

## **RELEVÂNCIA DOS SISTEMAS DE CUSTOS PARA AS PEQUENAS EMPRESAS**

**Wanderlei José Ghilardi**

**Carlos Otávio Zamberlan**

### **RESUMO**

Na emergente competição do mundo contemporâneo, as empresas necessitam moldarem-se às profundas transformações mundiais, independentemente do seu porte, demonstrando um cenário distinto do conhecido, onde os mercados eram protegidos. Essas mudanças no ambiente atingem as empresas, exigindo que elas adotem novas políticas de administração. A contabilidade financeira, mesmo reconhecida como de vital importância para os registros e controles, já não se mostra de grande utilidade no que diz respeito às questões gerenciais. Frente a esse contexto, torna-se importante verificar a utilização dos sistemas de custos pelas empresas de pequeno porte, pois a falta de sua utilização pode tornar as empresas vulneráveis à concorrência globalizada. Em função da significância econômica dessas empresas, esse trabalho se propõe a analisar qual a relevância dos sistemas de custos para as pequenas empresas. O presente artigo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória bibliográfica, onde se levantou informações sobre as pequenas empresas e sua importância, passando para uma análise específica da contabilidade financeira, contabilidade de custos e sistemas de custeio. Essa pesquisa possibilitou concluir que os sistemas de custos têm grande importância para as pequenas empresas em função das decisões que essas empresas precisam tomar referentes à sua forma de atuação no mercado, e que necessitam de informações precisas de custos.

**Palavras-chave:** Pequenas Empresas; Sistemas de Custos; Métodos de Custeio

## **1 INTRODUÇÃO**

O panorama mundial vem sofrendo profundas transformações nos últimos anos. Processos de privatização, abertura de mercados, desregulações, criação de blocos econômicos, protecionismo por parte dos países industrializados para determinados setores econômicos, entre outros eventos de ordem social, cultural, política e econômica, vem aumentando a competição entre empresas dos mais diferentes portes.

Este ambiente apresenta rápidas mudanças tecnológicas e intensa competição em nível global, diferentemente de anos atrás onde os mercados eram protegidos e as empresas logravam de elevadas demandas por seus produtos e serviços, o que as propiciava “recheá-los” com generosas margens de lucro, dando a impressão de eficiência em função do lucro apurado ao final de cada exercício. Contudo, as transformações no ambiente empresarial, passam a exigir novas políticas de administração, pois o mercado doméstico tornou-se global acabando com o protecionismo em diversos setores econômicos, principalmente se tratando de países chamados emergentes. Com isso, a competição está mais acirrada e a necessidade de sobrevivência das empresas passa por tornar suas atividades de produção e operações mais atrativas, oferecendo diferenciação, com valor agregado ao cliente, e menores custos, exigindo um maior controle e um amplo processo de planejamento, principalmente sobre os sistemas de custos e contabilidade gerencial, vistos como essenciais para auxiliar na competitividade empresarial.

Conforme Johnson e Kaplan (1996), os sistemas tradicionais de contabilidade gerencial são completamente inadequados, pois deixam de fornecer informações úteis e oportunas para atividades de controle de custos de produtos e serviços, de processos e de avaliação de desempenho gerencial. Corroborando com a afirmação desses autores, Antunes (2000) salienta que a contabilidade tradicional não atende mais os anseios gerenciais da empresa nesse novo

contexto ambiental, pois as decisões não devem apenas se basear em dados passados, o que é mostrado pela contabilidade como atualmente se conhece.

Para Berliner e Brimson (1992), em função do avanço tecnológico, tais como a robótica, projetos auxiliados por computador e sistemas flexíveis de manufatura (FMS), houve uma revolução no processo de produção e operações, mudando drasticamente o perfil dos custos, modificando, inclusive, a base de alocação de custos. Diante disso, os sistemas tradicionais de contabilidade passam a atribuir elementos de custos irreais aos produtos e serviços, contribuindo para que as gerências tomem decisões equivocadas e prejudiciais às organizações.

Nesse cenário apresentam-se as pequenas e micro empresas, que, segundo Antonik (2004), são essenciais para a economia dos países, pois são importantes fontes geradoras de riquezas e empregos. Só no Brasil, das quase 6 milhões de empresas, 99% são consideradas micro e pequenas. Conforme mesmo autor, elas são responsáveis pela geração de 41,4 % dos postos formais de trabalho, enquanto as médias se responsabilizam por 12,3% e as grandes por 46,3%. Esses dados do mercado formal de trabalho mostram que mais de 50% dos postos de trabalho são criados por empresas de micro, pequeno e médio porte.

Diante desse contexto apresentado, torna-se importante avaliar a utilização dos sistemas de custos pelas empresas de pequeno porte, pois a falta de sua utilização pode tornar as empresas vulneráveis à concorrência globalizada. Em função da significância econômica dessas empresas, esse trabalho se propõe a analisar qual a relevância dos sistemas de custos para as pequenas empresas.

## **2 AS PEQUENAS EMPRESAS**

Leone (1991) coloca que as pequenas empresas sempre existiram, muito antes das grandes, porém, somente a partir do final dos anos 50 essas empresas passaram a ganhar maior atenção por parte dos economistas. A partir de 70, em todo o mundo, foram intensificadas as preocupações com as pequenas empresas e hoje elas são analisadas em todos os sentidos, tanto econômicos como sociais.

Conforme Cardoso (1982) há informações do Banco Mundial de que, apesar do crescimento industrial nos países em desenvolvimento, haverá um aumento do número de desempregados, principalmente, pelo fato de uma grande massa populacional estar abandonando as atividades do setor agrícola. Nesse sentido a pequena empresa poderá auxiliar a resolver ou amenizar esse problema, até mesmo porque, segundo o autor, a pequena empresa é a que possui menos capital por trabalhador empregado.

As pequenas empresas têm fundamental importância no desenvolvimento regional, mas precisam se estruturar para poderem competir com as grandes organizações. Segundo Barbosa e Teixeira (2003), estudos realizados na área demonstram que as pequenas empresas formulam suas estratégias de acordo com sua percepção das reações do mercado, adaptando os objetivos da empresa e sua estrutura funcional a ele. As pequenas empresas centram sua atuação na criação de novos produtos e serviços, e suas estratégias implicam riscos quando tentam conquistar novos mercados.

Então, os aspectos relacionados à decisão de criação de serviços, produtos e de ampliação de mercado, necessitam de informações precisas que possam auxiliar a reduzir riscos e dar maior segurança nas estratégias das empresas de pequeno porte. Consoante a isso, um bom sistema de contabilidade de custos, poderá ser de grande valia.

### **3 CONTABILIDADE GERAL E CONTABILIDADE DE CUSTOS**

A contabilidade de custos é um ramo da contabilidade geral, que teve origem a partir das publicações do Frei Luca Pacioli, na Itália, por volta de 1496, quando este imaginou que a melhor maneira de avaliar e acompanhar o desempenho de um negócio seria através de seu patrimônio, constituído pelos bens, somados aos direitos e subtraído das obrigações. A contabilidade de custos se originou da contabilidade geral devido a necessidades de averiguação de custos referentes aos diversos fatores que compõem estoques e produtos. Para Leone (2000), a contabilidade de custos é parte integrante da contabilidade e vista por Medeiros (1997) como uma ciência que registra, estuda e analisa os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial das pessoas físicas e jurídicas, tanto públicas como privadas.

A contabilidade de custos segundo Leone (2000), é um instrumento que utiliza em seu desenvolvimento os princípios, os critérios e os procedimentos fundamentais da ciência contábil, portanto indissociável dessa última. No entanto, a contabilidade de custos serve para um propósito gerencial enquanto a contabilidade geral, ou financeira, fornece informações direcionadas para acionistas, credores, governo, e outros que não atuam internamente na organização. Assim sendo, a contabilidade de custos tem um enfoque voltado para a ação administrativa, enquanto a contabilidade geral, segundo Miranda Filho (2003), preocupa-se com o registro das operações de modo a evidenciar o fluxo financeiro e dos valores monetários, com fim de informar o público externo, não tendo caráter gerencial.

Padovese (2004) diferencia a contabilidade financeira, ou geral, da contabilidade gerencial. Para o autor, a contabilidade geral ou financeira compreende a escrituração tradicional, os aspectos tributários e os societários registrados em moeda nacional, enquanto a contabilidade gerencial está relacionada com fornecimento de informações para os administradores,

proporcionando relatórios de desempenho, de custos, orçamentos e demais informativos para tomada de decisão.

Segundo essa ótica, Medeiros (1994) apresenta algumas diferenças entre a contabilidade geral e a contabilidade de custos, demonstradas no Quadro 1.

**Quadro 1** – Diferenças entre a contabilidade de custos e a contabilidade geral

<b>Itens de diferenciação</b>	<b>Contabilidade Geral</b>	<b>Contabilidade de Custos</b>
Imposições legais	Vincula-se	Não se vincula necessariamente
Lucro	Da empresa	Do produto/serviço
Princípios de contabilidade geralmente aceitos	Acompanha necessariamente	Não acompanha, necessariamente
Custo	Utiliza custos históricos	Nem sempre utiliza custos históricos
Informações	Convencionais: balanço, demonstração de resultados do exercício, etc.	Nem sempre convencionais

Fonte: Medeiros (1994, p.19)

Observa-se, no quadro 1, que existe significativa diferença entre a contabilidade geral e de custos na concepção do autor supra, dando a entender que pode haver dissociação entre elas, o que vai de encontro com as argumentações de Leone (2000). No entanto, não se pode dizer que essa contradição invalida a opinião de qualquer um desses autores.

Corroborando, Padovese (2004) afirma que existe uma forte distinção entre contabilidade geral e de custos, pois essa última faz parte de um enfoque gerencial, portanto da contabilidade gerencial, que depende da utilização das

técnicas desenvolvidas por outras disciplinas, como administração financeira e a própria contabilidade geral. Então, apesar de distintas, não há como negar sua inter-relação.

Consoante Miranda Filho (2003), a contabilidade de custos é uma técnica que vem agregar novas informações ao conjunto de dados produzidos pela contabilidade geral, fortalecendo as funções administrativas por fornecer elementos adicionais voltados ao planejamento e controle dos resultados organizacionais.

### **3.1 Contabilidade de Custos e Sistemas de Custos**

A contabilidade de custos originou-se de necessidades específicas de seus usuários, e nasceu da contabilidade geral desenvolvida no mercantilismo. Seu objetivo era de atingir finalidades específicas relacionadas com o fornecimento de informações de custos para controle das operações executadas. Segundo Medeiros (1994, p.19) a contabilidade de custos tem como principais objetivos:

- O fornecimento de dados para a apuração de custos e avaliação dos estoques;
- O fornecimento de informações à administração para o controle das operações e atividades da empresa, visando o controle dos custos de produção;
- Fornecimento de informações para planejamentos, orçamentos e tomadas de decisões;
- Atendimento a exigências físicas e legais.

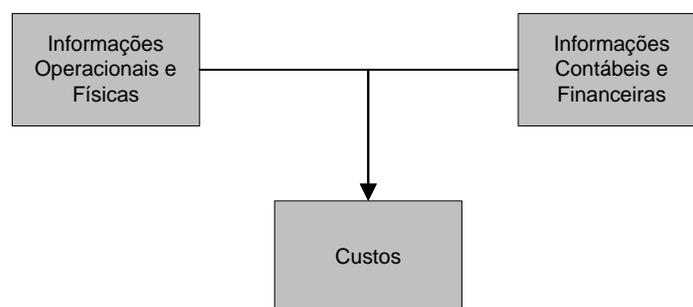
Esses objetivos são provenientes de necessidades gerenciais acerca de informações para determinar o desempenho e a rentabilidade das diversas atividades organizacionais, das informações para auxílio no planejamento,

direcionamento e controle das operações - atividades tipicamente administrativas - e demais informações para a tomada de decisões.

Os sistemas são, então, de acordo com Leone (2000), o conjunto de órgãos, pessoas, procedimentos, critérios de avaliação e de apropriação, conceitos, princípios, objetivos, fluxos e relatórios, que vão coletar os dados de diversas fontes e transformá-los em informações úteis ao gerenciamento da entidade. Os sistemas de custos proporcionam aos administradores dados operacionais, como unidades produzidas, horas trabalhadas, quantidade de requisições de materiais, quantidades de ordens de produção, que combinados com dados monetários resultam em indicadores gerenciais. Ainda, salienta o autor, os sistemas de custos fornecem relatórios com informações de custos sobre acumulação, organização, análise e interpretação dos dados operacionais, físicos e de outros indicadores combinados.

Para Bernardi (2004) todo o processo de custeio tem uma grande dependência do sistema de custos, basicamente de fontes de informações físicas e operacionais e de informações contábeis e financeiras, que combinadas e compiladas demonstram o custo do objeto analisado, definindo o processo de custeio, demonstrado esquematicamente na Figura 1.

**Figura 1** – Esquema do processo de custeio

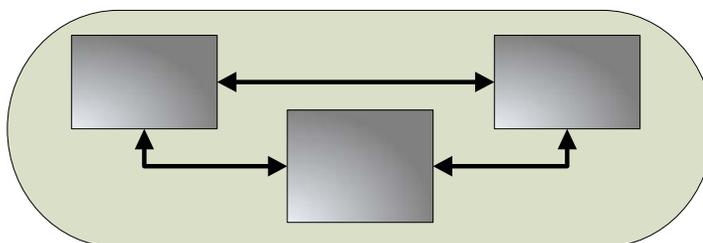


Fonte: Bernardi (2004)

Os sistemas de custo, então, compõem a contabilidade de custos. Segundo Motta (2000), esse sistema é composto por três subsistemas que são: sistema de levantamento de informações de custos, sistema de acumulação de custos e sistema de apropriação de custos, ou mais conhecido como método de custeio.

Porém, esse emaranhado de termos, conforme Pereira et al. (2001), tem causado interpretações inseguras a respeito dos sistemas de custos, gerando uma certa desordem a respeito da terminologia, fazendo-se importante uma clara definição dos termos e estabelecendo uma distinção entre eles. A Figura 2 contempla essa distinção, mostrando que os Sistemas de Custos são derivados da inter-relação entre os seus subsistemas.

**Figura 2** – Inter-relação dos subsistemas do sistema de custos



Fonte: Adaptado de Motta (2000)

Para melhor compreender a inter-relação dos subsistemas de custos, mostrado na Figura 2, é mister conceituá-los para proporcionar um real entendimento dessa ligação entre eles e da sua importância no desenvolvimento dos sistemas de custos.

### 3.1.1 *Sistemas de Levantamento de Informações de Custos (Sistemas de Custeamento)*

Conforme Motta (2000), esses sistemas responsabilizam-se pela mensuração monetária das ocorrências que afetam o patrimônio da empresa. O custeamento pode ser real, que pode ser dividido em histórico e de mercado, ou padrão.

Para Padovese (2004) o custeamento real é o fundamento da contabilidade de custos. O custo real é apurado calculando-se dados dos gastos gerais já ocorridos na produção e operações da entidade. Já Beulke e Bertó (2001), dividem o custeamento real em valores históricos, que se referem aos valores ocorridos num determinado período, permitindo verificar a condição real passada, e valores de mercado, que constituem valores reais atuais ou até estimados para o futuro, e são indispensáveis num período inflacionário para finalidades específicas, como formação de preços.

O custeamento padrão é uma forma de antecipar a informação de custos dos produtos e serviços. Padovese (2004) coloca que o custeamento padrão é calculado com base em eventos futuros de custos, podendo ou não acontecer na realidade empresarial. Para Beulke e Bertó (2001) o custeamento padrão é um planejamento para períodos futuros, constituindo objetivos a serem atingidos, tendo estreita ligação com o sistema orçamentário e de difícil estabelecimento em períodos de inflação elevada. Para Klauser (1976) os custos-padrão ou *standard cost* são inadmissíveis em economias inflacionárias, pois os custos reais rapidamente ultrapassam qualquer custo-padrão.

### *3.1.2 Sistemas de Identificação e Acumulação de Custos*

É o sistema de identificação e acumulação de custos que depende do objeto a ser custeado. De acordo com Motta (2000), os valores são identificados e acumulados conforme critérios preestabelecidos. Para Pereira et al. (2001), existem duas formas usuais de acumulação de custos que são: por ordem de produção e por processo. Para os autores, o sistema de acumulação de custos por processo é indicado para situações de manufatura nas quais todas as unidades do produto final são idênticas e onde não existam serviços em separado que apresentem características substancialmente diferentes. Já o sistema de acumulação por ordem é mais adequado as empresas onde os produtos são

produzidos sob encomenda, sob medida ou onde a produção consiste de produtos especiais.

Para Leone (2000) existem diversos sistemas de acumulação de custos, mas apenas cinco são os mais empregados. Além dos já citados, há o Sistema por Componente Operacional, também conhecido como sistema de acumulação de custos por responsabilidade, onde a contabilidade de custos procura identificar os custos por unidade organizacional, onde haverá, sempre, um responsável pela administração dos objetos de custeio. Neste sistema, os custos serão identificados com os centros de responsabilidades ou unidades organizacionais. Outro sistema destacado pelo autor é o Sistema de Custos Previsional, que tem finalidades de planejamento e controle de operações e é utilizado para custos-padrão e estimados.

Todos os sistemas de acumulação de custos podem trabalhar com qualquer um dos critérios ou métodos de custeio apresentados a seguir.

### *3.1.3 Sistemas de Apropriação de Custos ou Métodos de Custeio*

Os sistemas de apropriação de custos fazem a seleção, através de critérios, dos custos e / ou despesas para posterior apropriação aos objetos de custeio. Para Leone (2000), os métodos de custeio se preocupam com a administração dos custos indiretos buscando alocá-los aos objetos de custeio seguindo diferentes critérios de acordo com o método utilizado.

Para Klimann Neto e Muller apud Motta (2000), os métodos de custeio contemplam a problemática de atribuir custos e despesas indiretas aos produtos. Motta (2000) diz que os métodos de custeio representam a parte da contabilidade de custos onde os dados são processados gerando as informações necessárias aos administradores.

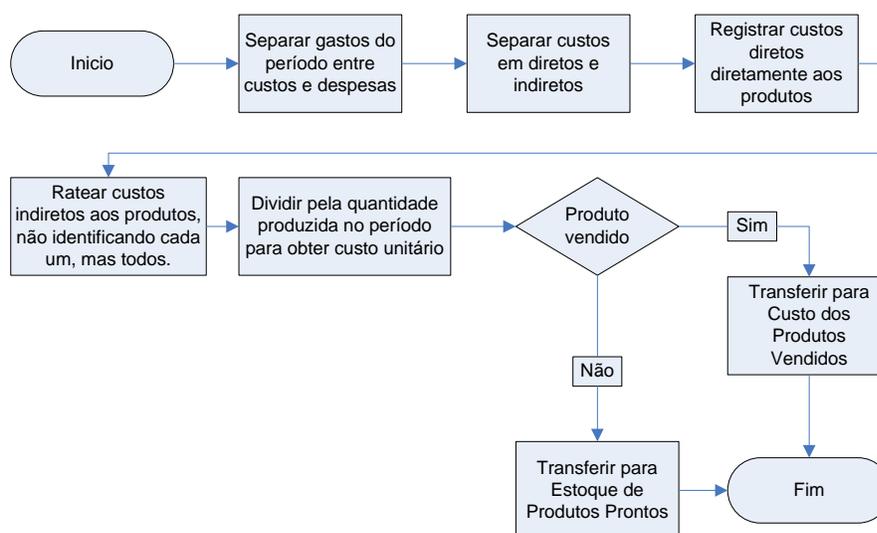
Segundo Sonaglio et al. (2004), entende-se como método de custeio o procedimento utilizado para que se possa distribuir os custos a um produto e/ou

serviço. E como métodos, existem vários, os mais comuns são: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Baseado em Atividades e o Custeio-Alvo.

### 3.1.3.1 Custeio por Absorção

Neste método os produtos absorvem uma parcela dos custos fixos e variáveis seguindo um critério de distribuição. Conforme Medeiros (1994) o custeio por absorção é amplamente aceito no Brasil. Segundo esse método, os custos são formados de três componentes básicos: matéria-prima, mão-de-obra direta e gastos gerais de fabricação, que são alocados aos produtos através de rateio. Em empresas não departamentalizadas, o custeio por absorção segue o esquema fundamental da contabilidade de custos, demonstrado no fluxo da figura 3.

**Figura 3** – Esquema fundamental da contabilidade de custos



Fonte: Medeiros (1994)

Nas empresas departamentalizadas a diferença está naqueles custos incorridos nos departamentos auxiliares que não podem ser alocados diretamente

aos produtos mas são transferidos para os departamentos produtivos beneficiados.

### 3.1.3.2 Custeio Variável ou Direto

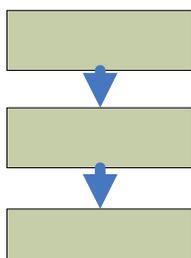
No sistema de custeio variável ou direto, conforme Torres (1975), cada produto absorve somente os custos que incidem direta e proporcionalmente sobre si mesmo, onde a diferença entre o preço líquido de venda e o custo unitário variável deve contribuir para a absorção dos custos fixos e para o lucro da organização. Para Perez Jr. (1999), o fundamento do sistema de custeio direto está na separação entre custos fixos e variáveis, onde os primeiros não dependem do volume de produção, sendo encarados como encargos necessários para o funcionamento da empresa, enquanto os segundos são proporcionais ao volume de produção, oscilando na razão direta dos aumentos ou das reduções das quantidades produzidas.

Ainda para Perez jr. (1999), o sistema de custeio direto auxilia na tomada de decisão administrativa relacionada à fixação de preços, de compra ou fabricação, determinação do *mix* de produtos e, ainda, auxilia a determinar o comportamento dos lucros em face de oscilações nas vendas o que é observado na relação custo/volume/lucro.

### 3.1.3.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Conforme Kaplan e Cooper (1998), os sistemas de custeio baseados em atividades surgiram em meados da década de 80 objetivando suprir a necessidade de informações fidedignas sobre custos das necessidades de recursos de produtos, serviços, clientes e canais específicos. Conforme os autores, nesse sistema, os custos indiretos e de apoio são direcionados às atividades e processos para, após, serem atribuídos a produtos e serviços, conforme figura 4.

**Figura 4** – Modelo de decomposição de custos por atividades



Fonte: Boisvert (1999)

Segundo Boisvert (1999), todos os recursos consumidos, utilizados, registrados e classificados pela empresa são apropriados às atividades que os consomem. Em um próximo estágio, o custo de cada atividade é apropriado aos objetos de custo que as demandam. Dessa forma, o trânsito dos recursos pelas atividades para aproximar os recursos de seus objetos de custo, permite a identificação de relações causais entre recursos, atividades e objetos de custos, não sendo possível fazê-lo nos sistemas tradicionais, repousando nessa constatação a maior vantagem do ABC.

#### 3.1.3.4 Custeio-Alvo (Custo-meta)

O custeio-alvo, segundo Perez Jr. (1999), é baseado no custo-meta que é obtido pela subtração de um preço estimado da margem de lucratividade desejada, objetivando atingir um custo de produção desejado. Segundo o autor (p.266) o custeio-alvo “é um método utilizado na análise de produtos e desenho de processos, envolvendo a estimativa de um custo-alvo e, conseqüentemente, o desenvolvimento de um produto que atinja esse alvo”.

Para Wernke (2001), o custeio-alvo está intimamente ligado ao ciclo de vida do produto. O custo é calculado considerando-se a participação de mercado e a margem de lucro como um dos requisitos a serem satisfeitos pela equipe de desenvolvimento de produtos, atingindo um custo-alvo. O processo de custeio-

alvo pode ser dividido nas seguintes etapas: definir um custo-alvo de produto viável; disciplinar o processo de custeio-alvo para garantir que o custo-alvo seja atingido sempre que for viável e adequar o custo à meta fixada sem sacrifício da funcionalidade e da qualidade, necessitando utilizar engenharia de valor (conjunto de procedimentos organizados e direcionados para análise de funções de bens e serviços para alcance de funções necessárias e características essenciais para determinado produto ou serviço de modo mais rentável, partindo da necessidade que o produto/serviço busca atender) e outras técnicas de redução de custos.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Para chegar ao objetivo de verificar a relevância dos sistemas de custos para as pequenas empresas utilizou-se uma pesquisa bibliográfica de caráter exploratório. Partiu-se de uma análise da importância da pequena empresa, baseando-se em artigos científicos publicados em periódicos conceituados, a exemplo da Revista de Administração de Empresa, da Fundação Getúlio Vargas, e do Caderno de Pesquisas em Administração, da Universidade de São Paulo, passando para a análise da contabilidade de custos, seus objetivos e seus métodos de custeio. Isso possibilitou concluir que um sistema de custos é extremamente relevante para as pequenas empresas.

Em primeiro lugar, as empresas enfrentam um ambiente altamente competitivo, nesse contexto, aquelas que possuem maior emprego de tecnologia, teoricamente, possuem uma vantagem competitiva significativa, mas, estão vulneráveis a novas tecnologias de ruptura. Sendo mais vulneráveis, possuem menor flexibilidade, pois necessitariam volumosos investimentos para modificar sua estrutura tecnológica, não sendo esse o caso da maioria das pequenas empresas, conforme verificado em Cardoso (1982).

A contabilidade financeira tem se mostrado de grande utilidade no que tange aos registros, controles e até mesmo à análise dos fatos contábeis e das

transformações patrimoniais das empresas. No entanto, essa utilidade é reduzida drasticamente quando a necessidade das empresas reside na obtenção de dados gerenciais de forma antecipada, seja para a elaboração de orçamento, seja para simulação de resultados futuros, ou até mesmo para a tomada de decisões do tipo “produzir ou não”, “viabilidade do negócio”, “custo-benefício”. As grandes empresas utilizam-se do mecanismo da previsão. Já as pequenas empresas, demoram mais admitir os benefícios dela. A maioria dos sistemas de custos contempla essa parte, permitindo que sejam levados em consideração, além dos custos fixos e variáveis que normalmente ocorrem, também os dados estatísticos referentes a consumo de materiais, quantidade de horas demandadas, atividades desenvolvidas, quantificando-os através de cálculos ou estimativas.

A vida curta de grande parte de pequenas empresas, muitas vezes é conseqüência da falta de planejamento antecipado sobre a viabilidade do negócio ou da precipitação na tomada de decisões quanto à competência de ser concorrente de quem opera há mais tempo no ramo. Nesse particular, reverter uma situação de prejuízo é mais penoso do que iniciar uma nova atividade.

Está claro que as pequenas empresas possuem algumas vantagens de flexibilidade em relação às organizações de grande porte, mas, por possuírem tecnologias mais simples, podem perder essa vantagem em se tratando de custos, tanto referente aos custos fixos como na economia de escala, em função do porte e da capacidade de produção. É nesse ponto que se faz necessário um sistema de informações em custos para que as pequenas empresas tenham maior controle e possam adaptá-los as condições exigidas pelo mercado.

Nesse contexto é que entram os sistemas de apropriação de custos ou métodos de custeio, a exemplo do custeio-alvo e do custeio baseado em atividades (ABC). Esses métodos, em particular, possibilitam, respectivamente, estabelecer uma meta de custo com base no mercado e conseqüente adaptação dos processos de pesquisa e desenvolvimento, de produção e prestação de serviços para o alcance do custo-meta e um melhor controle das atividades,

podendo verificar as causas de custos relacionadas aos objetos custeados e agir sobre elas. Dessa forma, conforme apregoam Barbosa e Teixeira (2003), as pequenas empresas podem melhorar suas decisões, principalmente, com relação a sua forma de atuação centrada na criação e na inovação de produtos e serviços.

## **REFERÊNCIAS:**

ANTONIK, Luis R. A administração financeira das pequenas e médias empresas. *Revista FAE Business*. n.8, p. 35 – 38, maio, 2004.

ANTUNES, Maria T. P. *Capital Intelectual*. – São Paulo: Atlas, 2000.

AZEVEDO, Hélio M. O papel dos sistemas de custos nas pequenas e médias empresas como ferramenta de gestão empresarial, elemento essencial na busca da competitividade. 2003. 148f. Dissertação (Mestrado) Fundação Getúlio Vargas (FGV), Rio de Janeiro, 2003.

BARBOSA, Jenny D.; TEIXEIRA, Rivanda. Gestão estratégica nas empresas de pequeno e médio porte. *Caderno de Pesquisas em Administração*, São Paulo, v. 10, nº 3, p. 31-42, julho/setembro 2003

BERLINER, C. e BRIMSON, J.A. Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual CAM –I. - São Paulo: Queiroz: Fundação Salim Farah Maluf, 1992.

BERNARDI, Luiz A. Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos. – 3.ed. – São Paulo: Atlas, 2004.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio J. *Estrutura e análise de custos*. São Paulo: Saraiva, 2001.

BOISVERT, Hughes. *Contabilidade por atividades*. São Paulo: Atlas, 1999

CARDOSO, José Eloy dos Santos. Pequenas e médias empresas: um modelo opcional para países em desenvolvimento. *RAE*. p. 46 – 57. out. / dez., Rio de Janeiro, 1982.

GARCIA, Luciano M.B. Uma análise sobre a adequação da gestão estratégica de custos na formação de empresas virtuais. 1998. 153 f. Dissertação (Mestrado) Escola de Engenharia de São Carlos – USP. São Carlos, 1998.

JOHSON. H. T. e KAPLAN, R.S. A relevância da contabilidade de custos. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, Robert; COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

KLAUSER, Ludwig J.M. *Custo industrial*. 4.ed. – São Paulo: Atlas, 1976.

LEONE, George S. G. *Curso de contabilidade de custos*. 2.ed. – São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, Nilda Maria de Clodoaldo Pinto Guerra. A dimensão física das pequenas e médias empresas: à procura de um critério homogeneizador. *RAE*, p. 53 – 59, abr./jun. São Paulo, 1991.

MEDEIROS, Luiz E. *Análise de balanços: uma abordagem prática*. – 3.ed. – Porto Alegre: Ortiz, 1997.

MEDEIROS, Luiz E. *Contabilidade de custos: um enfoque prático*. – Porto Alegre: Ortiz, 1994

MIRANDA FILHO, Carlos R. de. *Sistemas de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais à luz da realidade institucional – o caso da secretaria da fazenda do estado da Bahia*. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade Federal da Bahia (UFBa), Salvador, 2003.

MOTTA, Flávia G. Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos-SP. 2000. 181f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção). Escola de Engenharia de São Carlos – USP. São Carlos, 2000.

PADOVESE, Clóvis L. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil*. 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2004.

PEREIRA, Elias et. al. A integração do sistema de contabilidade de custos ao sistema de apoio a decisão e ao sistema de informação executiva. XXV *EnANPAD*. Encontro Nacional da ANPAD, 2001.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. *Gestão estratégica de custos*. – São Paulo: Atlas, 1999.

SONAGLIO, Cláudia M.; ZAMBERLAN, Carlos O. et.al. *Gestão estratégica e sistemas de custeio em pequenas empresas*. XI *SIMPEP*, Bauru, 2004.

TORRES, Norberto. O método do custeio direto e o aumento do lucro empresarial. *RAE*, p. 7 – 19, nov/dez, Rio de Janeiro, 1975.

WERNKE, Rodney. *Gestão de custos*. São Paulo: Atlas, 2001.