



RBC & G
REVISTA BRASILEIRA DE
CONTABILIDADE
E GESTÃO

Determinantes da gestão de custos nas Micro e Pequenas Empresas

Wênika Preston Leite Batista Costa

Doutora em Administração pela UnP.

Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, UERN, Brasil.

wenykapreston@hotmail.com

<http://lattes.cnpq.br/2649361411301634>

<https://orcid.org/0000-0002-6494-1454>

Ozeana Celestino de Lima

Graduada em Ciências Contábeis pela UERN.

Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, UERN, Brasil.

ozeanalima@alu.uern.br

<http://lattes.cnpq.br/9202269016372023>

<https://orcid.org/0000-0001-7806-3878>

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutor em Geografia pela UFPE.

Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, UERN, Brasil.

sergiopedrosa@uern.br

<http://lattes.cnpq.br/2418214561932598>

<https://orcid.org/0000-0002-6490-3132>

Jandeson Dantas Silva

Doutor em Administração pela UnP.

Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, UERN, Brasil.

jandesondantas@uern.br

<http://lattes.cnpq.br/9190312918421422>

<https://orcid.org/0000-0003-2189-5053>

Disponibilidade: <https://doi.org/10.5965/2764747111212022038>

Data de Submissão: 06 de maio de 2022.

Data de Aprovação: 30 de agosto de 2022.

Edição: v. 11, n. 21, p. 038-059, dez. 2022



revistas.udesc.br/index.php/reavi/index



[@rbceg.udescaltovale](https://www.instagram.com/rbceg.udescaltovale)



rbceg.ceavi@udesc.br

ISSN 2764-7471



Determinantes da gestão de custos nas Micro e Pequenas Empresas

Resumo

Objetivo(s): O objetivo desta pesquisa foi evidenciar os determinantes da gestão de custos nas micro e pequenas empresas (MPE) na cidade de Mossoró (RN). **Método:** As MPE são instituições imprescindíveis para a economia brasileira por sua representatividade em número de empresas e pela geração de emprego e renda. Para atingir o objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa com abordagem quantitativa, com aplicação de um questionário aos gestores das MPE. **Resultados:** Os resultados evidenciaram que a gestão de custos oferece subsídios que auxiliam na tomada de decisão, sendo o controle e a avaliação de estoque, assim como o incremento da competitividade, os determinantes para a gestão de custos. Verificou-se que os participantes consideram relevantes as informações de controle de custos para o planejamento e a análise de desempenho da empresa. Constatou-se ainda que o nível de utilização da gestão de custos nesta pesquisa sobrepujou a média do Sebrae, que aponta que 60% das empresas não adotam tal medida, enquanto nesta pesquisa apenas 30% declararam não adotar o controle de custos. **Contribuições:** A pesquisa tem como contribuição mostrar a relevância dos fatores determinantes para as MPE realizarem uma gestão de custos eficaz, apontando um rol de práticas utilizadas nas empresas pesquisadas que pode servir de orientação para outras empresas em suas decisões. Tais resultados foram convergentes em alguns aspectos e divergentes em outros com relação a estudos empíricos pesquisados na literatura.

Palavras-chave: Micro e Pequenas Empresas. Gestão de Custos. Determinantes.

Determinants of cost management in Micro and Small Enterprises

Abstract

Objective: The objective of this research was to highlight the determinants of cost management in micro and small enterprises (MSE) in the city of Mossoró, state of Rio Grande do Norte, Brazil. **Method:** MSE are essential institutions for the Brazilian economy due to their representativeness in number of companies and for the generation of employment and income. To achieve the objective proposed in this study, a survey was carried out with a quantitative approach, by applying a questionnaire to managers of MSE. **Results:** We verified that cost management offers subsidies that assist in the managers' decision-making, being inventory control and valuation, as well as increase in competitiveness, the determinants of cost management. The participants consider cost control information relevant for the planning and performance analysis of the company. Moreover, we found that the level of use of cost management in this research exceeded the average of Sebrae, which points out that 60% of companies do not use cost control, whereas in this research only 30% reported not to use it. **Contributions:** The research contributes to show the relevance of determinants for the MSE to carry out an effective cost management, indicating a list of practices adopted in the surveyed companies, which can serve as a guide for other companies to use in their decisions. Our results were convergent in some aspects and divergent in others with regard to empirical studies researched in the literature.

Determinantes de la gestión de costos en las Micro y Pequeñas Empresas

Resumen



Objetivo(s): El objetivo de esta investigación fue resaltar los determinantes de la gestión de costos en las micro y pequeñas empresas (MYPE) de la ciudad de Mossoró (RN). **Método:** Las MPE son instituciones esenciales para la economía brasileña por su representatividad en el número de empresas y en la generación de empleo y renta. Para alcanzar el objetivo propuesto se realizó una investigación con enfoque cuantitativo, con la aplicación de un cuestionario a los directivos de las MYPE. **Resultados:** Los resultados mostraron que la gestión de costos ofrece subsidios que auxilian en la toma de decisiones, con el control y evaluación de inventarios, así como el aumento de la competitividad, determinantes para la gestión de costos. Se constató que los participantes consideran relevante la información de control de costos para planificar y analizar el desempeño de la empresa. También se constató que el nivel de uso de la gestión de costos en esta investigación superó la media del Sebrae, que apunta que el 60% de las empresas no adoptan tal medida, mientras que en esta investigación solo el 30% declaró no adoptar el control de costos. **Aportes:** La investigación tiene el aporte de mostrar la relevancia de los determinantes para que las MPE realicen una gestión de costos efectiva, señalando un listado de prácticas utilizadas en las empresas encuestadas que pueden servir de guía a otras empresas en sus decisiones. Tales resultados fueron convergentes en algunos aspectos y divergentes en otros en relación a los estudios empíricos investigados en la literatura.

Palabras clave: Micro y Pequeñas Empresas. Gestión de Costes. Determinantes.

Introdução

As micro e pequenas empresas (MPE) apresentam relevância e celeridade para a economia em nosso cenário atual. De acordo com Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae, 2022), o crescimento do empreendedorismo nas MPE vem ganhando destaque na economia, chegando a 14 milhões de empresas no Brasil. De acordo com o Sebrae, as MPE alavancaram o surgimento de empregos formalizados no Brasil no primeiro semestre de 2022: dos 1,33 milhão de postos criados, 72% foram provenientes de pequenos negócios, com 961 mil vagas de trabalho de janeiro a junho, em levantamento baseado no Cadastro Nacional de Empregados e Desempregados (Caged). Destaca-se, portanto, a predominância na geração de emprego e renda dos pequenos negócios sobre as médias e grandes empresas (Maximo, 2022; Oliveira et al., 2022).

Esse nicho de empresas é uma das principais fontes de geração de renda, principalmente em regiões em que o desenvolvimento é escasso. Para a melhoria dos pequenos negócios e resolução dos problemas e efeitos da economia, o governo brasileiro providenciou medidas que favoreceram as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP). Entrou em vigor em 2006 a Lei Complementar nº 123/2006 (Brasil, 2006), que determina como facultativo o Simples Nacional, regime fiscal que simplifica e engloba os tributos estaduais e municipais em uma única guia, que desde então se mostrou como um estímulo para a geração de novos empregos.

Segundo Grof (2017), existem agentes direcionados a ajudar as MPE. Alguns órgãos brasileiros são circunspectos pela construção e instrução de empresas, como o Sebrae, que surgiu em 1972 e foi a primeira instituição destinada a instruir pessoas com desígnio de empreender, fornecendo o serviço de promover a prática sem interrupções de ações e de renovação nas EPP por meio de orientações dinâmicas, gratuitas, eficientes e personalizadas.

Embora as MPE sejam instituições que movimentam e agregam recursos para economia, a taxa de mortalidade dessas empresas no decorrer dos anos é expressiva. No período de 2021 a 2022, constatou-se que pelo menos 29% das MPE encerraram suas atividades após



cinco anos de funcionamento (Sebrae, 2022). Segundo Santos e Chiaretto (2019), a mortalidade de empresas iniciantes é elevada devido a riscos inerentes ao negócio que não são observados pelos microempreendedores. As estatísticas do Sebrae (2022) corroboram que cerca de 60% das MPE não possuem nenhum tipo de controle de custos.

Entretanto, os custos são fundamentais no cotidiano de indivíduos que integram organizações e buscam fazer seus relatórios com base nos gastos esperados e benéficos futuros. A apuração dos custos de uma entidade sinaliza boa administração, portanto, proporciona uma visão detalhada a respeito das operações, conseqüentemente, a tomada de decisões se mostrará mais rápida e objetiva, levando a resultados positivos e esclarecedores. Conquanto, os custos precisam de algo mais específico e detalhado, fazendo assim que enfrentem dificuldades nos cálculos por não dominarem a técnica (Fernandes et al., 2021).

Saldanha e Brambilla (2020) destacam que a gestão de custos é vital no processo de tomada de decisão, pois é através das informações que fornece aos gestores que eles embasam suas decisões, como quanto, quando e em qual área investir ou sobre o valor que deve ser aplicado aos produtos e serviços. Além do conhecimento e controle dos custos de fabricação do produto/serviço, é primordial identificar quais as possibilidades para melhorar os processos. Esses procedimentos devem resultar em uma análise para identificar e eliminar os desperdícios que reduzem o lucro.

No contexto descrito pelo Sebrae, que evidencia uma alta taxa (29%) de mortalidade das empresas e em que 60% das MPE não possuem controle de custos para suas decisões, busca-se analisar os determinantes da gestão de custos dos pequenos negócios na cidade de Mossoró (RN) para verificar qual o grau de conhecimento e uso dessas práticas nas decisões diárias das empresas.

Quanto à identificação de fatores determinantes da gestão de custos, evidenciam-se nas pesquisas de Silva Rebouças et al. (2018) o controle e análise de custos, a identificação dos custos variáveis, o planejamento de custos, a utilização do custeio por absorção e o acompanhamento de custos, e se destacou o fator de calcular o custo unitário do produto como o mais apontado entre os gestores. Por sua vez, Costa et al. (2018) apontaram como fatores determinantes o cálculo da margem de contribuição, análise do preço de venda, registro de custos, avaliação e precificação estratégica, análise financeira de estoques, detalhamento das informações de custos em relatórios específicos, monitoramento da competitividade, controle do fluxo de caixa.

Em busca desses fatores, Rocha et al. (2019) elencaram a organização do preço de venda, a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio na análise gerencial do negócio. Zanin et al. (2019) destacaram o custeio variável como o método mais utilizado, e as especificidades das empresas, como faturamento, ramo de atividade e forma de tributação, como fatores determinantes na gestão de custos.

Nessa perspectiva, esta pesquisa se propõe a identificar os determinantes da gestão de custos nas MPE. A análise foi realizada com base nas informações que essas instituições podem gerar para, a partir disso, verificar as decisões que a análise de custos pode promover. Diante da atual conjuntura, tem-se a seguinte questão de pesquisa: quais os determinantes da gestão de custos nas micro e pequenas empresas? Sendo assim, a pesquisa possui como objetivo geral evidenciar os determinantes da gestão de custos nas MPE na cidade de Mossoró (RN).

A proposta da pesquisa é relevante mediante o envolvimento de gestores das MPE para que se possa analisar sua contribuição e a discussão no desenvolvimento da temática nas empresas pesquisadas. Para isso, o estudo se pauta pelos relatos de Scheren et al. (2019), que asseveram que o conhecimento do custo é vital para analisar se o produto/serviço é rentável ou não e se é possível reduzi-lo; logo, é oportuno verificar se os gestores têm a percepção dessa contribuição, pois pequenos negócios enfrentam obstáculos para sobreviver no mercado.



Assim, a gestão de custos torna-se ferramenta essencial para superar as dificuldades do mercado, principalmente para os pequenos negócios, que participam significativamente da economia nacional.

Este estudo demonstra que a gestão de custos pode ser uma ferramenta para a melhoria dos resultados de uma empresa, auxiliando a gestão a tomar as decisões embasadas nos dados fornecidos pela ferramenta.

A metodologia adotada para a pesquisa é o estudo de caso, de cunho descritivo e quantitativo, desenvolvido com base em fontes primárias, mediante questionário adaptado com 21 questões, apresentadas a gestores de MPE da cidade de Mossoró (RN).

A pesquisa divide-se em cinco seções. A introdução do estudo apresenta a problemática a ser investigada. A segunda parte retrata o referencial teórico. A terceira seção apresenta a descrição da estrutura metodológica do estudo. Na quarta seção são explanados os resultados e objetivos alcançados, e, por último, apresentam-se as considerações finais e as referências utilizadas.

Revisão de literatura

Após a introdução do tema proposto, busca-se no referencial teórico estabelecer um arcabouço de conteúdos relacionados ao tema para subsidiar as análises realizadas nesta pesquisa. Assim, apresentam-se a seguir as definições gerais sobre as MPE.

Micro e Pequenas Empresas

Segundo a Lei Complementar nº 123/2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de pequeno Porte, a classificação de MPE se estabelece conforme o faturamento anual da empresa. Conforme o Sebrae (2022), através dessa lei foi instituído o regime tributário específico para pequenos negócios, com redução de carga tributária e redução de impostos simplificados dos processos de cálculos e recolhimento, o Simples Nacional (Brasil, 2006).

A Lei Complementar nº 123/2006 prevê como facultativo o regime do Simples Nacional para essas empresas e tem como objetivo estimular as MPE ao crescimento econômico no país (Brasil, 2006). O Simples Nacional tem como objetivo facilitar o recolhimento de contribuições tributárias. Para Amaral et al. (2021), o Simples é um instrumento de política econômico-tributária que foi determinado constitucionalmente, visando ajudar as MPE por meio de um regime de arrecadação unificada de tributos.

Já para Queiroz et al. (2021) o regime tributário é uma das principais decisões a serem tomadas por uma empresa, caracterizando-se por ser um conjunto de leis que guia e indica as informações em relação aos tributos que devem ser pagos. Nessa ótica, para Veloso et al. (2021), as MPE são provenientes de pessoas com perfil de autonomia financeira, tituladas como empreendedores, com impacto socioeconômico no país que atuam, proporcionando benefícios sociais, tecnológicos, econômicos na medida do desdobramento de suas atividades.

Em vista do desempenho dos empreendedores, segundo o Sebrae (2022), os pequenos negócios correspondem a um terço do Produto Interno Bruto (PIB), e só no Brasil há cerca de 6,4 milhões de MPE, gerando R\$ 420 bilhões de bens e serviços, empregando em torno de 52% da mão de obra formal. Essas empresas são um dos principais meios de crescimento da economia brasileira, haja vista sua capacidade de gerar empregos. Segundo Aragão et al. (2021), as empresas promovem inovação, e empreender é a ação que contempla os recursos com a nova capacidade de criar riqueza. Dessa forma, constata-se a pujança das MPE na economia nacional, denotando a importância de buscar solucionar problemas de gestão



relacionados a esses negócios, o que significa trabalhar pelo crescimento do país. Assim, esta pesquisa busca entender melhor a gestão de custos dessas empresas.

Gestão de Custos

As organizações de pequeno e grande porte priorizam o controle interno de custos, sejam eles de produção ou transacionais, pois isso otimiza os resultados organizacionais. Portanto, logicamente, os sistemas e meios para se realizar esse processo deve observar a relação custo-benefício (Braga et al., 2020, Santos, 2021).

O custo é a soma dos gastos decorrentes da elaboração de um produto ou prestação de um serviço. O custo do produto é composto pela matéria-prima direta e indireta usada na produção e as despesas para o funcionamento da empresa. Porém, não basta apenas saber o custo total do produto como ferramenta de gestão. Algo relevante é o conhecimento dos custos diretos e indiretos, pois classificar os custos entre diretos e indiretos está relacionado ao produto feito ou serviço prestado, e não à produção no sentido geral (Braga et al., 2020).

Conforme a discussão sobre os métodos de custeio, constata-se que o gargalo dessa sistemática são os custos indiretos, pois os diretos são de fácil alocação ao produto/serviço. A gestão de custos é um processo eficiente direcionado pela eficácia das atividades de planejamento, execução e controle, pois as empresas buscam a redução de custos e o aumento de sua produtividade. É uma ferramenta útil que auxilia a gestão no controle e apuração dos resultados (Oliveira et al., 2021; Wamser et al., 2019).

A gestão de custos nas atividades das pequenas empresas é uma ferramenta relevante, apesar de ser pouco operacionalizada. Com ela é possível definir preço de venda, controlar estoques, analisar resultados da produção, volume de vendas, margem de lucro, custos de produção, custos fixos, custo de mão de obra, e ainda analisar as áreas que apresentam maiores gastos ou maiores retornos, entre outros fatores (Oliveira et al., 2022; Zanin et al., 2019). A seguir, são descritos os métodos de custeio relacionados às MPE.

Métodos de Custeio

Na literatura destacam-se os métodos de custeio, cuja implantação vem sendo fortalecida pela relação de desenvolvimento tecnológico. À medida que o mundo dos negócios se desenvolve, as atividades empresariais acompanham essas mudanças, em que o gerenciamento dos custos que antes era tido como um gasto passa a responder às necessidades das empresas como elemento fundamental para saber detalhadamente os gastos, qual será a margem de faturamento e outras tendências de mercado, sendo assuntos quase que diários nas searas empresariais, conforme Paula et al. (2019).

Braga et al. (2020) esclarecem que a utilização correta dos métodos, ou seja, sua adoção em concordância com os objetivos da entidade, pode e deve trazer retornos não só financeiros, mas gerenciais. Como foi apresentado, há métodos diferentes de custeio que podem ser usados nas áreas as mais diversas, tanto na industrial, comercial ou de serviços, com ou sem fins lucrativos. Eles são determinantes para a geração de conhecimento para a tomada de decisões. Não existe um método que atenda a todas as necessidades dos gestores, pois diante do difícil processo de conduzir as organizações, independentemente do método de custeio, isso não substitui as pessoas que analisam (Braga et al., 2020; Santos, 2021).

Para Veloso et al. (2021), os principais métodos de custeio são por absorção e variável. Evidencia-se a existência de outros tipos, por exemplo, o custeio pleno e o *activity based costing* (ABC), custeio por atividade. Nesta pesquisa, os métodos por absorção e variável serão prioritariamente descritos por serem as ferramentas mais utilizadas pelas MPE, pois o custeio



por atividade, apesar de promover a melhoria da alocação dos custos fixos, aplica-se a empresas com elevado parque tecnológico.

Como ferramenta destacadamente utilizada pelas MPE, o custeio por absorção, segundo Vieira et al. (2019) consiste na identificação de todos os custos envolvidos para a produção de bens ou serviços prestados, sejam eles fixos ou variáveis. Assim, possibilita que os custos de produção, como mão de obra e matéria-prima, e custos indiretos, como manutenção, sejam rateados no custo do produto conforme os critérios estabelecidos pela empresa (Oliveira et al., 2022).

A vantagem do custeio por absorção é que ele acompanha os princípios fundamentais de contabilidade e as leis tributárias. Sua implantação é menos onerosa, devido a não existir necessidade da separação dos custos fixos e variáveis. Outra vantagem são as informações precisas para o planejamento a longo prazo e a demonstração de resultados para uso externo, conforme explicam Veloso et al. (2021). A desvantagem do método por absorção está na construção do valor do produto sem precisar a margem de contribuição, que é a discordância entre o preço de venda e o custo do produto, gerando um valor que prejudica a competitividade com seus concorrentes (Araújo et al., 2021).

No custeio variável são considerados somente os custos variáveis, aqueles relacionados diretamente ao produto, já os custos fixos são lançados como despesa na apuração do resultado do exercício. Esse entendimento é proveniente da seguinte lógica: os custos fixos diminuem conforme aumenta o volume de produção, dessa forma, não devem compor o custo da unidade produtiva. As análises, portanto, se detêm ao controle dos custos variáveis (Braga et al., 2020; Santos, 2021).

Nessa ótica, Veloso et al. (2021) informam que um dos benefícios do custeio variável é que o custo do produto não sofre interferência de custos que não estejam diretamente ligados ao produto. O lucro obtido não sofre com a mudança do estoque, e o planejamento desse lucro integra as tomadas de decisões. Outros benefícios são a apresentação célere do marco de contribuição de cada produto, definido pela diferença entre o preço de venda e o custo do produto, e a construção do conhecimento da gestão quando for necessário saber quais são os produtos rentáveis.

Entre as desvantagens do custeio variável, Veloso et al. (2021) apontam a prática de deixar os custos fixos de fora, o que pode passar por uma autoavaliação para alterar o resultado em determinado período. Inclusive, pode haver obstáculos na avaliação dos custos, pois existem custos semivariáveis e semifixos. De maneira geral, o custo variável é usufruído para a tomada de decisões a curto prazo, o que pode prejudicar a continuidade da empresa a longo prazo. Destaca-se que os métodos aqui abordados são os mais recorrentes nas MPE. A seguir, serão descritas descrever as práticas de gestão de custo utilizadas por essas organizações.

Práticas de Gestão de Custos

A propagação das tecnologias da informação e comunicação (TIC) proporcionou a conexão entre as economias e, em consequência, transformou as práticas utilizadas pelas empresas, impulsionando ainda mais a competitividade em todos os ramos de negócio. As mídias digitais levaram todos a viver em um mundo sem fronteiras, no qual o conhecimento sobre as práticas de gestão de custos é disseminado rapidamente no afã de sobreviver no mundo dos negócios, na busca pela otimização dos recursos para ser competitivo, objetivando manter e conquistar novos clientes (Aragão et al., 2021; Paula et al., 2019).

Nesse contexto de conhecimento digital, as empresas estão buscando diariamente novos métodos e práticas de estratégias de gestão de custos para adaptá-los aos seus negócios. Assim,



estar atento aos processos que surgem no mercado e utilizá-los para promover uma gestão de custos efetiva torna-se primordial. A seguir, passa-se à descrição das principais práticas de gestão de custos apontadas pelos pesquisadores recorrentes nas MPE (Tabela 1).

Tabela 1

Práticas de gestão de custos nas MPE

| Práticas de gestão de custos | Descrição | Autores |
|--|--|--|
| Custeio variável, margem de contribuição e ponto de equilíbrio | Práticas utilizadas pela maioria das MPE para gerencialmente estabelecer o preço de venda ou serviço, excluindo os custos fixos, com isso, a utilização do conceito de margem de contribuição e ponto de equilíbrio para analisar a margem de lucro. | Menegazzo et al. (2017), Rocha et al. (2019), Zanin et al. (2019) |
| Fluxo de caixa | O fluxo de caixa é uma ferramenta recorrente nas MPE para controlar a movimentação das entradas e saídas de recursos em um período determinado. Na sua aplicação, a gestão otimiza os recursos e evita que sejam utilizados incorretamente. | Costa et al. (2018), Dummer (2018), Silva Rebouças et al. (2018) |
| Orçamento e planejamento de custos | O orçamento de custos é uma ferramenta de controle e planejamento das entidades. Evidencia às informações do passado e faz previsões futuras, estabelecendo financeira e economicamente às atividades empresariais. É uma meta, que a partir dela serão tomadas as decisões dos custos da produção/serviço. | Silva Rebouças et al. (2018), Santos et al. (2020), Oliveira et al. (2021) |
| Controle e análise de custos | O controle e análise de custos é feito através do estudo de todos os gastos relacionados ao produto/serviço, acompanhando as saídas ligadas à produção. Dessa forma, organiza-se a movimentação de todos os gastos da empresa para que se possa estabelecer o custo real dos produtos/serviços. | Oliveira et al. (2021) |
| Formação do preço dos produtos/serviços | O estabelecimento do preço de venda adequado ao produto/serviço está relacionado ao equilíbrio entre os preços do mercado e da empresa, nos quais estão embutidos todos os gastos relacionados, sejam eles diretos ou indiretos. | Oliveira et al. (2021), Rocha et al. (2019) |
| Análise financeira de estoques | A maioria das empresas, pela dificuldade de capital de giro, trabalham com estoque mínimo, mas os estoques também comportam as matérias-primas e componentes dos produtos/serviços. Assim, o acompanhamento tem por finalidade prever as compras necessárias e evitar prejuízos financeiros. | Costa et al. (2018), Peres et al. (2020) |
| Elaboração de relatórios customizados | A contabilidade de custos promove a confecção de relatórios customizados para atender necessidades específicas da produção e dos gestores, para as quais as decisões de custos e rentabilidade dos produtos são consideradas. | Costa et al. (2018), Fernandes et al. (2021) |
| Custeio por absorção | Consiste na identificação de todos os custos envolvidos para a produção de bens ou serviços prestados, sejam eles fixos ou variáveis. As despesas, tanto fixas como variáveis, são lançadas como despesa na apuração do resultado do exercício (método determinado pela legislação do Imposto de Renda no Brasil). | Araújo et al. (2021), Zanin, Souza & Mazzioni (2019), Oliveira et al. (2021), Silva Rebouças et al. (2018), Veloso et al. (2021) |



As práticas elencadas na Tabela 1 são usualmente utilizadas pelas MPE, segundo (Araújo et al., 2021, Cavalcanti, & Santos, 2022). Constatou-se que não existe uma prática melhor ou pior, pois elas se adaptam às empresas consoante suas especificidades, dessa forma, uma prática recorrente e usual em uma empresa pode não ser útil para outra. Além disso, nesse contexto, a relação custo-benefício deve ser observada na aplicação das ferramentas (Araújo et al., 2021, Cavalcanti, & Santos, 2022).

Estudos Anteriores Relacionados ao Tema

Buscou-se na literatura artigos relacionados ao tema – fatores determinantes ou práticas de gestão de custos em microempresas – para analisar os seus objetivos e resultados e compará-los com os obtidos por esta pesquisa.

No estudo de Menegazzo et al. (2017), cujo objetivo foi analisar as práticas de gestão de custos nas MPE de Santa Catarina, a pesquisa realizada com cerca de 300 MPE evidenciou que 74% delas utilizam o custeio variável e 80% fazem o cálculo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio. A pesquisa ainda constatou que a maioria dos gestores possui conhecimento sobre as ferramentas da gestão de custos, sendo uma facilitadora para as decisões que envolvem informações relacionados às MPE.

Na pesquisa realizada por Silva Rebouças et al. (2018), que objetivou analisar os determinantes da gestão de custos na indústria salineira do Rio Grande do Norte, destacaram-se as variáveis: controle e análise de custos, identificação dos custos variáveis, planejamento de custos, utilização do custeio por absorção, acompanhamento de custos, controle e análise de custos. O fator de calcular o custo unitário do produto foi o mais apontado entre os gestores.

Em outra pesquisa, de Costa et al. (2018), cujo objetivo foi identificar a adoção de práticas de gestão de custos nas empresas de fruticultura no Rio Grande do Norte, constataram-se os seguintes fatores: cálculo da margem de contribuição, análise do preço de venda, registro de custos, avaliação e precificação estratégica, análise financeira de estoques, detalhamento das informações de custos em relatórios específicos, monitoramento da competitividade e controle do fluxo de caixa, com destaque para o cálculo da margem de contribuição dos produtos como o mais utilizado por essas empresas.

O estudo de Dummer (2018) buscou verificar, junto aos gestores das MPE, a relevância das informações de custos pela gestão através da análise de desempenho de *slack*. Os resultados evidenciam que, entre os quatro itens analisados para a gestão de MPE, destacaram-se as informações do fluxo de caixa, seguidos respectivamente das informações da contabilidade de custos, da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e do balanço patrimonial. A maioria considera as informações de custos relevantes, mas pouco utilizadas, enquanto o fluxo de caixa obteve o melhor desempenho.

Na pesquisa de Rocha et al. (2019), buscaram identificar a contribuição da gestão de custos na formação do preço em uma indústria de panificação. Os resultados evidenciaram que a gestão de custos promove o detalhamento e a compilação dos custos e despesas dos produtos, sendo um relevante mecanismo para organizar o preço de venda. Foi apontada ainda a utilização da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio na análise gerencial do negócio. Constatou-se no estudo que os preços estavam calculados corretamente, sendo que apenas um produto estava com preço superior ao preço orientativo.

Na pesquisa de Zanin et al. (2019), que objetivou analisar as práticas de gestão de custos nos processos decisórios das empresas, destacou-se o custeio variável como o método mais utilizado. Observou-se que as especificidades das empresas, como faturamento, ramo de atividade e forma de tributação, eram fatores determinantes na gestão de custos, assim como



as decisões de custos eram influenciadas pelo tempo de atividade, destacando-se a experiência dos funcionários que realizam esses controles e promovem as informações.

Santos et al. (2020) buscaram analisar e identificar a utilidade da contabilidade de custos para MPE do Programa Empreendedor de Uberlândia (MG). Os achados da pesquisa demonstraram que a gestão de custos auxilia os administradores nas tomadas de decisões, destacando a relevância dessas informações para o planejamento operacional e estratégico. Ainda relataram que as informações da contabilidade de custos são utilizadas parcialmente pelas gestões, pois se constatou falta de conhecimento técnico dos gestores para utilização plena dessas informações no controle de custos.

No estudo de Veloso et al. (2021), buscou-se analisar a gestão de custos nas MPE de Campo Mourão (PR). Os resultados da pesquisa evidenciaram o custeio por absorção como o método mais utilizado pelas MPE; que a ferramenta mais utilizada foi o *software* Excel; e que os gestores reconhecem a relevância da contabilidade de custos como ferramenta de apoio à gestão, promotoras de auxílio nas tomadas de decisões.

Na pesquisa realizada por Oliveira et al., (2021), que teve por objetivo identificar a relevância da gestão de custos no setor de panificação em Ituiutaba (MG), os resultados evidenciaram que os gestores reconhecem a gestão de custos como essencial para a formação do preço de venda dos produtos, assim como para o planejamento e controle de custos e despesas, destacando-se o custeio por absorção como o mais utilizado entre as empresas pesquisadas.

Procedimentos metodológicos

Quanto aos objetivos, esta pesquisa se enquadra na modalidade descritiva. Segundo Meneses et al. (2019), a pesquisa de cunho descritivo é aquela que busca fazer a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou estabelecer relações entre variáveis, além de observar as opiniões e crenças.

Quanto aos procedimentos, este estudo fundamenta-se na pesquisa de levantamento, que também é chamada de estudo de campo. Trata-se de uma pesquisa que se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer, coletando os dados e investigando o objeto de estudo no seu meio (Leão, 2017).

A abordagem é de caráter quantitativo, ou seja, a pesquisa utiliza dados quantitativos e a estatística para a coleta e análise de informações para, assim, identificar as características pretendidas através da amostra da população estudada. De acordo com Raupp e Beuren (2007), essa forma de abordagem é utilizada nos estudos descritivos, nos quais se procura descobrir e classificar a analogia entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos.

Esta pesquisa busca evidenciar as práticas de gestão de custos nas MPE, destacadas como relevantes por serem responsáveis por fomentar a economia no país, com participação de um terço do PIB brasileiro (Sebrae, 2022).

No que diz respeito aos procedimentos de coleta de dados com os gestores das empresas, a pesquisa mobilizou fontes primárias, com a aplicação de um questionário para a coleta dos dados elaborado a partir do referencial teórico elencado.

O questionário com 21 perguntas em escala de Likert (com variação de 1 a 5, sendo 1 a menos provável e 5 a mais provável) foi direcionado às EPP da cidade de Mossoró (RN). O instrumento de coleta foi enviado via e-mail para os gestores das MPE por meio de endereços obtidos no Sebrae (RN). O questionário foi elaborado a partir do embasamento teórico da Tabela 2, através do Google Forms, no período de setembro a outubro de 2021, e enviado para



os gestores de 114 empresas cadastradas no Sebrae (RN). Obteve-se apenas 48 questionários respondidos, representando 42% da amostra estabelecida.

Tabela 2

Embasamento do questionário

| Embasamento do questionário/temas | Autores que embasaram as questões |
|--|---|
| A utilização da gestão de custos como base na tomada de decisão | Amaral et al. (2021), Scheren et al. (2019), Veloso et al. (2021) |
| A gestão de custos é relevante para o gerenciamento das pequenas e médias empresas | Araújo et al. (2021), Grof (2017), Oliveira et al. (2022) |
| As pequenas e médias empresas sofrem influência da gestão de custos para enfrentar o mercado competitivo | Grof (2017), Oliveira et al. (2022), Veloso et al. (2021) |
| Registro do custo dos produtos | Rocha et al. (2019), Scheren et al. (2019) |
| Avaliação e controle de estoques | Peres et al. (2020) |
| Análise do desempenho da empresa | Scheren et al. (2019) |
| Controle de operações | Scheren et al. (2019), Silveira (2021) |
| Auxílio nas atividades de planejamento | Santos e Chiaretto (2019), Scheren et al. (2019), Queiroz et al. (2021) |
| Determinação do preço de venda dos produtos | Rocha et al. (2019), Wamser et al. (2019) |
| Contribuição na tomada de decisões | Scheren et al. (2019) |

No que tange ao tratamento de dados, destaca-se que foram utilizadas técnicas da estatística descritiva (média, frequência e desvio padrão) e análise fatorial exploratória (AFE) por meio do *software* Statistical Package Social Science (SPSS), versão 20.0, e em seguida os achados da pesquisa foram confrontados com o referencial teórico.

Apresentação e análise dos resultados

Para identificar o perfil dos respondentes, foram abordadas questões correspondentes ao gênero, faixa etária, escolaridade, cargo de atuação na empresa e o tempo de atuação da empresa no mercado, como mostra a Tabela 3.

Tabela 3

Perfil dos respondentes da pesquisa

| Perfil dos respondentes | | Frequência | Porcentagem (%) |
|------------------------------------|--------------------------|-------------------|------------------------|
| Gênero | Masculino | 23 | 47,9 |
| | Feminino | 25 | 52,1 |
| | Total | 48 | 100,0 |
| Faixa etária | Até 20 anos | 2 | 4,2 |
| | Entre 21 e 25 anos | 8 | 16,7 |
| | Entre 26 e 30 anos | 13 | 27,1 |
| | Entre 31 e 45 anos | 18 | 37,4 |
| | Mais de 46 anos | 7 | 14,6 |
| | Total | 48 | 100,0 |
| Escolaridade | Fundamental incompleto | 1 | 2,1 |
| | Fundamental completo | 2 | 4,2 |
| | Médio completo | 10 | 20,8 |
| | Superior incompleto | 5 | 10,4 |
| | Superior completo | 17 | 35,4 |
| | Pós-graduação incompleta | 6 | 12,5 |
| | Pós-graduação completa | 7 | 14,6 |
| Total | 48 | 100,0 | |
| Cargo de atuação na empresa | Proprietário | 33 | 68,7 |



| | | | |
|---|-------------------|-----------|--------------|
| | Sócio-gerente | 7 | 14,6 |
| | Gerente | 6 | 12,5 |
| | Contador | 1 | 2,1 |
| | Diretoria | 1 | 2,1 |
| | Total | 48 | 100,0 |
| Tempo de atuação da empresa no mercado | Até 1 ano | 11 | 22,9 |
| | Entre 1 e 2 anos | 6 | 12,5 |
| | Entre 2 e 3 anos | 10 | 20,8 |
| | Entre 5 e 10 anos | 6 | 12,5 |
| | Mais de 10 anos | 15 | 31,3 |
| | Total | 48 | 100,0 |

O gênero feminino predominou entre os respondentes da pesquisa, correspondendo a 52,1% da amostra. A faixa etária de maior recorrência foi entre 31 e 45 anos, representando 37,4%. Em relação à escolaridade, destacou-se que a maioria (35,4%) possui nível superior. Os gestores que eram proprietários de suas empresas representaram um índice bastante significativo, com 68,7%, enquanto as empresas com mais de 10 anos de atuação no mercado representaram 31,3% da amostra. Buscou-se também identificar o perfil da empresa em seu conhecimento sobre gestão de custos, como informa a Tabela 4.

Tabela 4

Perfil da empresa dos respondentes

| Perfil dos respondentes | | Frequência | Porcentagem (%) |
|--|-------------------------|-------------------|------------------------|
| Alguma gestão de custo é aplicada na empresa | Sim | 33 | 68,7 |
| | Não | 15 | 31,3 |
| | Total | 48 | 100,0 |
| A contabilidade na empresa é realizada | Internamente | 24 | 50,0 |
| | Externamente | 24 | 50,0 |
| | Total | 48 | 100,0 |
| Métodos para registro de custos | Sistema computadorizado | 19 | 39,6 |
| | Manualmente | 9 | 18,7 |
| | Planilhas | 16 | 33,3 |
| | Não utiliza | 4 | 8,4 |
| | Total | 48 | 100,0 |
| Realiza controle de estoque | Sim | 29 | 60,4 |
| | Não | 19 | 39,6 |
| | Total | 48 | 100,0 |
| Setor da empresa | Comércio | 38 | 79,2 |
| | Indústria | 1 | 2,1 |
| | Serviço | 9 | 18,7 |
| | Total | 48 | 100,0 |
| Métodos de custeio utilizados | Custeio por absorção | 27 | 56,0 |
| | Custeio variável | 07 | 14,0 |
| | Nenhum método | 14 | 30,0 |
| | Total | 48 | 100,0 |

Atualmente, a gestão de custos já conta com uma aplicação significativa nas empresas, mas cerca de um terço (31,3%) dos respondentes não aplicam nenhuma gestão de custos nas empresas, média que está abaixo da identificada pelo Sebrae (2022), segundo o qual 60% das MPE não possuem controle de custos. Como causa dessa carência, Santos e Bonfim (2020) constataram a falta de conhecimento de gestão de custos pelos gestores, e o estudo de Zanin et al. (2019) apontou a necessidade de um profissional com conhecimentos técnicos para realizar essa tarefa.



Os sistemas computadorizados já predominam como auxiliares no controle: a pesquisa apontou que 39,6% das empresas utilizam métodos de registros de custos com sistemas computadorizados. Segundo Paula et al. (2019) e Aragão et al. (2021), as empresas têm se adaptado às novas tecnologias digitais para se manterem competitivas no mercado.

Em torno de 60% das instituições realizam controle de estoques, e a maioria dos negócios é do setor de comércio, que somou 79,2% das respostas. Conforme Peres et al. (2020), o controle de estoques é vital para a empresa prover a otimização do processo de compras, pois os recursos são escassos, sendo necessário investir onde há carência de insumos. A Tabela 3 demonstra o ramo de atuação das empresas.

Tabela 5

Ramo das empresas

| Perfil dos respondentes | Frequência | Porcentagem (%) |
|--------------------------------|-------------------|------------------------|
| Acessórios de celular | 1 | 2,1 |
| Alimentação | 8 | 16,5 |
| Artigos para presentes | 1 | 2,1 |
| Bebidas | 1 | 2,1 |
| Cama, mesa e banho | 1 | 2,1 |
| Confecção | 4 | 8,4 |
| Construção | 1 | 2,1 |
| Contabilidade | 1 | 2,1 |
| Eletrônicos | 1 | 2,1 |
| Energia | 1 | 2,1 |
| Ramo da empresa | | |
| Engenharia e consultoria | 1 | 2,1 |
| Material elétrico | 1 | 2,1 |
| Medicamento | 2 | 4,2 |
| Móveis | 2 | 4,2 |
| Ótica | 1 | 2,1 |
| Produtos de limpeza | 1 | 2,1 |
| Reciclagem de metais | 1 | 2,1 |
| Terceirizada de petróleo | 1 | 2,1 |
| Utilidades e eletro móveis | 1 | 2,1 |
| Vestuário | 17 | 35,2 |
| Total | 48 | 100,0 |

O Brasil é a quinta maior indústria do mundo, e a quarta maior em volume de confecções na área têxtil, com produção média de 1,3 milhões de têxteis e 6,7 milhões de vestuários. Sendo autossuficiente em produção de algodão, destaca-se como a maior cadeia têxtil do ocidente, produzindo desde a fibra ao varejo, além de ser o maior exportador mundial nesse segmento. Conforme a Tabela 3, o ramo empresarial predominante foi o de vestuário, representando 35,2% dos respondentes, seguido pela alimentação, com 16,5%. As demais atividades apresentaram baixa participação no estudo (Associação Brasileira de Indústria Têxteis, 2022; Cavalcanti & Santos, 2022).

Práticas da Gestão de Custos

Buscou-se ainda calcular a média e desvio padrão das variáveis que compõem o instrumento de pesquisa, objetivando evidenciar a prática da gestão de custos com maior influência nas MPE, conforme se destaca na Tabela 6. O questionário com 21 questões foi elaborado no modelo da escala de Likert (com variação de 1 a 5, sendo 1 a menos provável e 5 a mais provável) e direcionado via e-mail às microempresas da cidade de Mossoró (RN), cadastradas no Sebrae local. Das 114 empresas convidadas a participar com o envio do



questionário (via Google Forms), apenas 48 responderam, representando 42% da amostra estabelecida.

Tabela 6

Média e desvio padrão das variáveis

| Nº da variável | Descrição da variável | Média | Desvio padrão |
|----------------|--|---------------|---------------|
| V01 | Utilização da gestão de custos como base para a tomada de decisão | 4,5208 | ,71428 |
| V02 | A gestão de custos é relevante para o gerenciamento das pequenas e médias empresas | 4,5208 | ,61849 |
| V03 | As pequenas e médias empresas sofrem influência da gestão de custos para enfrentar o mercado competitivo | 4,3750 | ,78889 |
| V04 | Registro do custo dos produtos | 4,4792 | ,68384 |
| V05 | Avaliação e controle de estoques | 4,3542 | ,75764 |
| V06 | Análise do desempenho da empresa | 4,6458 | ,52550 |
| V07 | Determinação do lucro | 4,6875 | ,51183 |
| V08 | Controle de operações | 4,5208 | ,61849 |
| V09 | Auxílio nas atividades de planejamento | 4,4375 | ,64926 |
| V10 | Determinação do preço de venda dos produtos | 4,6667 | ,51914 |
| V11 | Contribuição na tomada de decisões | 4,5208 | ,58308 |

Por meio dos achados deste estudo, destaca-se que a variável de maior frequência é a V7, a qual enfatiza a determinação do lucro, que obteve uma média de 4,68. A determinação de custos é essencial para a avaliação dos estoques, análise e determinação dos preços, entre outros. Os métodos são desenvolvidos para verificar, determinar e estimar os custos, realizar avaliações e promover a melhoria das instituições. Porém, a sua manipulação só pode ser eficaz se houver um correto e completo entendimento dos custos, visto que estes constituem a informação de base para os métodos e análises (Peres et al., 2020, Rocha et al., 2019).

Fatores Determinantes da Gestão de Custos nas MPE

Nesta seção, buscou-se evidenciar fatores determinantes da utilização da gestão de custos para as organizações estudadas. Para isso, utilizou-se a AFE, que pode ser entendida como uma técnica multivariada que visa encontrar por meio de uma matriz de dados, fatores também chamados de variáveis latentes que representem da melhor forma um conjunto de variáveis (Brown, 2006). Buscando evidenciar a confiabilidade e adequação da amostra para aplicação dessa técnica, utilizaram-se os seguintes testes: alpha de Cronbach, Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e Esfericidade de Bartlett (Hair Jr. et al., 2010). Na Tabela 7, apresentam-se os resultados desses testes e os parâmetros de análise.

Tabela 7

Resultados dos testes

| Testes | Resultados da pesquisa | Parâmetros hair et al. (2010) |
|--------------------------|------------------------|-------------------------------|
| KMO | ,790 | Maior que 0,7 |
| Esfericidade de Bartlett | ,000 | Menor que 0,05 |
| Alpha de Cronbach | ,916 | Maior que 0,60 |

Com os dados da pesquisa foi possível verificar que a AFE é adequada, tendo em vista que os testes realizados superaram os parâmetros definidos por Hair Jr. et al. (2010). O primeiro teste realizado para essa adequação foi o KMO, responsável por demonstrar a relação existente



entre as variáveis testadas pelo estudo. Caso a relação obtida seja pequena ou inferior aos parâmetros definidos (nesse caso, superior a 0,7), considera-se a técnica estatística como adequada.

Em seguida, realizou-se o teste de Esfericidade de Bartlett, o qual busca verificar a situação da relação entre as variáveis e a população objeto de estudo, avaliando a significância de todas as correlações presente na matriz de dados, dado que foi inferior a 0,05 (Vieira et al., 2019).

Já o último teste utilizado é o alpha de Cronbach, utilizado para demonstrar a confiabilidade do instrumento de pesquisa, sendo que o seu valor constitui a média de correlação entre os questionamentos (variáveis) que fazem parte do instrumento de pesquisa. Dessa forma, o valor de alpha é influenciado pela quantidade de variáveis e pelo tamanho da amostra, e no caso desta pesquisa o alpha foi satisfatório, observando que as variáveis validadas para a AFE foram aquelas com variação superior a 0,60 (Vieira et al., 2019).

Foi realizado ainda o teste de variância, conforme demonstra a Tabela 8.

Tabela 8

Resultado do teste de variância

| Fatores | Somadas de extração de carregamentos ao quadrado | | | Somadas de rotação de carregamentos ao quadrado | | |
|---------|--|----------------|--------------|---|----------------|--------------|
| | Total | % de variância | % cumulativa | Total | % de variância | % cumulativa |
| 1 | 6,180 | 56,183 | 56,183 | 3,958 | 35,986 | 35,986 |
| 2 | 1,098 | 9,986 | 66,168 | 3,320 | 30,182 | 66,168 |

Esse teste verifica o percentual de explicação do agrupamento das variáveis, bem como o número de fatores em que as variáveis foram agrupadas. Através dos resultados, as variáveis foram agrupadas em dois fatores, que explicam em cerca de 66% este agrupamento. Ressalta-se que tal, valor é aceitável de acordo com Hair et al. (2010). Em seguida, foi realizada a nomeação ou rotulação dos fatores, para o que se pode utilizar como base a variável que apresenta maior carga fatorial para representar cada fator.

Na Tabela 9, apresentam-se o agrupamento e a composição dos fatores da análise fatorial exploratória com os fatores determinantes na gestão de custos nas MPE.

Tabela 9

Fatores determinantes nas micro e pequenas empresas

| Fator | Variável | Carga fatorial |
|---|---|----------------|
| Fator 1 Controle e avaliação de estoques | V05 – Avaliação de controle de estoque | ,820 |
| | V06 – Análise de desempenho da empresa | ,705 |
| | V07 – Determinação do lucro | ,611 |
| | V08 – Controle de operações | ,698 |
| | V09 – Auxílio nas atividades de planejamento | ,716 |
| | V10 – Determinação de preços de vendas dos produtos | ,729 |
| | V11 – Contribuição na tomada de decisão | ,673 |

Como se pode observar, no fator 1, destaca-se a variável V05 como sendo a de maior carga fatorial, representando um percentual de 0,820. Essa variável é descrita como controle e avaliação dos estoques, sendo assim, optou-se por nomear o fator de “controle e avaliação de estoques”.



Outra variável que se destacou no fator 1 foi a V06 — análise de desempenho da empresa, com 0,705. O resultado dessa variável não obteve o mesmo destaque nas pesquisas realizadas por Dummer (2018) e Silva Rebouças et al. (2018), nas quais o fluxo de caixa destacou-se como ferramenta de melhor utilização para avaliação do desempenho empresarial; mas evidenciou-se na pesquisa de Scheren et al. (2019) como prática determinante para a gestão de custos, pois promove a distribuição de recursos para as áreas de maior rentabilidade, possibilitando a maximização do lucro.

Já quanto à variável V07 — determinação do lucro, com percentual de 0,611, assertividade dos respondentes está consoante o estudo de Zanin et al. (2019), no qual a gestão de custo é uma relevante ferramenta para se calcular a margem de lucro, principalmente através do custeio variável; nesse entendimento, Veloso et al. (2021) observam que a margem de lucro, calculada pelo custeio variável, não sofre interferência dos custos fixos, pois esses não aumentam proporcionalmente ao volume de produção, mas observa que essa ferramenta é eficiente para o curto prazo. Quanto ao longo prazo, as empresas devem estudar suas especificidades e as influências dos custos fixos no transcorrer do tempo, já que isso poderá afetar o cálculo da margem de lucro.

Por sua vez a variável V08 — controle de operações apresentou percentual de 0,698. O Sebrae (2022) evidenciou em estudo que 60% das ME não possuem controle de custos em suas operações, coadunando os resultados desta pesquisa, que obteve índice de cerca de 70% dos respondentes. Ainda conforme esse entendimento, Saldanha e Brambilla (2020) observaram que o controle das operações permite a melhoria dos processos, pois identifica os desperdícios, reduzindo os custos e aumentando a rentabilidade. Essa assertiva também foi observada nas pesquisas realizadas por Santos et al. (2020) e Zanin et al. (2019).

A variável V09 – auxílio nas atividades de planejamento obteve percentual de 0,719. Wamser et al. (2019) coadunam o entendimento de que a gestão das operações promove a eficácia do planejamento empresarial, reduzindo os custos e aumentando a rentabilidade. Ainda, Veloso et al. (2021) observaram que o custeio por absorção é vantajoso para o planejamento de longo prazo. Santos et al. (2020) relataram em seu estudo que as informações de custos são relevantes para o planejamento operacional e estratégico das empresas, apesar da falta de conhecimento técnico por parte dos gestores para utilizar informações da gestão de custos.

Quanto à penúltima variável do fator 1, V10 — determinação do preço de venda dos produtos, Zanin et al. (2021) e Veloso et al. (2021) destacam a função principal do custeio variável para estabelece o preço de vendas dos produtos; coaduna esse entendimento a pesquisa de Rocha et al. (2019), que aponta o custeio variável como o mais indicado para estabelecer o preço de venda por considerar os cálculos da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio na gestão de custos. Ainda sobre esse fator, Araújo et al. (2021) relataram que o custeio por absorção não seria o ideal para estabelecer o preço de venda, pois inclui o custo fixo na unidade produzida, promovendo a perda de competitividade das empresas.

Sobre a última variável, V11 — contribuição na tomada de decisão, com percentual de 0,673, Saldanha e Brambilla (2020) destacam a relevância da gestão de custos no processo de tomada de decisão de como, onde e quando investir os recursos disponíveis para maximização dos negócios. O mesmo ocorre no estudo de Zanin et al. (2019) sobre práticas de gestão de custos nos processos decisórios de empresas catarinenses, que evidenciou o custeio variável como mais usual que variáveis como faturamento, ramo de atividade e forma de tributação entre os fatores que influenciam nas decisões de gestão de custos dessas empresas.

Os estoques representam a aplicação de recursos financeiros e contemplam todos os produtos que a empresa utiliza no desenvolvimento de suas atividades (Peres et al., 2020), pois estão ligados diretamente aos recursos financeiros e estratégicos da instituição, e quando bem



gerenciado trazem benefícios e resultados positivos, além de crescimento econômico para a empresa. Segundo Peres et al. (2020) e Querino et al. (2021), a gestão de estoques tem como principal objetivo a redução de custos e, para isso, precisar abranger todos os espaços e atividades da organização, sendo uma ferramenta utilizada para a disponibilidade de produtos tendo em vista a gestão eficiente de estoques.

Na Tabela 10 apresentam-se as variáveis do fator 2 (competitividade). Já no fator 2, nominado competitividade, a variável de maior ênfase corresponde à variável V3, descrita como a utilização da gestão de custos para auxiliar no enfrentamento do mercado competitivo, pois para se manterem efetivas no mercado, as empresas precisam avaliar o ambiente competitivo, manter-se nele e conquistar novos clientes. Essa tarefa se torna cada dia mais complexa, dado que as margens de lucro estão cada vez mais reduzidas pela concorrência (Silveira, 2021).

Tabela 10

Fatores determinantes nas micro e pequenas empresas

| Fator | Variável | Carga fatorial |
|------------------------------------|--|----------------|
| Fator 2 Competitividade | V01 – Utilização da gestão de custos como base na tomada de decisão | ,749 |
| | V02 – A gestão de custos é relevante para gestão das médias e pequenas empresas | ,841 |
| | V03 – As MPE sofrem influência da gestão de custos para enfrentar o mercado competitivo | ,855 |
| | V04 – Registro de custos dos produtos | ,683 |

Quanto à variável V01 — Utilização da gestão de custos como base na tomada de decisão, o percentual de 0,749 corrobora o estudo de Zanin et al. (2019), no qual destacam a relevância da gestão de custos para as decisões empresariais, mas observam que, nas MPE, essas informações são pouco utilizadas por falta de conhecimento técnico dos gestores. Concordam com esse entendimento Santos et al. (2020) e Saldanha e Brambilla (2020), que destacam que as informações de custos ajudam no processo decisório dos gestores visto que otimizam a aplicação de recursos.

Por sua vez, na variável V02 — sobre a relevância da gestão de custos para a administração das empresas, Scheren et al. (2019) corroboram os resultados dessa variável, segundo a qual a gestão de custos é essencial para superar as adversidades do mundo dos negócios. Wamser et al. (2019) asseveram que a gestão de custos promove a eficácia organizacional, pois a empresa passa a operar com uma margem de lucro estabelecida. Conforme o Sebrae (2022), apesar de 60% das empresas não utilizarem o controle de custos, elas são unânimes em reconhecer sua relevância (Queiroz et al., 2021; Santos & Chiaretto, 2019).

Sobre a variável V03 — as MPE sofrem influência da gestão de custos para enfrentar o mercado competitivo, conforme Aragão et al. (2021), as empresas necessitam acompanhar as mudanças do mercado, principalmente no tocante às tecnologias digitais que promovem a redução de custos, portanto, estar atento ao que ocorrer externamente é fundamental para ser manter competitivo. Consoante Cavalcanti e Santos (2022), esse fator seria essencial para equiparar-se ou sobrepujar os concorrentes. Por sua vez, Costa et al. (2018) observam a necessidade de promover o monitoramento da competitividade, isto é, o que os concorrentes estão fazendo com relação à gestão de custos.

A última variável do fator 2, V04 — Registro de custos, constatou-se na pesquisa que 39% das empresas utilizam sistemas informacionais. Conforme Veloso et al. (2021), o método



de custeio por absorção, com utilização de planilha elaborada no *software* Excel, foi predominante em sua pesquisa, porém, neste estudo, o custeio por absorção foi o mais utilizado, ainda que com os registros em sistemas computadorizados.

Esse registro é realizado gerencialmente através do custeio variável, visto que apresenta a margem de contribuição, que aponta a rentabilidade dos produtos e o ponto de equilíbrio, e define o patamar de produtos que precisam ser vendidos para cobrir os custos fixos. Essa ferramenta é fundamental para o planejamento empresarial. Já o custeio por absorção é utilizado nos registros contábeis da empresa para atender à legislação tributária do país (Araújo, Margueiro & Morais, 2021; Rocha et al., 2019; Veloso et al., 2021; Zanin et al., 2019).

Nos estudos analisados, há unanimidade no reconhecimento da gestão de custos como relevante para o processo decisório. Evidenciou-se ainda a falta de habilidade para utilizar a gestão de custos. Dessa forma, Zanin et al. (2019) apontaram a necessidade de um profissional com experiência para desenvolver essa tarefa.

Dummer (2018) destaca o fluxo de caixa como a ferramenta mais almejada, mas pouco utilizada por falta de conhecimento dos gestores. Rocha et al. (2019) e Zanin et al. (2019) destacaram o custeio variável como o mais utilizado pelas MPE — os primeiros na utilização dos conceitos de margem de contribuição e ponto de equilíbrio na análise gerencial, e os últimos na análise das especificidades dos tipos de empresas para utilização dessa ferramenta. Zanin, Magro, & Mazzioni (2019) constataram em sua pesquisa a predominância do custeio por absorção na utilização pelas MPE.

Na pesquisa de Zanin et al. (2019), destacou-se a relevância do custeio variável para a gestão, com ênfase na necessidade de um profissional com conhecimento técnico para promover as informações da gestão de custos.

Considerações finais

Esta pesquisa teve como objetivo evidenciar os determinantes da gestão de custos nas MPE da cidade de Mossoró (RN). Para isso, utilizou-se da abordagem quantitativa com participação de gestores de MPE da cidade selecionada.

A gestão de custos é aplicada nas empresas de 70% dos respondentes, e verificou-se também que os determinantes mais evidentes para essas empresas foram o controle e a avaliação de estoque, tal como a competitividade entre seus concorrentes no mercado. Percebeu-se que a gestão dos custos para os gestores oferece subsídios para orientar a tomada de decisões, assim como os participantes consideraram relevantes as informações de controle de custos para o planejamento e análise de desempenho da empresa. Entende-se que essa pesquisa conseguiu atingir seu objetivo, que foi evidenciar os determinantes da gestão de custos nas MPE, o que se obteve por meio da análise dos dados.

Ressalta-se que cerca de 30% das empresas não utilizam nenhum método de custos e por volta de 43% delas estão no mercado há mais de 5 anos, algumas com mais de uma década. Portanto, esse nível ainda é considerável, pois a redução de custos é um dos principais mecanismos para que as empresas consigam obter melhores resultados. Existem formas que podem ser utilizadas para realizar uma gestão de custos eficaz, como o uso de tecnologias adequadas, métodos de custeio e ferramentas de análise. Assim, quando feito corretamente, o controle dos custos proporciona benefícios para a organização.

A contribuição para os estudos acadêmicos está em mostrar a relevância do conhecimento da gestão de custos, identificar se os gestores conhecem ou usam as ferramentas e mostrar a necessidade da gestão de custos como uma ferramenta de apoio à tomada de decisões nas MPE.



Quanto aos limites do trabalho, destaca-se a amostra do estudo, a qual se restringe às micro e pequenas empresas de Mossoró (RN), o que não possibilita a generalização dos resultados, mas abre margens para a replicação do estudo em outras localidades. Assim, aponta-se, para futuras pesquisas, a importância de ampliar a amostra estudada, envolvendo outras cidades, bem como identificar os principais fatores que motivam a ausência de controles efetivos custos pelas MPE.

Referências

- Amaral, E. A. D., Marcelino, J. A., & Bressan, I. C. (2021). A importância da controladoria no combate a falências de micros e pequenas empresas. *Revista Controladoria e Gestão*, 2(1), 388-401. <https://www.seer.ufs.br/index.php/rcg/article/view/14121>
- Aragão, J. D., Braga, F. L. P., & Viana, F. D. F. (2021). Inovação e empreendedorismo: uma análise lexical a partir de estudos científicos internacionais e nacionais brasileiros (2015-2019). *Research, Society and Development*, 10(6), e20610615728. <https://doi.org/10.33448/rsd-v10i6.15728>
- Araújo, M. B., Margueiro, E. A., & Moraes, M. D. O. (2021). O dilema dos métodos de custeio e das ferramentas de gerenciamento de custos: Uma proposta conceitual. *Research, Society and Development*, 10(9). <https://doi.org/10.33448/rsd-v10i9.18638>
- Associação Brasileira de Indústria Têxteis – ABIT. (2022). <https://www.abit.org.br/>
- Braga, G. H. R., Cervi, R. G., & Oliveira, P. A. (2020). Aferição dos custos da qualidade na produção de compensados de madeira pelo método de custeio ABC (Activity Based Costing) e por Absorção. *Custos e @gronegocio on line*, 16(3), 382-410. <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero3v16/OK%2016%20compensados.pdf>
- Brasil. (2006, 15 de dezembro). Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. *Diário Oficial da União*. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm
- Brown, T. A. (2006). *Confirmatory factor analysis for applied research*. The Guilford Press.
- Cavalcanti, A. M., & Santos, G. F. (2022). A indústria têxtil no Brasil: uma análise da importância da competitividade frente ao contexto mundial. *Exacta*, 20(3), 706-726. <https://periodicos.uninove.br/exacta/article/view/17784>
- Costa, W. P. L. B., Silva, J. D., Leone, R. J. G., Félix Júnior, L. A., & Silva, S. L. P. (2018). Fatores determinantes para adoção das práticas da gestão de custos nas empresas de fruticultura. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*. Associação Brasileira de Custos. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4533>
- Dummer, M. C. R. (2018). Importância e utilização da contabilidade de custos nas micro e pequenas empresas: uma análise comparativa com outras ferramentas contábeis pela matriz de Slack. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 5(2), 147-165. <https://doi.org/10.26694/2358.1735.2018.v5ed26847>



- Fernandes, J. L. N., Fernandes, B. Á. O. F., & Santos Couto, E. (2021). Análise custo/volume/lucro como instrumento para gestão dos batedores artesanais de açaí do Quilombo do Igarapé São João–Abaetetuba Pará. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*. Associação Brasileira de Custos. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4871>
- Grof, R. A. (2017). *Micro e pequenas empresas para sempre? Desafios para o Brasil* [Dissertação de Mestrado, Universidade Presbiteriana Mackenzie]. Adelpha Repositório Digital. <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3462>
- Hair Jr., J. F., Black W. C., Babin B. J., & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate Data Analysis* (7a ed). Prentice Hall.
- Leão, L. M. (2017). *Metodologia do estudo e pesquisa: facilitando a vida dos estudantes, professores e pesquisadores*. Vozes.
- Máximo, W. (2022, 5 de agosto). Pequenos negócios geram 72% das vagas de emprego no primeiro semestre. *Agência Brasil*. <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2022-08/pequenos-negocios-geram-72-das-vagas-de-emprego-no-primeiro-semester>
- Menegazzo, G. D., Lunkes, R. J., Mendes, A., & Schnorrenberger, D. (2017). Utilização de sistemas de custos em micro e pequenas empresas de Santa Catarina. *REMIPE – Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco*, 3(2), 172-192. <https://doi.org/10.21574/remipe.v3i2.12>
- Menezes, A. H. N., Duarte, F. R., Carvalho, L. O. R., & Souza, T. E. S. (2019). Metodologia científica: teoria e aplicação na educação a distância. *Universidade Federal do Vale do São Francisco, Petrolina-PE*. Recuperado em 22 de abril, <https://portais.univasf.edu.br/noticias/univasf-publica-livro-digital-sobre-metodologia-cientifica-voltada-para-educacao-a-distancia/livro-de-metodologia-cientifica.pdf>
- Oliveira, C. E., Souza, E. M., & Costa, L. B. (2021). Análise da importância da gestão de custos para a precificação na perspectiva dos gestores de empresas do setor de panificação. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*. Associação Brasileira de Custos. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4837>
- Oliveira, E. A. B., Neves, F. J. T., & Oliveira Morais, A. P. (2022). O tratamento diferenciado das microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil e as tendências law and economics. *RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, 1(41), 1-33. <https://doi.org/10.12957/rfd.2022.51711>
- Paula, S. D., Corrêa, V., & Silva, A. D. (2019). A contabilidade de custos e seu destaque na gestão. *Revista Eletrônica Organizações e Sociedade*, 8(9), 125.
- Peres, S. R., Caldas Rabelo, J., Furquim, M. G. D., & Sousa Júnior, J. C. (2020). Avaliação de implantação da ferramenta de controle de estoques curva ABC em uma empresa de produtos agropecuário. *Revista Brasileira de Administração Científica*, 11(3), 144-154. <https://doi.org/10.6008/CBPC2179-684X.2020.003.0010>



- Queiroz, R. S., Ferreira, C. D. M., Sampaio, R. R. F., & Valdevino, R. Q. S. (2021). Planejamento tributário estratégico em uma empresa prestadora de serviços a administração pública federal. *Revista Conhecimento Contábil*, 11(2), 32-52. <http://periodicos.apps.uern.br/index.php/RCC/article/view/3609>
- Querino, F. F., Miranda, L. P., & Beraldo, D. F. A. (2021). Análise bibliométrica sobre o impacto da inovação na gestão de estoque. *ABCustos*, 16(3), 28-58.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2007). Compartilhamento do conhecimento em incubadoras brasileiras associadas à Anprotec. *RAM – Revista de Administração Mackenzie*, 8(2), 38-59. <https://doi.org/10.1590/1678-69712007/administracao.v8n2p38-58>
- Rocha, I. C., Oliveira, A. M., Soares, F. I. L., Silva, G. V., Oliveira, A. M., Valdevino, R. Q. S., & Oliveira, M. C. S. (2019). A contabilidade de custos como ferramenta na formação do preço de venda em uma indústria em panificação. *Brazilian Journal of Development*, 5(9), 15957-15980. <https://doi.org/10.34117/bjdv5n9-161>
- Saldanha, B. S., & Brambilla, F. R. (2020). Impactos da gestão de custos nos resultados de uma empresa prestadora de serviços. *Revista UNILUS Ensino e Pesquisa*, 17(46), 71-91. <http://revista.unilus.edu.br/index.php/ruep/article/view/1252/u2020v17n46e1252>
- Santos, D. P. G., Santos, D. P. G., & Bomfim, T. F. S. (2020). Práticas de gestão de custos: um estudo comparativo das MPE's dos seguimentos de construção civil, e autopeças de um município do estado da Bahia. *Brazilian Journal of Development*, 6(2), 7985-8004. <https://doi.org/10.34117/bjdv6n2-199>
- Santos, E. F. (2021). Reflexões teóricas sobre confiança interorganizacional e mecanismos de governança da gestão de custos interorganizacionais. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 13(2), 130-150. <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v13i2.79241>
- Santos, G. D. D., & Chiaretto, S. (2019). O planejamento estratégico como uma vantagem competitiva de mercado: papel do planejador. *Revista Eletrônica Acervo Científico*, 2, e339. <https://doi.org/10.25248/reac.e339.2019>
- Scheren, G., Werne, I. J., & Santos, A. P. (2019). Análise custo-volume-lucro: aplicação em pequena indústria de alimentos com gama diversificada de produtos. *Iberoamerican Journal of Industrial Engineering*, 11(21), 96-121. <https://incubadora.periodicos.ufsc.br/index.php/IJIE/article/view/v11n2104>
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae. (2022). <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae>
- Silva Rebouças, L., Rocha, E. M., Silva, J. D., Costa, W. P. L. B., Silva, S. L. P., & Nascimento, Í. C. S. (2018). Práticas de gestão de custos nas indústrias salineiras do Estado do Rio Grande do Norte. *Caderno Profissional de Administração da UNIMEP*, 8(2), 95-114. <https://www.cadtecempa.com.br/ojs/index.php/httpwwwcadtecempa.combrojsindexphp/article/view/196>



- Silveira, A. B. (2021). Tecnologia como vantagem competitiva na gestão estratégica de compras. *RECIMA21 – Revista Científica Multidisciplinar*, 2(5), e25392. <https://doi.org/10.47820/recima21.v2i5.392>
- Veloso, L. C., Walker, L. V., Silva, B. N., & Costa, M. A. S. (2021). A utilização da gestão de custos em micro, pequenas e médias empresas em uma região do estado do Paraná. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*. Associação Brasileira de Custos. <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/4834>
- Vieira, K. C., Paiva, A. L., Antonialli, L. M., & Sugano, J. Y. (2019). Trinta anos de análise multivariada de dados no campo da gestão estratégica: uma revisão sistemática. *REUNA*, 23(3), 71-91. <https://doi.org/10.21714/2179-8834/2018v23n3p71-91>
- Wamser, R., Eyerkauffer, M. L., & Rengel, R. (2019). Gestão de custos: desenvolvimento de uma ferramenta gerencial de custeio híbrido para empresas prestadoras de serviços contábeis. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 11(1), 123-141. <https://doi.org/10.5380/rcc.v11i1.64488>
- Zanin, A., Magro, C. B. D., & Mazzioni, S. (2019). Características organizacionais e a utilização da gestão de custos no processo decisório. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 1-19. <https://doi.org/10.16930/2237-766220192793>