

# **A utilização de “artefatos de custos” por micro e pequenas empresas (MPES) da cidade de Uberlândia-MG**

**Thalita Gomes dos Santos** (UNITRI) - cont.thalita@hotmail.com

**Carlos Roberto Souza Carmo** (FACIC-UFU) - carlosjj2004@hotmail.com

**Igor Gabriel Lima** (IFSP - Registro) - igor\_glima@hotmail.com

## **Resumo:**

*A despeito da sua relevância econômica e social, uma parcela relevante das micro e pequenas empresas brasileiras (MPEs) não utiliza qualquer tipo de ferramenta de controle das suas atividades econômicas em geral, e, mais especificamente, de controle de custos. Nesse contexto, essa investigação teve por objetivo conhecer e analisar os artefatos de custos utilizados no processo de gestão das MPEs dos setores de comércio, serviços, indústria e construção civil, da cidade de Uberlândia-MG. A partir de uma amostra composta por 50 empresas, e com o auxílio de ferramentas de estatísticas descritivas, buscou-se avaliar e caracterizar o perfil dos empreendimentos pesquisados, seus montantes de faturamento e capital social, tempo de funcionamento/atividade, quantidade de empregados, o perfil do responsável pela condução do processo gerencial, os recursos de informática utilizados para auxiliar no gerenciamento das empresas, suas metodologias de custeamento e para qual finalidade e periodicidade elas são utilizadas, entre outras informações. Ao final da pesquisa, dentre outras evidências, foi observado que as empresas analisadas possuem um tempo de sobrevivência superior à média nacional. Além disso, apenas 56% das MPEs analisadas utilizam algum tipo de planejamento no seu processo de gestão, e, com relação específica à custos, foi constatado que 82% das empresas analisadas parece não conhecer, sequer, as metodologias de custeio tradicionais (custeio por absorção e custeio variável), não se preocupando com os benefícios que o conhecimento dos custos pode trazer para o bom planejamento e tomada de decisões gerenciais.*

**Palavras-chave:** *Gestão. Micro e pequenas empresas. Artefatos de custos.*

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

## **A utilização de “artefatos de custos” por micro e pequenas empresas (MPES) da cidade de Uberlândia-MG**

### **Resumo**

A despeito da sua relevância econômica e social, uma parcela relevante das micro e pequenas empresas brasileiras (MPES) não utiliza qualquer tipo de ferramenta de controle das suas atividades econômicas em geral, e, mais especificamente, de controle de custos. Nesse contexto, essa investigação teve por objetivo conhecer e analisar os artefatos de custos utilizados no processo de gestão das MPES dos setores de comércio, serviços, indústria e construção civil, da cidade de Uberlândia-MG. A partir de uma amostra composta por 50 empresas, e com o auxílio de ferramentas de estatísticas descritivas, buscou-se avaliar e caracterizar o perfil dos empreendimentos pesquisados, seus montantes de faturamento e capital social, tempo de funcionamento/atividade, quantidade de empregados, o perfil do responsável pela condução do processo gerencial, os recursos de informática utilizados para auxiliar no gerenciamento das empresas, suas metodologias de custeamento e para qual finalidade e periodicidade elas são utilizadas, entre outras informações. Ao final da pesquisa, dentre outras evidências, foi observado que as empresas analisadas possuem um tempo de sobrevivência superior à média nacional. Além disso, apenas 56% das MPES analisadas utilizam algum tipo de planejamento no seu processo de gestão, e, com relação específica à custos, foi constatado que 82% das empresas analisadas parece não conhecer, sequer, as metodologias de custeio tradicionais (custeio por absorção e custeio variável), não se preocupando com os benefícios que o conhecimento dos custos pode trazer para o bom planejamento e tomada de decisões gerenciais.

**Palavras-chave:** Gestão. Micro e pequenas empresas. Artefatos de custos.

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

### **1 Introdução**

No Brasil, são criados mais de 1,2 milhões de novos empreendimentos formais, sendo que, desse total, mais de 99% são micro e pequenas empresas e empreendedores individuais, doravante denominadas apenas de MPES (SEBRAE, 2011).

As micro e pequenas empresas (MPES) brasileiras são responsáveis por mais da metade dos empregos formais, segundo dados do SEBRAE (2011). Nesse contexto, especificamente em Minas Gerais, as MPES representam 99,2% do total dos estabelecimentos formais, e, empregam 55,8% trabalhadores formais do estado de Minas Gerais, o que corresponde a 1,65 milhões de pessoas (SEBRAE-MG, 2012).

A despeito da sua relevância econômica e social, algumas pesquisas mostram que as MPES utilizam métodos ultrapassados e falhos de controle das suas atividades operacionais em geral, e mais especificamente custos, isso quando fazem uso desse tipo de informação gerencial (CALLADO; CALLADO; MACHADO, 2005; HERCULANO; PEREIRA, 2012; MENDONÇA; SILVA, 2011; SANTANA *et al*, 2007).

Alguns estudos também demonstram que muitas MPES utilizam os relatórios produzidos a partir de informações da Contabilidade, para fins puramente fiscais, ou seja, apenas para elaboração de livros fiscais, recolherem impostos, entre outros (CARMO *et al*, 2012; SANTANA *et al*, 2007).

Nesse contexto, este trabalho teve por objetivo geral conhecer e analisar os “artefatos de custos” utilizados no processo de gestão das MPES dos setores de comércio, serviços,

indústria e construção civil, da cidade de Uberlândia-MG. Pois, conforme observa Martins (2008, p. 22), “o conhecimento do custo é vital para saber se, dado preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos)”, entre outros fatores, tornando-se de extrema importância para a sobrevivência das empresas em geral, e, principalmente, das MPEs que representam uma parcela significativa e importante da economia nacional.

Para atingir aquele objetivo geral, esta investigação foi conduzida a partir do seguinte questionamento direcionador: como e quais métodos de custeio e artefatos de custos são utilizados pelas micro e pequenas empresas de Uberlândia-MG no seu processo de gestão?

Visando responder à problemática proposta para essa pesquisa, esse trabalho foi composto por outras quatro seções além da presente introdução. Na seção dois, buscou-se fundamentação teórica acerca da temática relacionada às principais metodologias de custeio baseadas em volume de produção e em atividades, bem como, sobre suas utilidades no processo de gestão, e, ainda, foram analisados os resultados de algumas pesquisas sobre custos aplicados à Micro e Pequenas Empresas. Na seção três foram abordados os procedimentos metodológicos utilizados para responder ao problema de pesquisa. A seção quatro foi destinada à análise dos dados coletados. Finalmente, na seção cinco, foram apresentadas as considerações finais acerca de todo o trabalho de investigação e seus respectivos resultados.

## **2 Plataforma teórica**

Para a melhor compreensão sobre da temática relacionada a custos, importa conhecer os principais métodos de custeio e suas particularidades e, ainda, os resultados de algumas as pesquisas relacionadas a essa investigação.

### **2.1 Principais métodos de custeio baseados em volume de produção**

O custeio por absorção, de acordo com Maher (2001, p. 360), é definido como “sistema de contabilização de custos no qual tanto os custos fixos como os custos variáveis de produção são considerados custo do produto”. Neste sentido, o autor explica que todos os custos de produção, sejam fixos ou variáveis, são absorvidos pelo produto.

Leone (2000, p. 242) conceitua custeio por absorção como “[...] aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais”.

Maher (2001) expõe que os custos fixos de produção são estocados no custeio por absorção, enquanto são lançados como despesa no custeio variável. Portanto, o lucro naquele primeiro sistema é mais alto que no custeio variável. Trata-se de questão que influencia diretamente no lucro das empresas, importando relacionar ainda a influência desenvolvida pelo Fisco ao determinar o uso do custeio por absorção, definindo o que pode integrar o custo de produção dos bens e/ou serviços vendidos pelo contribuinte.

Uma vantagem do custeio por absorção é que ele atende às normas de contabilidade aceitas, principalmente na avaliação de estoques, para elaboração das demonstrações financeiras externas e da legislação tributária (MAHER, 2001). Outro benefício nesse sistema, conforme Maher (2001, p. 376), é que “[...] sua implantação pode ser mais barata, porque ele não exige a separação dos custos de produção em fixos e variáveis”.

Porém, destaca-se como desvantagem, o fato do custeamento por absorção concentra-se no fato dele estocar custos fixos, o que, do ponto de vista empírico, pode não ser real. Maher (2001, p. 375) ressalta que “[...] um custo fixo unitário é em função tanto da quantia do custo fixo como do volume da atividade. Qualquer custo fixo unitário é válido apenas quando a produção é igual à quantidade utilizada para calcular o custo fixo unitário”.

Conseqüentemente, pode-se, elevar os custos de alguns produtos, na qual os critérios de rateio são arbitrários, apresentando pouca utilidade de informações para fins gerenciais.

O custeio variável, segundo Maher (2001, p. 360) é o “[...] sistema de contabilização de custos em que apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos”. Serão atribuídas às unidades produzidas apenas os custos variáveis de produção, sendo os custos fixos registrados como despesas do período determinado (MAHER, 2001).

Na apuração de resultados pelo custeio variável, observa-se que o lucro acompanha sempre a direção das vendas, mas, contraria os princípios da competência e da confrontação da receita com a despesa. Pois, deve-se confrontar com as receitas, e delas diminuir, os sacrifícios envolvidos para sua obtenção. Este método não é válido para preparação de demonstrações e balanços de uso externo, não sendo aceito pela Auditoria Independente ou pelo Fisco (MARTINS, 2008).

Nesse sentido, o custeio variável seria mais adequado do que o custeio por absorção, do ponto de vista gerencial, pois, melhor ilustra o resultado da empresa, estando imune aos problemas do rateio, apesar de não ser aceito pelos critérios legais e fiscais (LEONE, 2000). Assim, pode ser muito útil para tomada de decisões, se utilizado de forma gerencial, para obtenção de demonstrações com fins de evidenciar a alteração no volume de atividades e o formato da margem de contribuição (MAHER, 2001), sendo esse fato caracterizado como uma das suas principais vantagens.

## 2.2 Método de custeio baseado em atividades

O Custeio Baseado em Atividades ou *Activity Based Costing* (ABC) é uma metodologia que viabiliza a gestão estratégica de custos relacionados com as atividades que mais causam o consumo de recursos em uma organização (NAKAGAWA, 2001). A definição de atividade, em sentido limitado, é uma tarefa de forma organizada, tendo como objetivo a produção de bens e/ou serviços (NAKAGAWA, 2001).

Maher (2001, p. 280) define o custeio baseado em atividades como “[...] método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos”. Para Horngren, Datar e Foster (2004), trata-se como atividade um evento, tarefa ou unidade de trabalho com uma finalidade específica, por exemplo, ajuste de máquinas, operação de máquinas e distribuição de produtos.

O sistema ABC tem foco nos custos indiretos, aperfeiçoando sua atribuição aos departamentos, processos, produtos e outros, uma vez que os custos diretos são facilmente identificados com os produtos e/ou serviços (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). Verifica-se que esse sistema visa diminuir as distorções causadas pela arbitrariedade do rateio dos custos indiretos de fabricação, detectado nos métodos de custeio tradicionais em que os produtos consomem os custos, devido ao método ABC as atividades que consomem os custos.

A diferença do ABC em relação aos outros sistemas de custeamento é a maneira como ele aplica os custos indiretos aos produtos, sendo necessária a definição das atividades relevantes, bem como a determinação dos direcionadores de custos que irão aplicar as despesas e custos indiretos aos produtos e/ou serviços.

Nakagawa (2001) define os vetores/direcionadores de custos ou *cost drivers* como uma operação que determina a quantidade de trabalho, o custo de uma determinada atividade, sendo um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos, alterando o custo de uma atividade.

Martins (2008) destaca que a relação entre os custos das atividades e os produtos são definidas pelos direcionadores de custos de atividades, que induzem o custo de cada atividade aos produtos, sendo em unidade, linha ou famílias.

Horngren, Datar e Foster (2004) destacam que as principais limitações desse sistema são a medidas necessárias para implantação, pois, necessitam que a administração estime,

identifique e meçam os direcionadores de custos no nível adequado para o detalhamento das atividades. Assim, essas medidas são caras, e precisam ser atualizadas regularmente, gerando informações confiáveis apenas em longo prazo.

Contudo, o custeio ABC oferece uma nova visão de negócios para a empresa, proporcionando uma importante ferramenta de gestão de custos, para fins gerenciais e estratégicos, devido a sua capacidade de aferir consumo de atividades por produtos e/ou serviços em nível de unidades, lotes, projetos e recursos utilizados.

### **2.3 Pesquisas sobre custos aplicados à Micro e Pequenas Empresas**

Com base em estudos relacionados a métodos de custos, Carmo *et al* (2012, p. 1) realizaram “[...] um estudo exploratório, apoiado em métodos descritivos, sobre os “artefatos de controle de custos” utilizados por algumas das micro e pequenas empresas da região do Vale do Ribeira, no estado de São Paulo, como ferramenta de apoio à tomada de decisões.” A partir de uma amostra composta por 30 empresas, foi observado que 47% daquelas MPEs adotavam o custeamento variável ou direto, 13% adotavam o custeamento por absorção, 30% das empresas pesquisadas não souberam identificar qual metodologia de custeamento utilizavam ou utilizavam uma metodologia própria, e, 10% utilizavam o custeamento ABC.

Outra constatação obtida por Carmo *et al* (2012), evidenciou que 53% das empresas estudadas possuíam algum tipo de software específico para gestão de custos, sendo que, se consideradas o uso de software para outras finalidades, por exemplo, o controle de estoques, aquele percentual aumenta em torno de 90%, pois grande parte dessas ainda utiliza de métodos ultrapassados para o controle de suas atividades.

Arruda *et al* (2011), ao analisarem os sistemas de custeio utilizados nas empresas do segmento metalúrgico do município de Dourados e região no estado do Mato Grosso do Sul, desenvolveram uma pesquisa de campo, utilizando a aplicação de um questionário, com o objetivo de identificar o nível de utilização dos sistemas de custeio nas organizações e seu grau de importância. Os resultados da pesquisa de Arruda *et al* (2011, p. 1), “[...] revelaram que as empresas adotam algum tipo de sistema de custeio nas quais 87,5% das empresas utilizam o Custeio por Absorção, e 12,5% adotam o método de custeio ABC”. Os autores complementam afirmando que, embora as empresas usem os sistemas de custeio, a maioria delas utiliza-os para atender ao fisco e não para fins gerenciais (ARRUDA *et al*, 2011).

Para evidenciar o melhor método de custeio para uma empresa de pequeno porte que produz sorvetes, na cidade de Sobral no estado do Ceará, Brandão e Lima (2009) coletaram dados com o objetivo de demonstrar quais os métodos de custeio (tradicional e ABC) geram melhor resultado de acordo com os produtos daquela MPE: milkshake, sorvete à base de fruta e sorvete à base de leite. Pôde-se identificar que os resultados da pesquisa de Brandão e Lima (2009, p. 1) “[...] mostraram uma discrepância relevante em um dos três produtos fabricados, o milkshake, que apresentou uma lucratividade de 26,12% quando aplicado o ABC e de 37,81% e 39,23% quando aplicados o custeio por absorção com e sem departamentalização, respectivamente”. A pesquisa revelou a importância da escolha do método de custeio adequado para a empresa, pois, eles influenciam de forma direta a tomada de decisões gerenciais.

Mendonça e Silva (2011) buscaram identificar os métodos de controle e avaliação dos estoques e os métodos de custeio utilizados, no intuito de verificar como é praticada a gestão de custos pelos administradores do comércio varejista de vestuário do município de Teófilo Otoni em Minas Gerais. Com uma amostra de 484 empresas ativas em 2010, de acordo com a Junta Comercial de Minas Gerais, e 169 MPEs respondentes, os autores observaram que 44% das empresas utilizavam o método de custeio por absorção para determinar os gastos que foram consumidos pelos produtos, devido à simplicidade na sua aplicação e não como ferramenta gerencial. O método custeio variável era utilizado por 10% das empresas, o custeio

pleno por 6%, 33% não souberam responder e 7% não opinaram (MENDONÇA; SILVA, 2011).

Ainda sobre a pesquisa de Mendonça e Silva (2011, p. 1), com relação à tomada de decisão das empresas, foi evidenciado que “[...] 76% dos gestores afirmaram não receber informações e orientações da contabilidade para gestão de seus gastos. Somente uma pequena parcela de 21% assegurou receber tais informações e 3% destes não responderam”. Sendo que, ainda que a maioria dos gestores não recebiam essas informações, 91,1% julgam as informações de custos como sendo importantes para o processo decisivo das empresas.

De acordo com uma pesquisa realizada por meio de entrevista com empresários e gerentes de doze empresas, Herculano e Pereira (2012) buscaram identificar as práticas de contabilidade gerencial e de custos utilizadas nas indústrias de tecelagem, da cidade de São Bento no estado da Paraíba. Herculano e Pereira (2012) identificaram que 50% das empresas entrevistadas não utilizavam nenhum tipo de método de custeio. As outras 50% utilizavam apenas o método de custeio variável definido por suas matrizes. Herculano e Pereira (2012, p. 1) também constataram “[...] que a maioria das indústrias pesquisadas não sabe o grande valor que o uso dos métodos de custos traz como benefícios pelo fato de não conhecerem esse métodos”.

Diante dos achados científicos abordados nesse referencial, parece que uma boa parte das MPEs pesquisadas não conhece os reais custos de seus produtos e/ou serviços. Contudo, observa-se que as informações obtidas pela utilização de um sistema de custeio adequado são decisivas no processo de planejamento para os gestores das organizações e, conseqüentemente, para a sobrevivência e o sucesso dos respectivos empreendimentos.

### **3 Procedimentos metodológicos**

Para responder ao questionamento direcionador dessa investigação, inicialmente, procedeu-se a revisão bibliográfica da temática relacionada aos principais métodos de custeio e os resultados de algumas pesquisas sobre custos aplicados à micro e pequenas empresas. Pois, conforme Köche (2010), a pesquisa bibliográfica tem por objetivo analisar as principais contribuições teóricas sobre determinado problema de pesquisa.

Posteriormente, foi realizado o processo de coleta de dados a partir de um questionário enviado por email ou entregue impresso para as empresas de um determinado escritório de contabilidade de Uberlândia-MG, ao longo do ano de 2012. Desse universo de 50 empresas, todas as MPEs contactadas responderam espontaneamente ao instrumento de coleta. Com relação à composição do instrumento de coleta, a sua elaboração teve como referência o questionário utilizado pela pesquisa realizada por Carmo *et al* (2012), composto por questões fechadas de múltipla escolha, e, por questões abertas, envolvendo: o perfil dos empreendimentos, tais como atividade econômica, faturamento, capital social, tempo de funcionamento/atividade e quantidade de empregados, o responsável pela condução do processo gerencial, os recursos de informática utilizados para auxiliar no gerenciamento das empresas, as metodologias de custeamento e para qual finalidade e periodicidade é utilizada.

Com relação à análise dos dados, utilizou-se a estatística descritiva para a tabulação das informações coletadas, pois, segundo Martins (2006), essa técnica consiste na organização, sumarização e descrição de um conjunto de dados, mediante a construção de gráficos, tabelas, entre outros procedimentos realizados com base em uma coleção de dados numéricos. Além disso, foram apresentadas as frequências absolutas e relativas, técnicas de análise estatística univariada baseadas na análise de amplitude, a partir da identificação de valores mínimos e máximos, médias, desvio-padrão e coeficiente de variação de Pearson (MARTINS, 2006).

Segundo, Martins (2006, p. 52) a amplitude total “é uma medida de dispersão dada pela diferença entre o maior e o menor valor da série”. As medidas de dispersão “são medidas

estatísticas utilizadas para avaliar o grau de variabilidade, ou dispersão, dos valores em torno da média, servem para medir a representatividade da média” (MARTINS, 2006, p. 52).

Spiegel e Stephens (2009, p. 115) definem o desvio-padrão sendo “o grau para o qual os dados numéricos tendem a dispersar em torno de um valor médio [...]”, e Anderson, Sweeny e Williams (2011, p. 84) definem “o desvio padrão é uma medida de variabilidade relativa: ele mede o desvio padrão relativo à média”. Segundo Martins (2006, p. 57) o coeficiente de variação de Pearson “trata-se de uma medida relativa de dispersão”, comparativa à média obtida a partir de um dado conjunto de observações.

Assim, a presente investigação pode ser classificada como uma pesquisa qualitativa de abordagem exploratória, devidamente apoiada em métodos estatísticos descritivos. Pois, segundo Köche (2010, p. 126), “na pesquisa exploratória não se trabalha com a relação entre as variáveis, mas com o levantamento da presença das variáveis e da sua caracterização quantitativa ou qualitativa”.

#### 4 Análise dos dados e resultados

Ao iniciar o processo de análise dos dados coletados, foi possível perceber que a amostra de pesquisa foi composta por empresas dos três ramos básicos de atividade econômica (comércio, indústria e serviço) e, ainda, por uma única empresa do ramo da construção civil, conforme informações resumidas na Tabela 1.

Com relação ao enquadramento das empresas analisadas, é importante observar que, no Estatuto da Micro e Pequena Empresa (Lei nº 9.317/1996) (BRASIL, 1996), o critério adotado para conceituar micro e pequena empresa era a receita bruta anual, cujos valores foram seguidamente atualizados pela Lei Decreto nº 5.028/2004, de 31 de março de 2004 (BRASIL, 2004) e posteriormente revogados pela Lei Complementar 123/2006, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006), que definiu como Microempresas as instituições que possuem receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360 mil, e, Empresas de Pequeno Porte aquelas com receita bruta anual superior a R\$ 360 mil e igual ou inferior a R\$ 3,6 milhões (valores atualizados com republicação pela Lei Complementar nº 139, de 2011).

**Tabela 1** – Análise da composição do faturamento médio anual<sup>a</sup>

Segmento	Qtd.	Vlr. Máx. Observado	Vlr. Mín. Observado	Média	Desvio padrão	Coef. de Var. de Pearson
Comércio <sup>b</sup>	5	R\$ 1.034.975,50	R\$ 46.516,50	R\$ 494.678,06	R\$ 429.202,42	86,76%
Construção civil	5	R\$ 2.461.986,30	R\$ 0,00	R\$ 581.968,43	R\$ 1.056.448,75	181,53%
Indústria <sup>c</sup>	1	R\$ 1.798.517,56	R\$ 1.798.517,56	R\$ 1.798.517,56	R\$ 0,00	0,00%
Serviços <sup>d</sup>	39	R\$ 3.144.262,17	R\$ 0,00	R\$ 320.298,75	R\$ 583.708,09	182,24%

(a)Dados levantados até dez./2012

(b)Tipologia dos produtos comercializados: gás e água; artigos de papelaria; tintas industriais; carros novos e usados; vidros, box, molduras.

(c)Tipologia dos produtos industrializados: produtos oriundos do agronegócios (agroindústria).

(d)Tipologia dos serviços prestados: serv. de academia; serv. médicos; serv. em manutenções e montagens elétricas; serv. de manutenção de veículos; serv. treinamento profissional; serv. de transportes rodoviários de cargas; serv. advocatícios; representação comercial; telemarketing; serv. fisioterapêuticos; serv. de imunizações (vacinas); viagens turísticas; serviços de cobrança; corretagem de seguros; corretagem imobiliária; serv. de contabilidade; segurança do trabalho; manutenção de veículos; serv. de hidrojateamento.

**Fonte:** elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Com relação ao faturamento daquelas empresas, ainda segundo informações contidas na Tabela 1, observou-se valores médios que variaram de R\$ 320.298,75 até R\$ 1.798.517,56, o que denota uma amplitude total de R\$ 1.478.218,81, que é equivalente, por exemplo, a 4,62 vezes a menor média observada (a do segmento de serviços, ou seja, de R\$ 320.298,75).

Ao calcular o desvio-padrão daqueles faturamentos e relacioná-lo às respectivas médias, a partir do coeficiente de variação de Pearson, foi observado que aqueles valores

oscilaram até 182% em relação às médias dos respectivos segmentos econômicos. Essa evidência fornece uma ideia do quão variado pode ser o dimensionamento do faturamento das empresas avaliadas nesse trabalho.

A despeito dos possíveis problemas oriundos daquela variação, cabe destacar que tão variadas dimensões podem fornecer um perfil mais abrangente acerca das características da amostra de pesquisa e, em função disso, permitir capturar informações relevantes e, talvez, passíveis de generalizações para outras empresas que não integraram a referida amostra, mas, que compõem todo o universo de Micro e Pequenas Empresas da cidade alvo dessa investigação científica.

De acordo com o capital social das entidades analisadas, com base nas informações fornecidas pela Tabela 2, identificou-se que valores médios que variam de R\$ 14.342,56 até R\$ 2.456.580,00, obtendo uma amplitude total de R\$ 2.442.237,44, igual a 170,28 vezes a menor que a média observada no setor de serviços.

De acordo com o cálculo do desvio padrão daqueles capitais, e relacionando-os às respectivas médias, a partir do coeficiente de variação de Pearson, houve uma variação de até 199% em relação às médias das atividades econômicas, evidenciando uma variação significativa do capital investido nas empresas pesquisadas.

**Tabela 2** - Análise da composição do capital social<sup>a</sup>

Segmento	Qtd.	Vlr. Máx. Observado	Vlr. Mín. Observado	Média	Desvio padrão	Coef. de Var. de Pearson
Comércio	5	R\$ 80.000,00	R\$ 3.000,00	R\$ 33.000,00	R\$ 31.654,38	95,92%
Construção civil	5	R\$ 1.600.000,00	R\$ 2.000,00	R\$ 391.400,00	R\$ 682.249,81	174,31%
Indústria	1	R\$ 2.456.580,00	R\$ 2.456.580,00	R\$ 2.456.580,00	R\$ 0,00	0,00%
Serviços	39	R\$ 170.000,00	R\$ 660,00	R\$ 14.342,56	R\$ 28.591,71	199,35%

(a)Dados levantados até dez./2012

**Fonte:** elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Segundo os estudos e pesquisas do SEBRAE (2011), com referência a sobrevivência das empresas brasileiras constituídas em 2006, a taxa de sobrevivência das empresas com até 2 anos de atividade é de 73,1%. O tempo médio de funcionamento das MPEs integrantes da amostra dessa pesquisa, conforme pode ser visto na Tabela 3, varia de 38 até 133 meses, ou seja, de 3 até 11 anos, o que significa uma amplitude total de 8 anos, equivalente a 2,67 vezes menor que a média observada do setor da indústria.

Ao contrário do que mostram as estatísticas do SEBRAE (2011), as empresas analisadas estão acima dos índices de sobrevivência no mercado nacional das micro e pequenas empresas.

**Tabela 3** – Análise do tempo de funcionamento/atividade (meses)<sup>a</sup>

Segmento	Qtd.	Vlr. Máx. Observado	Vlr. Mín. Observado	Média	Desvio padrão	Coef. de Var. de Pearson
Comércio	5	217	10	129	84	65,10%
Construção civil	5	326	2	133	119	89,34%
Indústria	1	38	38	38	0	0,00%
Serviços	39	341	7	95	82	86,47%

(a)Dados levantados até dez./2012

**Fonte:** elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Ao avaliar o desvio padrão do tempo de funcionamento das empresas analisadas e relacioná-lo com as respectivas médias, a partir do coeficiente de variação de Pearson, percebeu-se que houve uma variação de até 89%.

A respeito das informações contidas na Tabela 4, verificou-se que a quantidade de empregados formais contratados por aquelas MPEs que compuseram a amostra de pesquisa variam de 2 a 39 funcionários, resultando uma amplitude total de 37 funcionários, sendo equivalente a 18,5 vezes a menor que média observada no setor do comércio.

**Tabela 4** - Análise da composição da quantidade de empregados<sup>a</sup>

Segmento	Qtd.	Vlr. Máx. Observado	Vlr. Mín. Observado	Média	Desvio padrão	Coef. de Var. de Pearson
Comércio	5	7	0	2	3	134,07%
Construção civil	5	27	0	6	12	188,58%
Indústria	1	39	39	39	0	0,00%
Serviços	39	49	0	3	8	240,08%

(a)Dados levantados até dez./2012

**Fonte:** elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Segundo a classificação do SEBRAE (2007), o porte das empresas é definido com base na quantidade de funcionários, sendo considerado como Microempresa, no comércio e serviços, entidades com 0 a 9 empregados, e na indústria e na construção, aquelas com 0 e 19 empregados. Já em relação à classificação de empresas de Pequeno Porte, de acordo com aquele órgão é considerado o comércio e serviços, as instituições com 10 a 49 funcionários, e na indústria e construção, instituições com 20 a 99 funcionários (SEBRAE, 2007).

Conforme pode ser visto na Tabela 4, 100% das empresas estudadas possuíam um número de funcionários abaixo de 99, permitindo assim, que se classifiquem as empresas pesquisadas como MPEs, à luz dos critérios do SEBRAE (2007).

Em relação ao desvio padrão da composição da quantidade de funcionários e ao relacioná-lo com as respectivas médias, a partir do coeficiente de variação de Pearson, foi observado que aqueles valores oscilaram até 240,08% em relação às médias dos respectivos setores econômicos, fornecendo assim uma noção de quanto pode ser variado a quantidade de funcionários empregados nas empresas que compuseram a amostra de pesquisa.

Ao iniciar a análise do processo de gerenciamento das empresas que compuseram a amostra de pesquisa, conforme os dados resumidos na Tabela 5, observou-se que 86% dos responsáveis por aquelas empresas (somatório da frequência relativa observada para “sócio-proprietário-administrador”, “sócio-proprietário-diretor” e “sócio-proprietário-gerente”) são os proprietários que estão a frente do processo gerencial, ou seja, da tomada de decisões, e, em apenas 8% dos casos, os gestores são os funcionários que são responsáveis pela condução das MPEs investigadas.

**Tabela 5** - Responsável pelo processo de gestão das MPEs pesquisadas

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Gerente empregado pela empresa	4	8%
Sócio-proprietário-administrador	31	62%
Sócio-proprietário-diretor	11	22%
Sócio-proprietário-gerente	1	2%
Outro ou não especificado pelos respondentes	3	6%
Total	50	100%

**Fonte:** elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Ao identificar qual a disponibilidade recursos de informática e/ou sistemas de informação utilizados no processo de gestão das empresas pesquisadas, conforme informações contidas na Tabela 6, constatou-se que 52% das empresas não possuem programas ou sistemas (software) para auxiliarem no processo de gestão, 42% possuem programa ou

sistemas (software) utilizados para controle de custos, estoques, financeiro, e 6% possuem outro ou não especificado pelos respondentes.

Sendo que, esses achados divergem das evidências coletadas por Carmo *et al* (2012, p. 12), apenas 10% das empresas pesquisadas não possuíam nenhum tipo de software, 20% possuíam software específicos para a gestão de custos, e 33% possuíam software para gestão de custos e de estoques.

Ainda conforme dados resumidos na Tabela 6, evidenciou-se que parece existir uma preocupação de 42% das instituições analisadas (somatório da frequência relativa observada para “a empresa possui programas ou sistemas/software que servem para controle de custos”, “a empresa possui programas ou sistemas/software que servem para controle de estoques e de custos” e “a empresa possui programas ou sistemas/software que servem para controle financeiro”) para contar com esses recursos de informática e/ou sistemas, para obtenção de informações no controle de seus custos, estoques e finanças.

**Tabela 6** - Recursos de informática e/ou sistemas de informação utilizados no processo de gestão das MPEs pesquisadas

Segmento	Frequência absoluta	Frequência relativa
A empresa não possui programas ou sistemas (software) que servem para auxiliar o seu processo de gestão.	26	52%
A empresa possui programas ou sistemas (software) que servem para controle de custos.	6	12%
A empresa possui programas ou sistemas (software) que servem para controle de estoques e de custos.	5	10%
A empresa possui programas ou sistemas (software) que servem para controle financeiro	10	20%
Outro ou não especificado pelos respondentes	3	6%
Total	50	100%

**Fonte:** elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Em relação à utilização de planejamento no processo de gestão das MPEs analisadas, a partir da análise das informações da Tabela 7, identificou-se que 56% das empresas utilizam algum tipo de planejamento no seu processo de gestão e 38% não utilizam qualquer tipo de planejamento no seu processo de gerencial.

Pode-se exemplificar como planejamento no processo de gestão, em relação a ações futuras da empresa, a utilização de informações de custos para: projetar o lucro, projetar os custos de produção (em valores), planejar as demandas de produção, definir o mix de produção e venda (o quanto e o quê produzir e vender), calcular preços de vendas futuros, entre outros.

**Tabela 7** - Utilização de planejamento no processo de gestão das MPEs pesquisadas

Segmento	Frequência absoluta	Frequência relativa
A empresa não utiliza qualquer tipo de planejamento no seu processo de gestão	19	38%
A empresa utiliza algum tipo de planejamento no seu processo de gestão	28	56%
Outro ou não especificado pelos respondentes	3	6%
Total	50	100%

**Fonte:** elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Conforme os dados resumidos na Tabela 7, as evidências coletadas divergem com os achados de Carmo *et al* (2012, p. 15), que identificaram que 57% das empresas pesquisadas utilizam informações de custos para planejamento de marketing e vendas, 37% utilizam informações de custos para planejamento de finanças, ou seja, 94% utilizam algum tipo de planejamento no seu processo de gestão, e apenas 6% não utilizam qualquer tipo de planejamento.

Nesse sentido, a utilização de planejamento no processo de gestão nas empresas analisadas neste trabalho está abaixo da frequência evidenciada por Carmo *et al* (2012), porém, tal divergência, pode ser relacionada com o perfil da amostra de pesquisa, devido ao campo de atuação, aos fatores socioeconômicos e culturais. Adicionalmente, Arruda *et al* (2011, p. 8) corroboram com as evidências detectadas nessa investigação, pois, em seu trabalho, Arruda *et al* (2011, p. 8) observaram que cada vez mais as empresas buscam aperfeiçoar seus controles internos, porém, apresentam uma visão distorcida a respeito das ferramentas de custeio, sendo que, elas entendem que o controle dos custos tem como finalidade apenas a formação de preço de venda e custo do estoque.

No processo de gestão é essencial para as empresas a utilização de um programa ou sistema para controle de seus custos, estoques, entre outros, pois “[...] estimativas de custos podem representar um importante elemento de ajuda aos administradores, na tomada de decisões que adicionam valor a companhia” (MAHER, 2001, p. 398). Porém, ficou evidente que a maioria das empresas pesquisadas não possuem nenhum tipo de controle e não utilizam algum tipo de estimativa de custo no seu processo de gerencial, com isso, a falta e/ou “estimativas imprecisas resultam em ineficiências e aumentam a quantidade de decisões que não adicionam valor” (MAHER, 2001, p. 398).

Ao dar início no processo de análise dos recursos de informática e/ou sistemas de informação, utilizados para cálculo e análises de custos pelas empresas que compuseram a amostra pesquisada, com base nas informações resumidas na Tabela 8, foi possível identificar que 64% (somatório da frequência relativa observada para “a empresa não possui programas ou sistemas/software que servem para auxiliar o seu processo de gestão” e “a empresa possui e não utiliza programas ou sistemas/software que servem para auxiliar os cálculos e controle dos seus custos”) das empresas não utilizam programas ou sistemas (software) que servem para auxiliar o seu processo de gestão.

Portanto, dentre as 64% das empresas integrantes da amostra que não utilizam programas ou sistemas (software), estão 52% referentes à não utilizarem, pois não possuem programas ou sistemas, e 12% são referentes à possuírem, mas não utilizam programas ou sistemas.

**Tabela 8** - Utilização de recursos de informática e/ou sistemas de informação para cálculo e análises de custos

Segmento	Frequência absoluta	Frequência relativa
A empresa não possui programas ou sistemas (software) que servem para auxiliar o seu processo de gestão. <sup>1</sup>	26	52%
A empresa possui e <b>não utiliza</b> programas ou sistemas (software) que servem para auxiliar os cálculos e controle dos seus custos	6	12%
A empresa possui e <b>utiliza</b> programas ou sistemas (software) que servem para auxiliar os cálculos e controle dos seus custos	10	20%
A empresa <b>utiliza</b> planilhas eletrônicas para auxiliar os cálculos e controle dos seus custos	5	10%
Outro ou não especificado pelos respondentes	3	6%
Total	50	100%

**Fonte:** elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Ainda conforme informações contidas na Tabela 8, acerca da efetiva utilização das informações produzidas por programas ou sistemas (software) que servem para auxiliar os cálculos e controles dos seus custos, identificou-se que 32% das empresas pesquisadas possuem tal software (somatório da frequência relativa observada para “a empresa possui e não utiliza programas ou sistemas /software que servem para auxiliar os cálculos e controle dos seus custos” e “a empresa possui e utiliza programas ou sistemas/software que servem para auxiliar os cálculos e controle dos seus custos”), porém apenas 20% utilizam para este

objetivo. Identificou-se também, que 10% das MPEs utilizam planilhas eletrônicas para auxiliar os cálculos e controles dos seus custos, e 6% utilizam outro ou não especificado pelos respondentes.

A pesquisa realizada por Arruda *et al* (2011, p. 9), diverge com as evidências coletadas nesta investigação, devido ao fato de 50% das empresas pesquisadas utilizarem software específico para custos, 25% utilizarem planilhas eletrônicas simples, e 25% utilizarem planilhas eletrônicas com banco de dados. Portanto, a baixa frequência relativa observada na utilização de recursos de informática e/ou sistemas de informação para cálculo e análises de custos nas empresas analisadas, pode estar relacionada com a evidência identificada por Arruda *et al* (2011, p. 9), na qual “[...] as empresas pesquisadas que utilizam planilhas eletrônicas demonstraram interesse em implantar sistemas específicos para gestão de custos, todavia revelam certa resistência devido ao custo financeiro para implantação”.

No que diz respeito à utilização de metodologia de cálculo e análise de custos, a partir das informações contidas na Tabela 9, evidenciou-se que 42% das empresas analisadas adotam uma metodologia de custeio e análise de custos própria, sendo que acreditam que lhe atenda gerencialmente, e 40% não adotam qualquer metodologia de custeio ou de análise de custos. O custeamento variável, ou direto, é adotado por 10% das empresas, e 6% adotam outro ou não especificado pelos respondentes.

**Tabela 9** - Utilização de metodologias de cálculo e análise de custos

Segmento	Frequência absoluta	Frequência relativa
A empresa adota o custeio baseado em atividades - ABC	1	2%
A empresa adota o custeio variável (direto)	5	10%
A empresa adota uma metodologia de custeio e análise de custos própria e que acredita que lhe atenda gerencialmente	21	42%
A empresa não adota qualquer metodologia de custeio ou de análise de custos	20	40%
Outro ou não especificado pelos respondentes	3	6%
Total	50	100%

**Fonte:** elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Ainda de acordo com a Tabela 9, identificou-se que apenas uma empresa analisada utiliza o método de custeio baseado em atividades, sendo que essa evidência corrobora com os achados de Arruda *et al* (2011, p. 8), que com uma amostra de pesquisa composta por 8 MPEs, apenas uma delas, ou seja, 12,5% utilizam o método de custeio ABC e, 87,5% utilizam o custeio por absorção.

As possíveis causas que justificam a pouca aceitação do método de custeio ABC, podem ser relacionadas com a falta de conhecimento dos administradores sobre a gestão de custos, a dificuldade e gasto na implantação desse método de custeio. Pois, Carmo *et al* (2012, p. 14) verificaram que a adoção do custeio ABC é uma metodologia bastante criticada em função da sua dificuldade de implantação, mesmo em empresas de maior porte.

É importante destacar que, de acordo com os dados resumidos na Tabela 9, nenhuma das empresas analisadas utilizam o método de custeio por absorção, porém, a amostra de pesquisa foi coletada em um determinado escritório de contabilidade, cuja contadora responsável pelas MPEs, afirmou que o método utilizado para apuração de custos é o custeio por absorção, com finalidade para elaboração de balanços e demonstrações de resultado, e principalmente para atendimento a legislação vigente, na qual essas informações são disponíveis para seus clientes.

Finalmente, sobre o objetivo para qual a empresa utiliza metodologia de cálculo e análise de custos, conforme dados resumidos na Tabela 10, identificou-se que 40% das empresas analisadas não adotam qualquer metodologia de custeio ou análise de custos. Essa evidência diverge dos achados de Arruda *et al* (2011, p. 11), no qual afirmaram que todas as

MPEs pesquisadas adotam algum sistema de custeio, embora algumas tenham maior incidência em uma determinada metodologia. Tal divergência, pode-se relacionar com as evidências identificadas por Santana *et al* (2007, p. 13), no qual constataram que o conhecimento das ferramentas de gestão se relaciona com o baixo grau de instrução por parte dos proprietários e com os meios ultrapassados do controle das rotinas realizadas, os quais proporcionam um gerenciamento precário das empresas.

**Tabela 10** - Finalidade para a qual a empresa utiliza metodologias de cálculo e análise de custos

Segmento	Frequência absoluta <sup>a</sup>	Frequência relativa
A empresa usa informações de custos para avaliar o desempenho do pessoal de produção	3	6%
A empresa usa informações de custos para mensurar seus custos de produção	9	18%
A empresa usa informações de custos para calcular o lucro	13	26%
A empresa usa informações de custos para calcular preços de venda	2	4%
A empresa usa informações de custos para definir o seu <i>mix</i> de produção e venda, ou seja, quanto e o quê produzir e vender	1	2%
A empresa usa informações de custos para elaborar suas propostas comerciais, na prestação de serviços	1	2%
A empresa usa informações de custos para identificar o custos das obras/construções que realiza, enquanto prestadora de serviços na construção civil	1	2%
A empresa usa informações de custos para a mensuração dos custos com impostos	1	2%
A empresa não adota qualquer metodologia de custeio ou de análise de custos	20	40%
Outro ou não especificado pelos respondentes	3	6%
Total	54	100%

(a) Uma vez que os respondentes puderam assinalar mais de uma alternativa, a frequência observada pode ser maior que o número total de respondentes (ou seja: 54>50)

**Fonte:** elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Portanto, o alto índice das empresas analisadas neste artigo, não utilizarem qualquer metodologia de custeamento, pode estar relacionado também com “o gasto envolvido na obtenção de cada informação é normalmente alto [...]” (MARTINS, 2008, p. 361).

De acordo com a Tabela 10, percebe-se que existe uma preocupação com os 60% restante das empresas que compuseram amostra de pesquisa, com objetivos diversificados para utilização das informações de custos, sendo que as finalidades predominantes são em 26% das MPEs que utilizam informações de custos para calcular o lucro, e 18% usam informações de custos para mensurar seus custos de produção.

Segundo Martins (2008, p. 22), “o conhecimento do custo é vital para saber se, dado preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos)”, porém, observou-se conforme os dados coletados na Tabela 10, apenas 4% das MPEs utilizam informações para esse objetivo, ou seja, calcular preço de venda, e apenas 2% usam para definir o seu *mix* de produção e venda (quanto e o quê produzir e vender).

Tal evidência diverge dos achados de Carmo *et al* (2012, p. 15), pois identificaram que 33% das empresas analisadas utilizam informações de custos com a finalidade de definir preços de venda, e 33% utilizam para definir o mix de produção e venda. Verifica-se que a baixa frequência relativa evidenciada com relação à finalidade para a qual as empresas pesquisadas utilizam metodologias de cálculo e análise de custos pode-se relacionar com o perfil dos gestores integrantes da amostra de pesquisa (nível de escolaridade, faixa etária, aspectos sociais, culturais e econômicos, entre outros), os quais não foram abordados nesta investigação. Portanto, Herculano e Pereira (2012, p. 11) identificaram que 92% das empresas pesquisadas utilizam um percentual para cálculo do preço de venda, sendo que fica evidente pelo próprio nível de escolaridade dos respondentes, pois, o maior grau de escolaridade identificado foi o segundo grau completo, representando a maioria com 41,6% dos respondentes.

## 5 Considerações Finais

O conhecimento dos custos é vital para a continuidade dos empreendimentos empresariais, principalmente no universo das micro e pequenas empresas, que representaram em 2010, 99% das empresas brasileiras e são responsáveis por mais da metade dos empregos formais de acordo com SEBRAE (2011), sendo assim, parcela importante da economia nacional.

Diante desse cenário, este trabalho teve por objetivo geral realizar um estudo exploratório-descritivo sobre os “artefatos de custos” utilizados no processo de gestão das MPEs dos setores de comércio, serviços, indústria e construção civil, situadas na cidade de Uberlândia, estado de Minas Gerais.

Com relação ao perfil das empresas integrantes da amostra de pesquisa, percebeu-se que ao contrário do que mostram as estatísticas do SEBRAE (2011), cuja taxa de sobrevivência com até 2 anos de atividade é de 73,1%, as empresas analisadas estão acima dos índices de sobrevivência no mercado nacional das micro e pequenas empresas, na qual, o tempo médio de funcionamento das MPEs estudadas varia de 3 até 11 anos.

Na caracterização do processo de gestão da amostra de pesquisa, ficou evidente que na maioria das MPEs são os proprietários que estão à frente do processo gerencial, o que corrobora com os achados de Herculano e Pereira (2012).

Ao iniciar a identificação dos artefatos de custo utilizados nas MPEs pesquisadas, identificou-se que apenas 56% das empresas analisadas utilizam algum tipo de planejamento no seu processo de gestão e 38% não utilizam qualquer tipo de planejamento no seu processo gerencial, e, com relação à utilização de recursos de informática e/ou sistemas para cálculo e análises de custos, 64% das empresas não utilizam programas ou sistemas (software) que servem para auxiliar o seu processo de gestão, e, apenas 20% utilizam programas ou sistemas (software) para auxiliar os cálculos e controle de seus custos. Pode-se concluir que a maioria das empresas pesquisadas não possui nenhum tipo de controle e não utilizam algum tipo de estimativa de custo no seu processo gerencial, o que corrobora com os achados de Santana *et al* (2007, p. 6), na qual sua pesquisa evidenciou que a maioria das micro e pequenas empresas ainda utilizam métodos ultrapassados para controlar suas finanças, muitas ainda utilizam agendas, poucas fazem uso dos recursos de informática e outras não têm controle algum.

Em relação à utilização de metodologia de cálculo e análise de custos, identificou-se, que 42% das empresas analisadas adotam uma metodologia de custeio e análise de custos própria, sendo que acreditam que lhe atenda gerencialmente, e 40% não adotam qualquer metodologia de custeio ou de análise de custos. Pode-se concluir que em 82% das empresas parece não conhecer as metodologias de custeio tradicionais, não se preocupando com os benefícios que o conhecimento dos custos pode trazer para o bom planejamento e tomada de decisões, pois segundo Martins (2008, p. 21), tal conhecimento tem funções relevantes no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões.

Identificou-se também, que apenas 2% das empresas analisadas utilizam o método de custeio ABC, sendo esse com menor aceitação, corroborando com a evidência coletada por Arruda *et al* (2011). Portanto, a baixa taxa relativa utilizada pelas empresas no método ABC, pode-se relacionar com a evidência identificada por Maher (2001, p. 297), na qual esse método de custeio fornece informações que adicionam valor às companhias, porém, sua implantação e manutenção exigem gastos mais elevados em relação às metodologias tradicionais de custeio.

Observa-se que este estudo apresentou como principais limitações o fato da amostra de pesquisa limitar-se apenas a cidade de Uberlândia-MG, e, não ter considerado também as características sociais, culturais e econômicas das empresas analisadas, assim, não permitindo a generalização das evidências coletadas. Por isso, sugere-se a continuidade desse estudo,

porém, acompanhando de forma detalhada o perfil dos administradores, como faixa etária, grau de qualificação profissional, e, o cenário cultural e socioeconômico da região de atuação das empresas, no objetivo de evidenciar os fatores que influenciam no processo de gestão das empresas.

Por fim, a despeito das limitações observadas, destaca-se a contribuição efetiva dessa pesquisa para a compreensão da contabilidade de custos, principalmente sobre os métodos de custeio utilizados na análise do processo de gestão e dos artefatos de custos utilizados pelas MPEs pesquisadas. Assim, espera-se que os resultados deste trabalho possam colaborar com outras pesquisas voltadas para análise de custos de micro e pequenas empresas, proporcionando novas contribuições à pesquisa científica, pois informações de custos têm um papel de apoio importante para o planejamento, desenvolvimento, controle e tomada de decisões de qualquer tipo de empreendimento.

## Referências

ANDERSON, D. R.; SWEENEY, D. J.; WILLIAMS, T. A.. **Estatística Aplicada à Administração e a Economia**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

ARRUDA, B. H. N. *et al.* Análise dos sistemas de custeio nas micro e pequenas empresas do segmento metalúrgico de Dourados – MS e região. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18. dez. 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Associação Brasileira de Custos, 2011. Disponível em: <[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=3401](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3401)>. Acesso em: 13 nov. 2012.

BRANDÃO, I. F.; LIMA, H. M. O.. Uma análise comparativa da aplicação dos métodos de custeio tradicionais e do ABC (Activity Based Cost) em uma empresa de pequeno porte de produção de sorvetes. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16. nov. 2009, Fortaleza. **Anais...** Fortaleza: Associação Brasileira de Custos, 2009. Disponível em: <[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=3033](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3033)>. Acesso em: 13 nov. 2012.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.028, de 31 de março de 2004. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 1 abr. 2004. Seção 1, p. 6. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Decreto/D5028.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Decreto/D5028.htm)>. Acesso em: 3 fev.2013.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Seção 1, p. 01. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)>. Acesso em: 3 fev.2013.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 6 dez. 1996. Seção 1, p. 25973. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9317.htm#art2](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9317.htm#art2)>. Acesso em: 3 fev.2013.

CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C. e MACHADO, M. A. V. Utilização da contabilidade de custos como ferramenta auxiliar ao processo decisório nas micro e pequenas empresas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12. nov. 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005. Disponível em: <[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=477](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=477)>. Acesso em: 18 mai. 2013.

CARMO, C. R. S. *et al.* “Artefatos de controle de custos” utilizados na gestão de micro e pequenas empresas (MPES) da região do Vale do Ribeira. *Revista de Gestão Tecnologia e Ciência – GETEC*, Monte Carmelo, v. 2. n. 3. p. 01-21, 2012.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M.. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2003.

HERCULANO, H. A.; PEREIRA, A. W. R.. Um estudo das práticas de contabilidade gerencial e sua utilização no processo decisório: um estudo de caso nas empresas industriais de tecelagem. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12. nov. 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves: Associação Brasileira de Custos, 2012. Disponível em: <[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=3699](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3699)>. Acesso em: 12 nov. 2012.

HORNGREN, C.T.; DATAR, S.M.; FOSTER, G.. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. v. 1. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KÖCHE, J. C.. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**, 27. ed.. Petrópolis, RJ: Vozes, 2010.

LEONE, G. S. G.. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed.. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, M.. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E.. **Contabilidade de custos**. 9. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, G. A.. **Estatística geral e aplicada**. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

MENDONÇA, K. F.; SILVA, U. B.. A importância da gestão dos custos para o setor varejista de vestuários: um estudo no município de Teófilo Otoni, MG. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 30. nov. 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Associação Brasileira de Custos, 2011. Disponível em: <[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=3579](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3579)>. Acesso em: 13 nov. 2012.

NAKAGAWA, M.. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

SANTANA *et al*, A. F. Diagnostico e análise da utilização da contabilidade gerencial nas micro, pequenas e médias empresas da cidade de Cruz Alta – RS. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 07. dez. 2007, João Pessoa. **Anais...** Pernambuco: Associação Brasileira de Custos, 2007. Disponível em: <[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=2537](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2537)>. Acesso em: 07 mai. 2013.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. **Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de empresas no Brasil**. Brasília, Ago. 2007. Disponível em: <[http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS\\_CHRONUS/bds/bds.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/\\$File/NT00037936.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/$File/NT00037936.pdf)>. Acesso em: 4. fev. 2013.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. **Taxa de sobrevivência das empresas no Brasil**. Brasília, Out. 2011. Disponível em: <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/\\$File/NT00046582.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/$File/NT00046582.pdf)>. Acesso em: 3. fev. 2013.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE MINAS GERAIS – SEBRAE-MG. **Participação das micro e pequenas empresas no produto interno bruto de Minas Gerais**. Belo Horizonte, Out. 2012. Disponível em: <<http://www.sebraemg.com.br/Atendimento/bibliotecadigital/pesquisa/Participacao-das-Micro-e-Pequenas-Empresas-no-PIB-de-Minas-Gerais>>. Acesso em: 3. jun. 2013.

SPIEGEL, M. R.; STEPHENS, L. J.. **Estatística**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.