

## FATORES CONSTITUTIVOS PARA ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DA GESTÃO DE CUSTOS

## CONSTITUTIVE FACTORS FOR ADOPTION OF COST MANAGEMENT PRACTICES

**Silvio Paula Ribeiro**

Doutorado em Ciências Contábeis pela UNISINOS  
Docente na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS)  
e-mail: [spribeiro@hotmail.com](mailto:spribeiro@hotmail.com)

**Macla Toyoko Tsunoda**

Graduada em Ciências Contábeis pela Univ. Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS)  
e-mail: [toyomacla@hotmail.com](mailto:toyomacla@hotmail.com)

**Thamires Fernandes de Oliveira**

Graduada em Ciências Contábeis pela Univ. Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS)  
e-mail: [thamiresfoliveira1@gmail.com](mailto:thamiresfoliveira1@gmail.com)

**Tamires Sousa Araújo**

Doutorado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU)  
Docente na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS)  
e-mail: [tamiresousa124@hotmail.com](mailto:tamiresousa124@hotmail.com)

**Resumo**

O presente estudo tem o objetivo de identificar os fatores mais utilizados na gestão de custos pelos microempreendedores durante a pandemia de Covid 19. De modo específico visa identificar se a pandemia da Covid 19 trouxe mais dificuldades para administrar os custos. A obtenção dos dados foi por meio de uma aplicação de um questionário estruturado, junto aos microempreendedores. A análise dos dados obtidos foi baseada em uma análise fatorial exploratória. A partir dos resultados, foi possível identificar 09 (nove) fatores utilizados na gestão de custos pelos microempreendedores: anotações dos custos em planilhas no computador ou em agendas/cadernos, controle de entradas e saídas de dinheiro do caixa, anotações de todo gasto realizado, comparação do preço com o dos concorrentes, previsão do custo do concorrente, previsão os bens, direitos e obrigações da concorrência, analisa a vida útil dos produtos, faz o custeio da qualidade, define os preços dos seus produtos estrategicamente. Estes fatores foram classificados em quatro componentes, com percentual de 80,904 de variância explicada. Vale ressaltar que a pandemia da Covid 19, não trouxe outras dificuldades na gestão de custos.

**Palavras-chave:** gestão de custos; determinantes; análise fatorial exploratória.

**Abstract**

This study aims to identify the factors most used in cost management by microentrepreneurs during the COVID-19 pandemic. Specifically, it aims to identify whether the COVID-19 pandemic brought more difficulties in managing costs. Data collection was done through an application of a structured questionnaire with microentrepreneurs. The analysis of the data obtained was based on an exploratory factorial method. As of the results, it was possible to

- a) Submissão em: 30/12/2021.
- b) Envio para avaliação em: 29/01/2022.
- c) Término da avaliação em: 29/01/2022.
- d) Correções solicitadas em: 29/01/2022.
- e) Recebimento da versão ajustada em: 15/02/2022.
- f) Aprovação final em: 26/02/2022.

identify 09 (nine) factors used in cost management by microentrepreneurs: cost annotations in spreadsheets on the computer or in diaries/ notebooks, control of cash inflows and outflows, annotations of all expenses incurred, price comparison with that of competitors, competitor's cost forecast, competitor's assets, rights and obligations forecast, product life cycle analysis, quality costing and strategic product pricing definition. These factors were classified into four components, with 80.904 percentage of variance explained.

It is worth mentioning that the Corona crisis, did not bring other difficulties in cost management.

**Keywords:** cost management; determinants; exploratory factor analysis.

## 1 Introdução

O progresso da contabilidade gerencial tem sido algo estudado de várias maneiras em diferentes temas. Uma das abordagens disponíveis leva em conta que as mudanças ocorridas neste avanço decorreram das pressões do mundo dos negócios, que ocasionaram diferentes problemas (NAPIER, 2006). Para uma gestão efetiva baseada em informações reais se faz necessário a utilização de métodos que forneçam informações fidedignas que auxiliem na tomada de decisões. E essas informações são necessárias para todo tipo de organização, principalmente aos microempreendedores.

De acordo com Leone e Leone (2010), a gestão de custos tem a sua origem na contabilidade de custos, aonde o setor da contabilidade de determinada empresa/organização fornece informações necessárias sobre os custos de produção, para que auxilie na tomada de decisão. Existem diversas técnicas na gestão de custos, e segundo (SPANHOLI; MODEL, 2017), as práticas de custos mais utilizados são: ABC/custeio baseado em atividades, custo do ciclo de vida, custo da qualidade, custo alvo/custo meta, custo padrão, kaizen, custo da cadeia de valor, planejamento estratégico, orçamento operacional e custeio variável.

Na pesquisa desenvolvida por Queiroz (2005), em Seridó Potiguar (RN) identificou que 69,1% dos gestores das micro e pequenas empresas participantes da pesquisa, usam a informação contábil apenas para obrigações fiscais e trabalhista e destes, 42,6% as utilizam como um dado relevante na tomada de decisão. Grande parte das micro e pequenas empresas, utilizam nos negócios a intuição e improvisação de seu gestor (KASSAI, 1997).

As micro e pequenas empresas têm grande protagonismo na economia brasileira, pois são responsáveis por grande parte dos empregos formais, distribuição de renda, arrecadação de tributos, ajudam no desenvolvimento da região em que atuam. Apenas em 2020, foram criadas 626.883, microempresas e pequenas empresas, desse total, 535.126 são microempresas (SEBRAE, 2013).

No entanto, mesmo com a grande quantidade de microempresas abertas, a falta de conhecimento de instrumentos gerenciais, ainda contribui para estagnar o crescimento dessas empresas, já que muitas das vezes o gerenciamento é feito de forma intuitiva (LIMA; IMONIANA, 2008). A ausência da assessoria de um contador é outro fator que contribui na mortalidade dessas empresas (SALES; BARRO; PEREIRA, 2011).

Os fatores determinantes para adoção das práticas da gestão de custos nas micro e pequenas empresas, também foram abordados como mecanismo de suporte ao processo de gestão (SANTOS; DOROW; BEUREN, 2015; FARIAS; ARAÚJO; FERNANDES, 2016; REBOUÇAS *et al.*, 2018; COSTA *et al.*, 2019).

Mediante ao conjecturado acima, a questão que norteia a pesquisa é: quais os fatores determinantes na prática da gestão de custos pelos microempreendedores do município de Castilho (SP), durante a pandemia de Covid 19? A partir dela, traçou-se o objetivo geral de

identificar os fatores mais utilizados na gestão de custos pelos microempreendedores durante a pandemia de Covid 19. De modo específico pretende identificar se a pandemia da Covid 19 trouxe mais dificuldades para administrar os custos.

Os estudos das práticas de custos justificam-se por auxiliar na gestão das organizações e, os autores (REBOUÇAS *et al.*, 2018), sugeriram aplicação de pesquisas, nesta temática, em diversos setores da economia. Por sua vez, esse estudo tem capacidade de verificar as técnicas de gestão de custos adotado pelos pequenos empresários participantes da pesquisa, gerando então informações relevantes para pesquisas futuras. O interesse pelo tema refere-se pela importância que as pequenas e médias empresas apresentam para a economia (MIRANDA *et al.*, 2013).

Quanto ao método e procedimentos de pesquisa, esse estudo se caracteriza como *survey* de caráter quantitativo. Foi adaptado um questionário (SILVA *et al.*, 2019), para coleta de dados, entre pequenos empresários da cidade de Castilho, SP. A amostra foi composta por 53 (cinquenta e três) microempreendedores do referido município.

E, a prévia dos resultados da análise fatorial permitiu identificar e classificar 09 (nove) fatores utilizados na gestão de custos pelos microempreendedores: anota os custos em planilhas no computador ou anotações em agendas/cadernos, controle de entradas e saídas de dinheiro do caixa, anota todo gasto feito, compara o preço com o dos concorrentes, prevê o custo do concorrente, prevê os bens, direitos e obrigações da concorrência, analisa a vida útil dos produtos, faz o custeio da qualidade, define os preços dos seus produtos estrategicamente.

Estes fatores foram classificados em (04) quatro componentes (controle, análise/preço/concorrência, análise/ativo/passivo/concorrência e qualidade/estratégia), com percentual de 80,904 de variância explicada. Vale ressaltar que a pandemia da Covid 19, não trouxe outras dificuldades na gestão de custos.

Apontamentos explicitados em detalhes, no item referente à análise dos dados.

## 2 Referencial Teórico

Os estudos acerca das práticas da gestão de custos utilizadas pelas empresas, possibilitam uma gestão com maior eficiência, auxiliam na mensuração dos diversos custos envolvidos na atividade produtiva e possibilitam maior desenvolvimento das empresas, e conseqüentemente, da região (COSTA *et al.*, 2019).

Nesta direção, Rebouças *et al.*, (2018, p.110-111), “a prática de gestão de custos tem se mostrado uma ferramenta fundamental para modelo de estratégias e tomada de decisões, pois estas dispõem de informação que estão interligados entre a contabilidade de custos e o processo de gestão”.

Ao evidenciar quais os procedimentos gerenciais por pequenas e médias empresas, apresenta-se que a tomada de decisão é centralizada no proprietário destas empresas, que utiliza a experiência pessoal e consulta a família para tomar decisões, onde o contador não é procurado para discussões sobre o resultado da organização (SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016).

Conforme Santos *et al.*, (2017), a maioria dos gestores de pequenas e médias empresas não se utilizam de artefatos gerenciais responsáveis por determinar o custo dos produtos e auxiliar na realização do controle financeiro da empresa, bem como na realização do planejamento das atividades e do controle gerencial da empresa. Conforme Moreira *et al.*, (2013), a maioria dos gestores confiam na própria experiência, considerando-a importante no momento de lidar com as situações adversas do cotidiano.

Constatou-se que os gestores se utilizam do sistema de custos variável para auxiliá-los em seu processo de tomada de decisões. Porém, não é realizada uma análise complexa dos relatórios emitidos pelo sistema de custos, deste modo os gestores não se utilizam da capacidade plena das informações disponíveis em benefício de uma prática de gestão

potencialmente mais favorável para a gestão (HECKE; VOESE; NASCIMENTO, 2010).

Em contrapartida, Sousa e Silva (2019) identificaram a falta de conhecimento dos proprietários dos estabelecimentos quanto aos artefatos gerenciais, onde a maioria dos respondentes realizam pouco ou nenhum gerenciamento de custos. Conforme Santos, Dorow e Beuren (2016), um dos sistemas mais utilizados é o manual. De acordo com o estudo de (COSTA *et al.*, 2019), a prática de gestão de custo mais utilizada é a realização do cálculo da margem de contribuição.

Fato relevante é que a análise financeira é realizada por quase todas as empresas e a análise dos preços de venda também é feita por todas as empresas envolvidas na pesquisa Farias, Araújo e Fernandes (2016). De acordo com Santos, Dorow e Beuren (2016) o controle de caixa é um dos mecanismos mais utilizados pelos pequenos empresários.

Em estudo para evidenciar os fatores determinantes da adoção das práticas da gestão de custos nas empresas de fruticultura (COSTA *et al.*, 2019), identificaram quatro fatores, nomeados como: controle dos custos, acompanhamento de custos, preço e qualidade dos produtos e análise dos custos. Em mercado cada vez mais exigente, ter um controle sobre a concorrência se tornou necessário. Os respondentes afirmaram que saber sobre a precificação dos concorrentes é uma variável de acompanhamento de custos muito importante.

As empresas na busca por aperfeiçoamento em suas práticas de gestão de custos através das escolhas, acompanhamento, planejamento e análise dos custos envolvidos nas operações, utilizam-se muito do método de custeio padrão e a contabilidade de custos suporta as etapas de gestão: planejamento, controle e tomada de decisão (REBOUÇAS *et al.*, 2018).

Enquanto, Costa *et al.*, (2016, p.1.170), mostraram que “os fatores influenciadores da adoção de um método de custeio, em ordem de influência; são competitividade, gerenciamento, controle, legalidade, planejamento, apropriação, supervisão, comparabilidade, confiabilidade e precisão”.

Conforme Farias, Araújo e Fernandes (2016), a maioria das empresas fazem o comparativo de valores da empresa e entre os concorrentes, ou seja, no momento da precificação, leva-se em conta não apenas fatores internos, mas também fatores externos, como preços da concorrência. Segundo Santos, Dorow e Beuren (2016), o controle de custos e despesas é feito com frequência.

No entanto, Costa *et al.*, (2019, p.159) salienta a “falta da compreensão dessas práticas por parte dos gestores, não se utiliza eficientemente das informações de custos para gestão dos negócios”. Conforme Santos, Dorow e Beuren (2016, p.153) “a maioria das empresas não utiliza a contabilidade na tomada de decisão, seja pelo fato da informação contábil não refletir a real situação da empresa e/ou o gestor desconhecer sua utilidade”.

O Quadro 1, apresenta os fatores determinantes para a prática de gestão de custos.

**Quadro 1** - Fatores determinantes para a prática de gestão de custos

QUANTIDADE	VARIÁVEIS
1	Análise financeira de estoques
2	Análise dos preços de venda e custo unitário.
3	Calculo do lucro de cada produto ou serviço vendido.
4	Verifica os custos diretos, indiretos e as despesas.
5	Faz anotações das informações de custos.
6	Controla a entrada e saída de caixa.
7	Costuma anotar os gastos feitos.
8	Comparar o preço do produto com os do concorrente.
9	Faz previsão dos custos dos concorrentes.
10	Identifica os ganhos dos clientes.
11	Faz uma previsão dos ativos e passivos da concorrência.
12	Identifica a rentabilidade dos produtos

13	Identifica a vida útil dos produtos
14	Realiza o custeio de qualidade
15	Os preços são definidos de acordo com uma estratégia.

Fonte: adaptado de Costa *et al.*, (2019).

A revisão da bibliografia permitiu reunir 15 (quinze) variáveis, conforme o Quadro 01. Para produzir efeitos didáticos, as variáveis foram transformadas em frases e encaminhadas aos microempreendedores da cidade de Castilho (SP).

Segundo, Costa *et al.*, (2016, p.1.170), “as informações contábeis caracterizam-se como uma ferramenta de auxílio à gerência administrativa de uma organização, tendo ênfase no processo decisório”. Assim, pesquisa que abordam esta temática torna-se importante, tanto para identificar as práticas, como as lacunas de conhecimento dos gestores.

O foco da coleta de dados foram os microempreendedores, estes referem-se a pessoa que trabalham por conta própria e se legalizaram como pequeno empresário optante pelo Simples Nacional. O microempreendedor pode possuir um único empregado e não pode ser sócio ou titular de outra empresa. O governo Federal criou o MEI com o objetivo de regularizar as pessoas que trabalhavam de maneira informal (SEBRAE, 2013).

### 3 Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa caracteriza-se como *survey*, que conforme Creswell (2010) trata-se de estudo que aborda a revisão bibliográfica, o levantamento de dados, junto a determinada amostra de uma referida população. Especificamente, neste caso, o objetivo foi identificar os fatores mais utilizados na gestão de custos pelos microempreendedores durante a pandemia de Covid 19 da cidade de Castilho (SP). Além disso, o estudo contempla, ainda, o uso de técnicas e a análise dos resultados.

A revisão de trabalhos sobre o tema fatores de gestão de custos permitiu identificar 15 (quinze) variáveis. Ressalta-se que estes fatores foram baseados em estudos anteriores, sendo adaptados para melhor compreensão dos respondentes, nas quais os respondentes tinham a opção de avaliar, usando uma escala de 1 (um) a 5 (cinco) de nível de concordância. Assim, quanto mais próximo de 1 (um), menor seria a concordância com a frase e, quanto mais próximo de 5 (cinco), maior seria a concordância com a frase sobre a gestão de custos.

**Quadro 2** - Variáveis abordadas na pesquisa

QUANT.	VARIÁVEIS ABORDADAS
1	Análise financeira de estoques.
2	Análise dos preços de venda e custo unitário.
3	Cálculo do lucro de cada produto ou serviço vendido.
4	Verifica os custos diretos, indiretos e as despesas do negócio.
5	Realiza as anotações das informações de custos em computador ou cadernos.
6	Controla as entradas e saídas de caixa.
7	Anota os gastos feito.
8	Compara o preço dos produtos com os do concorrente.
9	Faz previsão dos custos dos concorrentes.
10	Identifica os ganhos dos clientes.
11	Faz uma previsão dos ativos e passivos da concorrência.
12	Identifica a rentabilidade dos produtos
13	Identifica a vida útil dos produtos
14	Realiza o custeio de qualidade
15	Os preços são definidos de acordo com uma estratégia.
16	A pandemia do Covid 19 ampliou as dificuldades na gestão de custos.

Fonte: adaptado e ampliado de Costa *et al.*, (2019).

Com o propósito de ampliar o debate sobre a temática eleita foi inserido mais uma variável, abordando a hipótese da Covid 19 ter ampliado as dificuldades na gestão de custos. Desta forma, definiu-se as 16 (dezesesseis) variáveis abordadas, nesta pesquisa.

Diante de afirmações, ou seja, frases afirmativas os respondentes, microempreendedores atuantes no município de Castilho (SP), avaliaram todas as variáveis. O Quadro 2 apresentou todos os 16 (dezesesseis) fatores.

A abordagem do problema é quantitativa e utilizou-se da técnica denominada análise fatorial para tratamento e compreensão dos dados coletados, em razão da possibilidade de reunir os fatores utilizados na gestão de custos pelos microempreendedores e, inclusive, a referida técnica proporciona a reunião destes fatores em componentes, nuance, a qual pode contribuir com a temática ao reunir o conjunto de fatores em poucos itens.

Esta pesquisa apresentou os seguintes componentes, conforme a Tabela 1.

**Tabela 1** - Componentes de pesquisa

ITENS	DESCRIÇÃO
Revisão teórica e empírica	A revisão das pesquisas empíricas teve foco na abordagem do tema: fatores da gestão de custos.
População	Corresponde a 769 (setecentos e sessenta e nove) microempreendedores, atuantes no município de Castilho (SP).
Amostra	Por acessibilidade, sendo 53 (cinquenta e três) respondentes do questionário de pesquisa.
Instrumento de pesquisa	Questionário de pesquisa adaptado e ampliado de Costa <i>et al.</i> , (2019).
Validação	Aplicado a 5 (cinco) microempreendedores.
Coleta dos dados	Ocorreu no primeiro semestre de 2021.
Organização dos dados	Após a coleta dos questionários os dados foram tabulados em planilhas <i>excel</i> . As informações foram obtidas pelo <i>software</i> SPSS, versão 22.
Análise dos dados	Para validar e proporcionar credibilidade ao estudo realizou-se a análise fatorial, com os seguintes procedimentos: análise da confiabilidade do conjunto total de dados; verificação do índice de significância; compreensão das comunalidades; aplicação do Alfa de <i>Cronbach</i> e do teste KMO.

Fonte: adaptado de Creswell (2010).

A pesquisa foi realizada na cidade de Castilho, localizada no interior de São Paulo. Castilho é um pequeno município brasileiro, com 20.362 habitantes. As atividades econômicas que predominam são a comercial, agropecuária e a de pesca. E um dos tipos de empresas que mais existem em Castilho são as (MEI) microempresas individuais (WIKIPÉDIA, 2022) e, conseqüentemente, que mais contribuem com a economia local, confirmando as afirmações de (MIRANDA *et al.*, 2013).

#### 4 Resultados

A amostra da pesquisa é composta por 53 (cinquenta e três) respondentes e o perfil dos entrevistados está sistematizado na Tabela 2.

**Tabela 2** - Perfil da amostra da pesquisa

CARACTERÍSTICAS	DETALHES	FREQUÊNCIAS	%S
Gênero	Masculino	22	41,50%
	Feminino	31	58,50%
Idade	Até 20 anos	2	3,80%
	De 21 até 30	7	13,20%
	De 31 até 40	7	13,20%
	De 41 até 50	17	32,00%
	Acima de 51 anos	20	37,80%

Grau escolar		Ensino Fundamental Incompleto	1	1,90%
		Ensino Fundamental Completo	7	13,20%
		Ensino Médio Completo	21	39,60%
		Ensino Superior	14	26,40%
		Ensino Técnico	3	5,70%
		Especialização	6	11,30%
		Doutorado	1	1,90%
Tempo de experiência como empresário		Até 05 anos	21	39,60%
		De 06 a 10 anos	10	18,90%
		De 11 a 20 anos	7	13,20%
		De 21 a 30	11	20,80%
		Mais de 31 anos	4	7,50%

Fonte: elaborado pelos autores (2021).

A amostra da pesquisa compôs-se de 22 (vinte e dois) sujeitos do sexo masculino, 41,5% e 31 (trinta e um) do sexo feminino, 58,5% do total de respondentes. A maior parte dos respondentes tem mais de quarenta anos de idade e ensino médio completo, como formação máxima. Em síntese, 21 (vinte e um), 39,6%, tem até cinco anos de experiência como empresário, 17 (dezesete), 32,1% entre 06 e 20 anos e, por fim, 15 (quinze) 28,3% atuam na atividade há mais de 20 anos.

Para a análise dos dados, oriundos da amostra obtida, realizou-se a análise fatorial que segundo (HAIR *et al.*, 2009, p.107) trata-se de um método capaz de fornecer “uma clara compreensão sobre quais variáveis podem atuar juntas e quantas variáveis podem realmente ser consideradas como tendo impacto na análise”.

No tratamento dos dados, a partir dos quais se verificou a inexistência de *outliers* e não houve a necessidade de incluir na análise o preenchimento da média para os valores ausentes. Contudo, as variáveis mantidas na análise foram aquelas que, além de atenderem as recomendações de (HAIR *et al.*, 2009), em relação ao índice de comunalidade acima de 0,50, também, enquadraram-se nas orientações dos valores de curtose e assimetria, que devem ficar entre  $\pm 3$ .

Desta forma, obteve-se algumas variáveis excluídas, em decorrência de não atenderem aos padrões de curtose, assimetria ou comunalidades. São elas: análise financeira de estoques, análise dos preços de venda e custo unitário, cálculo do lucro de cada produto ou serviço vendido, verifica os custos diretos, indiretos e as despesas do negócio, identifica os ganhos dos clientes, identifica a rentabilidade dos produtos e a pandemia do Covid 19 ampliou as dificuldades na gestão de custos.

Contudo, a análise com todas as variáveis validadas no estudo, os 09 (nove) fatores, apresentou os seguintes índices, conforme Tabela 3.

**Tabela 3** - Resultado dos testes de consistência das 09 (nove) variáveis

ALFA DE CRONBACH	ESFERICIDADE DE BARTLETT SIG.	KMO	% VARIÂNCIA EXPLICADA
0,712	0,00	0,612	0,809

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Os dados foram considerados confiáveis por meio da aplicação do teste Alfa de Cronbach, a partir do qual se obteve o índice de 0,712. Em pesquisas de natureza exploratória, (HAIR *et al.*, 2009) afirma que este índice quando superior a 0,60 apresenta-se como aceitável. Para análise da adequação da amostra utilizou-se do teste KMO que apresentou o resultado de 0,612. Para Marôco (2010), o KMO acima de 0,50 representa alta capacidade de fatorabilidade. Também, foi realizado o Teste de Esfericidade de Bartlett's, com o resultado de significância de 0,00, o que para (HAIR *et al.*, 2009) rejeita a

probabilidade de que a matriz populacional seja idêntica.

A análise dos dados permite constatar que o conjunto de variáveis explicam a variância de 80,9% dos fatores utilizados na prática da gestão de custos pelos microempreendedores. Vale ressaltar que as recomendações de Hair *et al.*, (2009, p. 115), sugerem que o número de fatores deve ser “suficiente para atender um percentual especificado de variância explicada, geralmente de 60% ou mais”.

Os detalhes dos 4 (quatro) componentes foram apresentados na Tabela 4.

**Tabela 4** - Fatores utilizados na gestão de custos

FATORES	COMPONENTES			
	1	2	3	4
Realiza as anotações das informações de custos	,925			
Controla as entradas e saídas de caixa.	,914			
Anota os gastos feito.	,820			
Compara o preço com os do concorrente.		,846		
Faz previsão dos custos dos concorrentes.		,748		
Prevê os ativos e passivos da concorrência.			,807	
Identifica a vida útil dos produtos			,911	
Realiza o custeio de qualidade				,635
Definidos os preços de acordo com uma estratégia.				,908

Fonte: dados da pesquisa (2021).

A resposta para o objetivo norteador desta pesquisa, a saber: identificar os fatores mais utilizados na gestão de custos pelos pequenos empresários durante a pandemia de Covid 19, encontra-se mensurada na Tabela 4. A partir dos dados nela expressos, os respondentes acreditam que o conjunto dos 09 (nove) fatores reunidos em 4 (quatro) componentes são responsáveis por 80,9% dos aspectos que contribuem com a gestão de custos realizadas pelos microempreendedores, atuantes no município de Castilho (SP). Para fins didáticos, os mesmos foram reunidos em 4 (quatro) componentes e denominadas, como:

- a) componente 1 (um) é responsável por 27,953% dos utilizados, é formado por: realiza as anotações das informações de custos, controla as entradas e saídas de caixa e anota os gastos feito. Ou seja, os microempreendedores preocupam-se com o controle dos custos e a movimentação do caixa e a forma utilizada para o **controle** são as anotações;
- b) a categoria 2 (dois) explica 18,704% dos fatores utilizados na gestão de custos e reuniu as variáveis: compara o preço com os do concorrente e faz previsão dos custos dos concorrentes. Assim, diante das possibilidades os microempreendedores procuram **análise/preço/concorrência**, os custos dos concorrentes;
- c) o componente 3 (três) apresentou percentual de utilização dos fatores da gestão de custos de 17,529 e foi formado pelas variáveis prevê os ativos e passivos da concorrência e identifica a vida útil dos produtos. Na prática da gestão de custo deve-se **análise/ativo/passivo/concorrência** com os ativos e passivos, principalmente com o ciclo de vida de bens e direitos;
- d) já o componente 4 (quatro) tem condições de explicar 16,718% e foi formado pelas variáveis realiza o custeio de qualidade e defini os preços de acordo com uma estratégia. Desta forma, os microempreendedores utilizam-se da **qualidade/estratégia** dos produtos para definir a estratégia de preços.

Estes quatro itens, (**controle, análise/preço/concorrência, análise/ativo/passivo/concorrência e qualidade/estratégia**), juntos explicam 80,9%% dos fatores contribuintes na gestão de custos realizadas por microempreendedores do local pesquisado.



Conforme Costa *et al.*, (2019), os componentes da prática de gestão de custos foram definidos como: controle, acompanhamento, análise e fixação de preço/qualidade, com percentual de 77,85 de explicação do contexto.

Vale ressaltar que, a variável denominada, a pandemia do Covid 19 ampliou as dificuldades na gestão de custos, não foi significativa, nesta pesquisa. Acredita-se que uma das hipóteses é que o ambiente de gestão dos microempreendedores é extremamente complexo, ao ponto de que, nem a pandemia proporcionou maiores dificuldades, ou simplesmente, as práticas continuam as mesmas praticadas anteriormente a pandemia.

## 5 Resultados e Discussões

Os resultados desta pesquisa apresentam que a variável “verifica os custos diretos, indiretos e as despesas” foi significativa. Já no estudo de (COSTA *et al.*, 2019), a mesma não esteve entre as mais significativas. Em relação às variáveis: “análise financeira de estoques”, “análise dos preços de venda e custo unitário” e “cálculo do lucro de cada produto ou serviço vendido” foi possível identificar na literatura que tais variáveis, também, apresentaram-se significância ao serem testadas no estudo de (COSTA *et al.*, 2019). As práticas para gestão de custos do *locus* eleito para esta pesquisa mostraram que os microempreendedores não utilizam como prioridades os custos e as despesas para formação do preço de venda dos produtos.

A prática de identificar os ganhos dos clientes não foi considerada significativa neste estudo, assim, como no (COSTA *et al.*, 2019), como contribuição a temática incluiu-se o aspecto “a pandemia do Covid 19 ampliou as dificuldades na gestão de custos”. No entanto, como surpresa, a variável não está entre as preocupações na prática da gestão de custos dos microempreendedores que formaram a amostra desta pesquisa. Pode-se considerar que os microempreendedores não alteraram as práticas de gestão de custos durante a pandemia.

Em contrapartida, as variáveis significativas desta pesquisa foram “faz anotações das informações de custos”, “controla a entrada e saída de caixa” e “costuma anotar os gastos feitos”, estas também confirmaram os achados de (FARIAS; ARAÚJO; FERNANDES, 2016; COSTA *et al.*, 2019), assim como, as variáveis denominadas “comparar o preço do produto com os do concorrente” e “faz uma previsão dos ativos e passivos da concorrência”. Desta forma, evidencia que a prática de gestão de custos contribui com o controle dos custos e do financeiro, para a partir do praticado pela concorrência, os microempreendedores definem os preços dos produtos.

No entanto, gestores apresentaram uma visão simplista e equivocada de que as informações contábeis servem apenas para atender às exigências legais, fiscais e trabalhistas e que algumas empresas não utilizam controles básicos, porém importantes, por exemplo, controles de caixa, controles de contas a pagar, controles de contas a receber (SANTOS *et al.*, 2017, p.108).

Outra consideração manifesta é o fato dos microempreendedores participantes desta pesquisa identificarem a vida útil dos produtos, realizarem a análise do custeio de qualidade e definirem o preço dos produtos, conforme o estabelecimento de uma estratégia. Vale ressaltar que estes achados não foram identificados (COSTA *et al.*, 2019). Assim, os resultados desta pesquisa sinalizam que, conforme a concorrência e a qualidade dos produtos disponibilizados aos clientes pelos microempreendedores, se estabelece a estratégia dos preços.

Contudo, a tomada de decisão é baseada na experiência do proprietário e as empresas têm conhecimento do resultado mensal obtido (KASSAI, 1997; QUEIROZ, 2005; LIMA; IMONIANA, 2008; BISPO; ANGOTTI, 2013; SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016) e a falta de conhecimento dos fatores de custos foi evidenciado por (SOUSA; SILVA, 2019). Conforme Costa *et al.*, (2019, p. 148), afirmaram que “as informações contábeis caracterizam-

se como auxílio na administração da entidade, tendo ênfase no processo decisório, representando um diferencial nas atitudes negociáveis tendo em vista a competitividade no mundo dos negócios”.

Diante da discussão dos dados obtidos, pode-se dizer que os microempreendedores utilizam-se da maioria dos fatores abordados nesta pesquisa, na prática da gestão de custos. Uma das preocupações é que a variável “identifica a rentabilidade dos produtos”, não foi significativa.

No entanto, Rebouças *et al.*, (2018, p, 95) afirmaram que “aplicar recursos no emprego de novas formas de desenvolvimento e produção de produtos ou serviços, que sejam rentáveis e não produzam excessiva utilização de valores, tornou-se um dilema nas organizações”. E (HECKE; VOESE; NASCIMENTO, 2010), afirmaram que os gestores não utilizam-se de todas as informações disponibilizadas pela contabilidade, ao processo de gestão. Enquanto, (SPANHOLI; MODEL, 2017) afirmaram que as práticas de gestão de custos são várias disponíveis ao processo de gestão e (SALES; BARRO; PEREIRA, 2011), destacaram que a ausência de um contador para contribuir com a aplicação destes fatores é um dos motivos que mais contribuem com a mortalidades das empresas, principalmente as micro.

No entanto, considera-se que os microempreendedores não fazem uso da margem de contribuição de cada produto no processo de gestão da empresa. Tanto é que, os aspectos concorrência e qualidade são determinantes na gestão de custos na ótica dos microempreendedores abordados

## 6 Considerações Finais

Este estudo objetivou identificar os fatores mais utilizados na gestão de custos pelos microempreendedores durante a pandemia de Covid 19. De modo específico pretende identificar se a pandemia da Covid 19 trouxe mais dificuldades para administrar os custos. Para tanto adaptou-se e ampliou o instrumento de coleta de dados de Costa *et al.*, (2019), obtendo uma amostra de 53 respondentes.

Os resultados da pesquisa apontaram que os fatores mais utilizados na gestão de custos pelos microempreendedores, resumem-se em: realizar as anotações das informações de custos, controlar as entradas e saídas de caixa, anotar os gastos feito, comparar o preço com os do concorrente, fazer previsão dos custos dos concorrentes, prever os ativos e passivos da concorrência, identificar a vida útil dos produtos, realizar o custeio de qualidade e definidos os preços de acordo com uma estratégia.

Expostas as variáveis significativas, infere-se que na gestão de custos as variáveis utilizadas pelos microempreendedores reuniram-se em 4 (quatro) componentes, cuja representação possui um percentual de variância explicada de 80,9% do contexto. Considera-se que os 9 (nove) fatores, reunidos dentro destes 4 (quatro) nichos distintos, são os que contribuem com a gestão de custos realizadas pelos microempreendedores.

Os quatro componentes, desta pesquisa, foram denominados, respectivamente, como: **controle, análise/preço/concorrência, análise/ativo/passivo/concorrência e qualidade/estratégia**. Estes quatro itens juntos explicam 80,9% dos fatores contribuintes na gestão de custos realizadas pelos microempreendedores. Vale ressaltar que a variável denominada, a pandemia do Covid 19 ampliou as dificuldades na gestão de custos, não foi significativa, nesta pesquisa. Acredita-se que uma das hipóteses é que o ambiente de gestão dos microempreendedores é extremamente complexo, ao ponto de que, nem a pandemia proporcionou maiores dificuldades, ou as práticas de gestão de custos continuaram as mesmas anteriormente praticadas.

As limitações dessa pesquisa vinculam-se a questão da amostra, já que o estudo contemplou apenas um local, entre os diversos municípios brasileiros. Como contribuições,

pode-se dizer que ao reunir o conjunto de fatores, identifica-los e classificá-los em sua contribuição foi possível identificar como os microempreendedores tem gerenciado os custos das empresas sob sua responsabilidade. Além de abrir o precedente para se ponderar quais as possíveis lacunas de na prática de gestão de custos devem ser preenchidas ou mesmo ampliadas para proporcionar conhecimento das variáveis aos microempreendedores.

Como sugestão e contribuição para estudos futuros, sugere-se aplicar a pesquisa em outros municípios ou regiões do Brasil. E ainda em outros estados, para investigar se os fatores utilizados na gestão de custos por microempreendedores diferem por município ou região. Observar as diferenças e semelhanças apresentadas a partir de *locus* de pesquisa diferentes.

### Referências

COSTA, W. P. L. B. da; SILVA, J. D. da; LEONE, R. J. G.; PESSOA, M. N. M.; SILVA, S. L. P. Fatores influenciadores da adoção de um método de costing na perspectiva de profissionais em contabilidade com atuação no setor industrial. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia - RACE**, Joaçaba, v. 15, n. 3, p. 1169–1192, set./dez., 2016.

Disponível em: <https://portalperiodicos.unoesc.edu.br/race/article/view/7285>. Acesso em: 1 fev. 2022.

\_\_\_\_\_; SILVA, J. D. da; LEONE, R. J. G.; JÚNIOR, L. A. F.; SILVA, S. L. P. Fatores determinantes para adoção das práticas da gestão de custos nas empresas de fruticultura. **Custos e @gronegocio on line**, Recife, v. 1, n. 4, p. 144–164, out./dez. 2019. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero4v15/OK%207%20fruticultura.pdf>.

Acesso em: 1 fev. 2022.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2 ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

FARIAS, A. K. A. De.; ARAÚJO, D. J. C.; FERNANDES, M. S. A. Práticas de gestão de custos: um estudo em indústrias alimentícias da Paraíba. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ABC, ANAIS DO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ABC, 23, 2016, Porto de Galinhas – PE. **Anais [...]**. Porto de Galinhas: ABC, 2016. p. 1-16. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4197/4198>. Acesso em: 1 fev. 2022.

HAIR JR., J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HECKE, A. P.; VOESE, S. B.; NASCIMENTO, C. A percepção sobre a gestão de custos por gestores e colaboradores de uma instituição de ensino superior na cidade de Curitiba/Paraná. **InterSciencePlace**, Campos dos Goytacazes, v. 3, n. 15, p. 58-73, set./nov., 2010. Disponível em: <http://www.interscienceplace.org/index.php/isp>. Acesso em: 1 fev. 2022.

**HISTÓRIA DE CASTILHO**. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Flórida: Wikimedia foundation, 2022. Disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Castilho\\_\(S%C3%A3o\\_Paulo\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Castilho_(S%C3%A3o_Paulo)). Acesso em: 7 fev. 2022.

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

<https://www.revistas.usp.br/cest/article/view/5613>. Acesso em: 1 fev. 2022.

LIMA, A. N.; IMONIANA, J. O. Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo, v. 2, n. 1, p. 28-48, jan./abr., 2008. Disponível em: <https://www.cc.faccamp.br/ojs-2.4.8-2/index.php/RMPE/article/view/30>. Acesso em: 01 fev. 2022.

LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARÔCO, J. **Análise de equações estruturais**: fundamentos teóricos, software & aplicações. Pêro Pinheiro: Report Number, 2010.

MIRANDA, L. C.; CARVALHO, I. R.; LIBONATI, J. J.; CAVALCANTE, P. R. N. Práticas de contabilidade gerencial: evidências em consultorias oferecidas por revistas especializadas aos empresários das micro, pequenas e médias empresas. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 5, n. 1, p. 139-157, jan./abr., 2013. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/28237>. Acesso em: 01 fev. 2022.

MOREIRA, R. de L.; ENCARNAÇÃO, L. V.; BISPO, O. N. de A.; COLAUTO, R. D.; ANGOTTI, M. A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 10, n. 19, p. 119-140, jan./abr., 2013. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/21758069.2013v10n19p119#:~:text=Concluiu%2Dse%20que%20a%20Contabilidade,manteriam%20o%20contador%20caso%20houvesse>. Acesso em: 2 fev. 2022.

NAPIER, C. Accounts of change: 30 years of historical accounting research. **Contabilidade, Organizações e Sociedade**, Londres, v. 31, n. 4-5, p. 445-507, jul./ago., 2006. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368205000589>. Acesso em: 2 fev. 2022.

QUEIROZ, L.M.N. **Investigação do uso da informação contábil na gestão das micro e pequenas empresas da Região do Seridó Potiguar**. 2005. 140f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/UFPE/UFPA/UFRRN, Universidade de Brasília, Brasília, 2005. Disponível em: [http://ppgcont.unb.br/images/PPGCCMULTI/mest\\_dissert\\_060.pdf](http://ppgcont.unb.br/images/PPGCCMULTI/mest_dissert_060.pdf). Acesso em: 2 fev. 2022.

REBOUÇAS, L. S.; ROCHA, E. M.; SILVA, J. D.; COSTA, W. P. L. B.; SILVA, S. L. P.; NASCIMENTO, I. C. S. Práticas de Gestão de Custos nas Indústrias Salineiras do Estado do Rio Grande do Norte. **Caderno Profissional de Administração da UNIMEP**, Piracicaba, v. 8, n. 2, p. 95-114, jul./dez., 2018. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/51405/praticas-de-gestao-de-custos-nas-industrias-salineiras-do-estado-do-rio-grande-do-norte>. Acesso em: 2 fev. 2022.

SALES, R. L.; BARROS, A. A.; PEREIRA, C. M. M. A. Fatores condicionantes da mortalidade dos pequenos negócios em um típico município interiorano brasileiro. **Revista da**

**Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo, v. 5, n. 1, p. 68-84, jan./abr., 2011. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/5885/fatores-condicionantes-da-mortalidade-dos-pequenos-negocios-em-um-tipico-municipio-interiorano-brasileiro>. Acesso em: 02 fev. 2022.

SANTOS, V.; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 8, n. 1, p. 153-186, jan./jun., 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/7271/6032>. Acesso em: 02 fev. 2022.

SANTOS, J. V. J. D.; AZEVEDO, Y. G. P.; LIMA, D. H. S.; LUCENA, E. R. F. C. V. Análise dos Artefatos Gerenciais Utilizados pelos Food Trucks da Cidade de Natal/RN. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 7, n. 3, p. 105-126, set./dez., 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/7271/6032>. Acesso em: 02 fev. 2022.

SEBRAE. **Confira as diferenças entre microempresa, pequena empresa e MEI**. Sebrae, 2013. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/entenda-as-diferencasentremicroempresapequenaempresaemei,03f5438af1c92410VgnVCM100000b272010aRCRD>. Acesso em: 02 fev. 2022.

SOUSA, J. S.; SILVA, V. R. **Artefatos gerenciais utilizados pelas MPEs do setor de produtos cosméticos e serviços estéticos**. 2019. 17f. TCC (Trabalho de Conclusão de Curso) – Universidade Federal de Uberlândia – Faculdades de Ciências Contábeis, Uberlândia, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/27909>. em: 02 fev. 2022.

SPANHOLI, J. DE C.; MODEL, S. C. D. S. Alinhamento entre posicionamento estratégico e práticas de gestão de custos: um estudo em IES privadas gaúchas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ABC, 24, 2017, Florianópolis. **Anais [...]**. Florianópolis: ABC, 2017. P. 1-16. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4333/4333>. Acesso em: 1 fev. 2022.