo o mesmo verificou que os sistemas de custos utilizados nas MPE na verdade foram elaborados para atender as necessidades de informações das grandes empresas.

Apesar da lei geral para micro e pequenas empresas criar inúmeras facilidades tributárias, como o imposto Super Simples, com o objetivo de extinguir a informalidade no Brasil. Como falta de capital de giro, impostos elevados, falta de clientes e concorrência, nesse âmbito que a contabilidade como ciência responsável a fornecer informações necessárias à tomada decisão, deve auxiliar o pequeno empresário a gerir corretamente a pequena empresa para que a mesma não venha a prover de um óbito prematuro. Relativamente às pequenas empresas, há controles deficientes e falta de informações úteis para a tomada de decisão. Com isso, dispõe-se na contabilidade o instrumento que, sendo bem utilizado, suprirá a administração dessa necessidade básica. Um dos maiores problemas, enfrentado por micro e pequenas empresas, é a falta do conhecimento dos pequenos empresários sobre o que são controles e informações contábeis discorre Costa (2004).

Neste panorama, a Contabilidade de Custos tem sido uma das ferramentas cruciais utilizadas para manter o desempenho desejado, ou seja, a eficácia no controle financeiro, pois a tomada de decisão na empresa está diretamente relacionada aos custos de produtos e serviços (BATISTA et al., 2012).

As tomadas de decisões dentro das organizações estão fundamentadas em aspectos tanto qualitativos quanto quantitativos dos fatos financeiros que ocorrem na empresa (ROCHA, SELIG, 2000). Dentro do cenário da globalização, para que as

empresas sobrevivam é preciso que adotem novas técnicas de controle contábil-financeiro. Para Teló (2001, p.18):

As organizações, no cenário globalizado e competitivo de hoje, têm uma variedade de responsabilidades e objetivos, dentre os quais destaca-se a sua capacidade de atrair e mobilizar as poupanças e direcioná-las àqueles investimentos eficientes geradores da renda necessária ao desenvolvimento socioeconômico da comunidade.

Diante do exposto, compreende-se que a contabilidade de custos trabalha diretamente com a tomada de decisão dentro da empresa, pois se configura como um sistema de informações que disponibiliza dados que são úteis para que sejam alcançados os objetivos e as metas empresariais.

Conhecer os custos da empresa é importante por várias razões. Dentre as quais, podem-se citar as tomadas de decisões adequadas para enfrentar a concorrência e o conhecimento do lucro (ou prejuízo) resultante das operações da empresa. Conforme Martins (2001) controlar significa conhecer a realidade, compará-la como que deveria ser conhecer, de forma rápida, as divergências e as origens e tomar atitudes para sua correção. Com isso, o controle visa diminuir a ocorrência de qualquer problema durante a realização de uma atividade, pois é o ato de fiscalizar ou controlar uma determinada atividade para que seja desempenhada dentro das normas estabelecidas, atingindo o máximo de eficácia.

4 ANÁLISE E INTREPRETAÇÃO DOS DADOS

Para não ser identificada e preservada a imagem quanto da indústria como dos entrevistados, a indústria foi aqui representada pelo nome fictício de indústria de confecções ALFA. A mesma está instalada na microrregião de Santa Luzia-PB. Iniciou suas atividades no ano de 2005, e passou por uma alteração de sócios no ano de 2009 esses sócios, 2 ao total, respondem pela entidade até hoje, atualmente a empresa possui um capital social de R\$ 100.000,00 (Cem mil reais) equivalentes a cem mil quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (Um real) distribuídos em uma composição societária onde o sócio X possui 50.000,00 em quotas é o sócio Y 50.000,00 em quotas igualmente .

Conforme mencionado anteriormente, para análise do comportamento dos custos fixos foram observados através de investigação assistemática os relatórios contábeis financeiros da entidade, Indústria de Confecções ALFA findos no exercício de 2015, dentre os relatórios podemos destacar o Balanço Patrimonial, A DRE, O Orçamento financeiro, o controle dos custos, a previsão de recebimentos entres outros a partir desses relatórios, fornecidos pelo contador da empresa com anuência do empresário, podemos evidenciar como se comportaram os custos fixos da entidade ao longo do ano e o grau de influência dos mesmos no resultado da entidade.

4.1 Apresentação da demonstração do resultado do exercício da entidade

A empresa no ano de 2015 apresentou uma receita bruta operacional de R\$ 900.696,00 (Novecentos mil seiscentos e noventa e seis reais) proveniente de sua atividade no tocante ao ramo de confecções de roupas e assemelhados. Nota-se que desse faturamento, segundo evidenciam os relatórios financeiros, a entidade obteve um lucro líquido anual de aproximadamente 12% com relação à receita bruta o que representa um total de R\$ 108.083,52. A receita bruta de vendas foi afetada principalmente pelos custos de produção que equivalem a 58,63 % e as despesas fixas e variáveis que somam 26,5 % do percentual do seu faturamento. Juntos esses dois itens correspondem a 85,13 % do resultado da entidade. O alto comprometimento dos custos de produção, em relação ao faturamento bruto da entidade pode ser explicado pela ocorrência da empresa possuir 17 funcionários, todos dedicados exclusivamente à costura e acabamento de produtos, essa mão-de-obra direta consome boa parte dos custos de produção. Segundo Leone (2000, p.21),

a visão gerencial dos custos completa-se no momento em que visualizamos custos na empresa como um processador de informações, um centro que recebe (ou obtém) dado, acumula-os de forma organizada, analisa-os, interpreta-os, produzindo informações de custos para diversos níveis gerenciais.

DRE SINTETICA DA INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES ALFA		
1. Receita Bruta de Vendas	900.696,00	100%
(-) Devolução da receita bruta	26.120,184	2,9%
2. Receita líquida de Vendas	874.575,82	
3. Custos Totais	528.069,02	
Custos Fixos	167.790,624	18,63%
Custos variáveis	360.278,40	40%
4. Lucro Bruto	346.506,79	
(-) Despesas Fixas e variáveis	238.684,44	26,5%
5. Lucro Líquido	108.083,52	12%

Quadro 2 — Apresentação da DRE da entidade indústria de confecções ALFA.

No tocante aos custos fixos, alvo do objeto de pesquisa, os mesmos foram responsáveis por consumir 18,63 % do faturamento da entidade tendo como base o ano de 2015, esse resultado demonstra que a empresa está dentro dos parâmetros da média nacional, pois, de acordo com uma pesquisa efetuada pelo SEBRAE em outubro de 2015 indústrias de pequeno porte, geralmente possuem um índice de comprometimento entre 15 a 20 % dos custos fixos em relação ao faturamento. De acordo com Bavaresco e Gaspareto (2009) igualmente observaram que a maioria das MPEs pesquisadas elaboravam planejamento orçamentário e calculavam os custos dos produtos ou serviços, porém, grande parte daquelas empresas, não utilizava tais informações para o planejamento e o estudo do ambiente econômico e financeiro em que atuavam. Os autores observaram, também, que essas MPEs utilizam instrumentos de gestão simples e que consideravam a contabilidade com uma espécie de provedor de informações com caráter prioritariamente burocrático e fiscal.

Como ponto negativo destaca-se que o comprometimento dos custos fixos acontece de forma constante ao longo do ano em detrimento ao faturamento, que nesse tipo de atividade não se dá de forma linear, diante desse fato a entidade em alguns períodos do ano devido à sazonalidade e a baixa procura acaba por requisitar financiamentos bancários o que compromete substancialmente o grau de endividamento da mesma. A relação dos custos fixos com o faturamento da entidade é evidenciada

conforme demonstra o Quadro 2. Campos, Santos e Cerqueira Júnior (2005), destacam que diante da relevância do conhecimento gerencial sobre custos, a ausência de informações de tal natureza nas MPEs pode vir a se constituir como uma das maiores causas da descontinuidade desses empreendimentos.

Custos Fixos	167.790,62	18,629%
Faturamento	900.696,00	100%

Quadro 3 — Relação dos custos fixos e faturamento da entidade.

4.2 Composição dos Custos Fixos da entidade

Monteiro da Silveira (2010) tratou da gestão de custos nas microempresas em seu artigo, objetivou traçar diretrizes para que as pequenas empresas implantem um sistema de custos adequado ao seu negócio, tendo em vista que os negócios, hoje em dia, estão mais competitivos e os ganhos mais difíceis e modestos. Notou-se em sua pesquisa, que as estratégias escolhidas individualmente, que exercerão uma típica influência decisiva na seleção e no método de custos a ser apurados pelas entidades, e que esses sistemas deveriam ser flexíveis para que as mesmas utilizassem as mais diversas inovações em decorrência das características empreendedora das mesmas.

De acordo com as informações coletadas, através da conta custos da empresa os Custos fixos anuais da entidade totalizaram R\$ 167.790,62. Esses custos fixos são basicamente compostos por: Aluguel 4.000,00 reais por mês, Aluguel de 17 maquinas de costura que totalizaram 2.917,00 reais mês, Limpeza e conservação 1.000,00 por mês, vigilância 1.330,00 reais por mês, Salario do supervisor de produção juntamente com os encargos trabalhistas que totalizaram 1.430,00 reais por mês é os demais custos fixos que totalizaram a quantia de 3.330,00 reais por mês, os dados referente aos custos fixos estão evidenciados conforme Quadro 3.

Nos custos fixos de produção nota-se que o alto consumo de recursos deve-se a dois itens primordiais, os custos fixos referentes ao aluguel em regime de comodato de maquinas e equipamentos, esses custos são responsáveis por 17,66 % do total dos custos fixos. Poderiam se evitados, esses custos caso os empresários juntamente com o contador da entidade, a partir de um planejamento contábil e financeiro, efetuasse a compra de máquinas e equipamentos novos uteis a produção. Outro ponto de destaque é o aluguel que consome anualmente 24,22 % dos custos fixos, a empresa funciona num

galpão de amplo espaço que comporta o estoque do material produzido, o ambiente fabril é a sala de administração. Os demais custos são comuns a todas as entidades fabris como limpeza, vigilância demais custos indiretos. Por fim cabe registrar que as informações foram obtidas através do controle dos custos efetuados pelo contador da entidade, e estão disponíveis conforme tabela abaixo.

Composição dos custos fixos anuais	167.790,624	100%
Aluguel	48.000,00	24,2237%
Aluguel de equipamentos	35.000,00	17,6631%
Limpeza e conservação	12.000,00	6,05592%
Vigilância	16.000,00	8,07456%
Salários com Supervisor	13.200,00	6,66152%
Encargos trabalhistas	3.960,00	1,99845%
Demais Custos Fixos	39.630,624	20%

Quadro 4 — Relação dos custos fixos produzidos pela entidade no ano de 2015.

4.3 Relação entre custos fixos e custos variáveis

Conforme Bornia (2002) os custos fixos não alteram em relação ao aumento ou redução de um volume de produção. Exemplos de custos fixos são: salários de gerente, aluguel de prédio, depreciação de prédio, dentre outros.

Numa indústria os custos fixos são aqueles que não sofrem alterações influenciadas pelo volume de produção, e normalmente são classificados como custos de estruturas já que não estão sujeitos a nenhum tipo de modificação. Os custos variáveis, por sua vez, estão diretamente ligados à produção da empresa, os mesmo sofrem alterações de um período para o outro, geralmente os custos variáveis acompanham a receita bruta de venda em percentual de variação. Saber diferenciar os custos fixos dos variáveis é muito importante para oferecer subsídios na definição do preço de venda, bem como analisar estratégias para uma melhora de rentabilidade.

Na empresa ALFA, no ano de 2015, os custos totais totalizaram R\$ 528.069,024 que corresponde a 58,63 % do faturamento da entidade, esses custos são compostos em sua maioria por custos variáveis como mão-de-obra, material direto, energia elétrica entre outros, observa-se que a proporção dos custos variáveis, segue a tendência das demais indústrias com um alto grau de participação em relação aos custos fixos, que correspondem apenas a 31,77 % dos custos totais. Outra ocorrência importante é que na

indústria de confecções ALFA, objeto do estudo, os custos variáveis geralmente acompanham a sazonalidade das vendas, enquanto os custos fixos não acompanham e são lineares por todo ano, portanto é extremamente necessário um planejamento contábil em detrimento aos anos posteriores visando uma constante redução dos custos fixos, para que em períodos de poucas vendas a empresa não sofra tanto com os custos fixos e não se descapitalize em momentos de crise. Os custos totais são evidenciados conforme Quadro abaixo:

Custos totais	528.069,024	100%
Custos Fixos	167.790,624	31,7744%
Custos variáveis	360.278,40	68,2256%

Quadro 5 — Apresentação dos Custos Totais.

4.4 Relação entre Custos Fixos e despesas Fixas

A principal diferença entre custos e despesas fixas é que os custos apresentam a capacidade de serem atribuídos ao produto final. Os mesmos são mensurados diretamente aos produtos, não variando conforme a alteração de valor independente do volume de produção da empresa. As despesas são os valores gastos com bens e serviços, relativos à manutenção da atividade da empresa bem como os esforços para obtenção de receitas que não variam independente do que for produzido ou vendido, sendo que as despesas fixas não possuem nenhuma relação com os produtos vendidos, exemplo disso são contas de água, luz, energia, honorários contábeis, diretoria de vendas etc.

Segundo Martins (2010), estruturas diferenciadas em termos de composição e variáveis provocam diferenciadas condições de resistências e oscilações no volume e preços de venda. Em empresas com maior alavancagem (altos custos fixos e baixos custos variáveis), uma pequena mudança no volume de vendas resulta em grandes variações no lucro, enquanto aquelas com menor alavancagem (custos fixos

A indústria de confecções ALFA apresenta um total de custos e despesas à margem de R\$ 766.753,46 sendo que as despesas representam 31,1% deste valor, os custos são responsáveis a 68,9 % dos mesmos. Entre as principais despesas da entidade destacam-se; telefonia fixa, energia, honorários contábeis, despesas com material de escritório e despesas financeiras, vale salientar inclusive que se tem como explicação

para que os custos fixos sejam maiores do que as despesas fixas, é que na indústria ALFA o setor industrial e produtivo responde a quase 90% do valor do seu. Os valores estão disponibilizados conforme Quadro abaixo.

Custos e despesas totais	766.753,46	100%
Custos totais	528.069,02	68,871%
Custos Fixos	167.790,62	21,883%
Despesas Fixas Variáveis	238.684,44	31,129
Despesas Variáveis	171.852,797	72 %
Despesas Fixas	66.831,6432	28 %

Quadro 6 — Apresentação dos Custos Fixos e das despesas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desafio das empresas na atualidade é de maximizar o lucro em suas atividades operacionais, e também a geração de recursos para que possam cumprir seus compromissos e dar suporte às estratégias de crescimento. Para isto, é essencial que adotem um controle financeiro, que possibilite a mensuração dos resultados de metas financeiras. O controle contábil é um instrumento de gestão empresarial que está relacionado à questão de sobrevivência organizacional, pois gera informações necessárias para a tomada de decisão, em relação à gestão de fluxo de capital em empresas de prestação de serviços educacionais. Na atualidade devido ao intenso processo de globalização da economia as empresas foram motivadas a adotarem novos modelos de gestão empresarial e, conseqüentemente, a novas demandas por informações. Neste cenário a contabilidade possui papel fundamental de suprir as necessidades de informações para a gestão empresarial. Diante disso, conhecer os custos torna-se fundamental para a tomada de decisão, sendo vital para saber se, dado preço, de um produto ou serviço é rentável ou não, e se é possível reduzir seus custos.

A contabilidade de custos está focada nas informações detalhadas dos fatos, tendo em vista o futuro e não o passado. Na contabilidade de custos, a preocupação não é apenas com as formas de escrituração dos fatos, mas em mensurar, sistematizar e acumular os custos de um determinado produto, serviço ou atividade. Desta forma, com as mudanças constantes no mundo globalizado, onde o crescimento das tecnologias aumenta cada dia, as empresas só sobreviverão se conseguirem gerenciar corretamente seu capital financeiro. Neste sentido, se tornam relevantes os conhecimentos sobre a contabilidade de custos para as empresas. A contabilidade de custos possibilita a evidenciação do lucro e do déficit da empresa, e torna mais fácil as tomadas de decisões.

O presente estudo teve por objetivo evidenciar se há controle dos custos fixos e o seu comportamento numa indústria de confecções, localizada na região metropolitana de Santa Luzia-PB. Essa pesquisa foi constituída por um estudo de caso e seus conceitos teóricos foram baseados principalmente a partir de consultas em livros e em matérias publicados na internet, bem como dados publicados em órgãos de controle como os consultados no SEBRAE e no Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). A partir do presente estudo pode se responder o problema de pesquisa no momento em que se descobriu que os custos fixos impactam negativamente no processo de controle

do pequeno empreendedor, e que a falta de conhecimento e controle dos mesmos no tocante a parte contábil acarreta uma série de problemas para sua empresa. A pesquisa demonstrou também que o pequeno empresário não exerce controle sobre os custos fixos.

Com relação ao objetivo geral que analisa a composição dos custos e o seu comportamento numa indústria de confecções localizada na região metropolitana de Santa Luzia-PB; pode-se afirmar que os mesmos representam mais de 18 % do faturamento da entidade, e que por agir de forma linear esses custos são responsáveis pela maioria dos financiamentos bancários da empresa. Vale salientar ainda que há diversos estudos acerca do tema, e que esse estudo decorre apenas em corroborar com os demais, no sentido de enfatizar especificamente o controle dos custos fixos no processo de planejamento e controle das MPE.

No tocante as limitações da pesquisa ressalta-se o fato da mesma estar limitada a apenas um período, o ano de 2015, não permitindo demonstrar o progresso da empresa em mais de um período. Além do mais, o número de empresas reduzidas na amostra selecionada não permite a utilização de uma série de dados, mais completos igualmente a ausência de estudos em mais de uma região, não nos permite uniformizar os resultados ora encontrados para apenas uma região paraibana.

Para futuras pesquisas sugere-se um estudo mais acentuado que não leve apenas em consideração um determinado período de tempo, possibilitando a discriminação dos dados de maneira mais complexa, além do mais sugere a expansão do estudo com metodologias, mas aprofundadas com estudo de caso e questionários em empresas de uma determinada região, ou até comparações com empresas do mesmo setor do comércio. Logo, entende-se que seja extremamente necessário que nos resultados sejam analisados também pontos que enfatizam os aspectos sociais, os aspectos ambientais e observar a importância do controle de custos para MPEs na sociedade brasileira como o todo. Marinho Vieira e de Souza em 2010 trataram o tema com enfoque, mas gerencial em seu artigo denominado Planejamento estratégico baseado no *Balanced Scorecard*: Um estudo de caso aplicado a uma pequena empresa de segurança, o mesmo tinha como objetivo analisar a viabilidade de aplicação de um planejamento estratégico, com base na técnica gerencial denominada *Balanced Scorecard* em uma pequena empresa de segurança; para tanta a mesma se utilizou de uma análise comparativa que evidenciou a ausência do aprendizado operacional, a estratégia operacional que dificulta de maneira notável a utilização do *Balanced Scorecard* por estas entidades.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BATISTA, Fátima Ferreira *et al.* **A Contabilidade de Custos como Ferramenta Gerencial em uma Empresa Hoteleira**: Estudo de Caso Aplicado no Hotel Vitória de Ubaporanga - MG. Simpósio de Excelência e Gestão em Tecnologia, 2012. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/artigos12/22716832.pdf>>. Acesso em: 14 de junho de 2016.

BAVARESCO, T. P. F. ; GASPARETTO, V. Informações contábeis na tomada de decisão de micro e pequenas empresas: um estudo nas empresas catarinenses finalistas do Prêmio Talentos Empreendedores. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., nov. 2009, Fortaleza. **Anais...** Fortaleza: Associação Brasileira de Custos, 2009.

BRASIL. **Lei no 7.256**, de 27 de novembro de 1984.

BRASIL. **Lei no 9.841**, de 05 de outubro de 1999.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 123**, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.

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

CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; HOLANDA, F. M. A.. Evidências Empíricas sobre o uso da Contabilidade de Custos em Micro e Pequenas Empresas: Uma Abordagem Multivariada. **RIC – Revista de Informação Contábil**. Recife, v. 2, n. 2, p. 108-121, abr.-jun, 2008.

CARMO, C. R. S.; LIMA, J. A. C.; MARTINS, V. F.; PEREIRA, V. S.; SOARES, A. B. Métodos quantitativos aplicados à análise de custos em micro e pequenas empresas: um estudo de caso realizado em uma empresa do setor varejista de autopeças. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 7, n. 2, p. 34-48, 2013.

DOLABELA, F. **O segredo de Luísa**: Uma Ideia, Uma Paixão e Um Plano de negócios. 30. ed. São Paulo: Cultura, 2006.

DUBOIS, Aléxis *et al.* **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma Abordagem Prática**. 4a. ed. São Paulo, Atlas, 1995.

FREIRE, D. A. L. A Influência da Gestão de Pessoas no Potencial de Crescimento das Micro e Pequenas Empresas (MPes) . **Revista Organizações em Contexto**, v. 11, n. 21, p. 185-210, 2015.

GRAZIOSI, M.E.S. *et al.* **Pesquisa em Bases de Dados** , 2009. Disponível em :<http://www.unasus.unifesp.br/biblioteca_virtual/esf/1/modulo_cientifico/Unidade_13.pdf> Acesso e 12 de junho de 2016.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa** . São Paulo : Atlas, 1991

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GUERRA, Oswaldo; TEIXEIRA, Francisco. A sobrevivência das pequenas empresas no desenvolvimento capitalista. **Rev. Econ. Polit.**, São Paulo , v. 30, n. 1, p. 124-139, Mar. 2010 .

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (2003). *As Micro e Pequenas Empresas Comerciais e de Serviços no Brasil 2015*. Rio de Janeiro. Disponível em:<<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

IUDICIBUS, Sérgio de, **Análise de Custo**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1993.

JUNIOR, Jose Antônio Valle Antunes E: Klippel Marcelo. **Competitividade das Micro e Pequenas empresas Brasileiras: Uma Preposição Metodológica** .Revista da micro e pequena empresa, Campo Limpo Paulista ,v.1,n.1.p.66-76,2007

KASSAI, Silvia, 1997. **As empresas de pequeno porte e a contabilidade**. Caderno de Estudos FIPECAFI.

LEONE, George S.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MALAQUIAS, F. F. O.; MALAQUIAS, R. F. Gestão de custos e gestão logística: o papel dos sistemas de informação. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 4, n. 2, p. 93-111, 2014.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 2000.

M MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade de Custos**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATESCO, Virene Roxo et al . Mecanismos de apoio às micro e pequenas empresas brasileiras: o caso patme no período 1992-98. **Rev. Bras. Econ.**, Rio de Janeiro , v. 54, n. 4, p. 493-535, Dec. 2000 .

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

MIRANDA, Luis Carlos et al Nascimento Neto , Renata Valeska: **Aspectos estratégicos da contabilidade de custos em indústrias brasileiras: Uma pesquisa empírica**. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de Contabilidade Básica: Uma Introdução à Prática Contábil: Texto e Exercícios**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PARASURAMAN, A. **Marketing research**. 2. ed. Addison Wesley Publishing Company, 1991

PINTO, Leonardo Jose Seixas .Ensaio Sobre gestão estratégica de custos: Um debate sobre os Conceitos e aplicabilidade. Universidade Federal Fluminense: mar 2011

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ROCHA, Joseilton Silveira da; SELIG, Paulo Mauricio. **O Ciclo da Contabilidade de Custos Como Base Fundamental para a Mensuração e Acompanhamento dos Custos Oriundos da Estratégia Organizacional**, 2000. Disponível em: <<http://www.contabeis.ufba.br/materialprofessores/JSROCHA/PAGINA/O%20CICLO%20DA%20CONTAB%20DE%20CUSTOS%20X%20BSC.pdf>>. Acesso em: 21 de junho de 2016.

SANTOS, Leonardo Lemos da Silveira et al. formação de estratégia nas micro e pequenas empresas: um estudo no centro-oeste mineiro. ©RAE • vol. 47 • nº4 OUT./DEZ. 2007.

SEBRAE .Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, 2016. Disponível em : <<http://www.seabrae.com.br>>Acesso em 12 de abril de 2016.

SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/br/aprendasebrae>>. Acesso em: 10 janeiro. 2016.

SILVEIRA , Lucia Monteiro .**Gestão de Custos Nas pequenas empresas** .Universidade Católica de Minas gerais Belo horizonte , 2016.

SOUZA, S. C.; MARINHO, S. V. Planejamento estratégico baseado no Balanced Scorecard: um estudo de caso aplicado a uma pequena empresa de segurança . **Revista Gestão & Planejamento**, v. 15, n. 2, p. 213-237, 2014.

VAZ, P. V. C.; ESPEJO, M. M. D. S. B. Do texto ao contexto: o uso da contabilidade gerencial pelas pequenas empresas sob a perspectiva teórica de Bakhtin. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 9, n. 24, p. 31-41, 2015

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

ZAMBERLAN, C. O.; GHILARDI, W. J.; MINELLO, I. F. Relevância dos sistemas de custos para as pequenas empresas. **Revista Organizações em Contexto**, v. 1, n. 2, p. 25-46, 2005.