

Gestão Estratégica de Custos: um estudo sobre sua aplicação e utilização em Micro e Pequenas Empresas do Setor de Serviços

Renato Cruz Mendes

Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ
Professor do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio de Janeiro - IFRJ
Rua Pereira de Almeida, 88. Praça da Bandeira. Rio de Janeiro/RJ. CEP 20.260-100
E-mail: renato.mendes@ifrj.edu.br

Everlam Elias Montibeler

Doutorado em Economia Aplicada pela Universidade Complutense de Madrid
Professor Associado da Universidade Federal do Espírito Santo - UFES
Av. Fernando Ferrari, 514. Goiabeiras. Vitória/ES. CEP: 29.075-910
E-mail: everlamelias@gmail.com

RESUMO

Em um ambiente de negócios altamente competitivo, com grandes avanços e inovações tecnológicas, somando ainda ao aumento contínuo do nível de exigência dos clientes, é comum por parte das organizações a adoção de práticas e estratégias que assegurem a continuidade de suas operações atendendo às demandas mercadológicas e possibilitem a competitividade frente aos seus concorrentes. Assim, o objetivo principal deste estudo foi compreender de que forma a Gestão Estratégica de Custos é utilizada e aplicada em micro e pequenas empresas do Setor de Serviços. Para alcançar este resultado, utilizou-se o questionário como ferramenta de coleta de dados, aplicando-o para o número amostral de 68 gestores pertencentes às delimitações setorial, espacial e de porte. Após traçar o perfil das empresas pesquisadas e demonstrar suas informações sobre as estratégias utilizadas e a gestão de seus custos organizacionais foi possível concluir que mais de 70% das MPE's elaboram estratégias com o objetivo de manter a competitividade frente aos concorrentes e que a gestão dos recursos financeiros constituiu o foco principal para elaboração de estratégias de menos de 20% das mesmas. Além disso, constatou-se que seus gestores não possuem conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos. Por fim, aplicou-se a análise multivariada fatorial, que reduziu as variáveis em dois fatores principais: gestão operacional, composto pelas ferramentas de planejamento que integram à análise custo-volume-lucro e classificação operacional, composto pelas variáveis de classificação dos custos quanto à identificação e ao volume de produção.

Palavras-chave: Gestão Estratégica de Custos. Contabilidade Gerencial. Micro e Pequenas Empresas.

Strategic Cost Management: a study on its application and use in Micro and Small Enterprises in the Service Sector

ABSTRACT

In a highly competitive business environment, with great advances and technological innovations, in addition to the continuous increase in the level of customer demand, it is common for organizations to adopt practices and strategies that ensure the continuity of their operations in response to market demands, in order to compete against their competitors. Thus, the main objective of this study is to understand how Strategic Cost Management has been used and applied in micro and small service companies in Service Sector. To achieve this result, a questionnaire was used as a data collection tool, being applied to the sample number of 68 managers that belong to the sectoral, spatial and size boundaries. After tracing the profile of the surveyed companies and having their information about the used strategies, as well as, the management of their organizational costs, it was possible to conclude that more than 70% of MPEs develop strategies in order to maintain their competitiveness against competitors and that resource management is the main focus for the elaboration of less than 20% of the strategies. In addition, it was found that its managers do not have the knowledge and information necessary for the implementation and effective use of Strategic Cost Management. Finally, the factorial multivariate analysis was applied, which reduced the variables in two main factors: operational management, composed of the planning tools that integrate the analysis cost-volume-profit and operational classification, composed by the variables of classification of costs as volume of production.

Keywords: Strategic Cost Management. Management accounting. Micro and Small Business.

Gestión Estratégica de Costos: estudio sobre su aplicación y uso en Micro y Pequeñas Empresas del Sector Servicios

RESUMEN

En un entorno empresarial altamente competitivo, con grandes avances e innovaciones tecnológicas, además del continuo incremento en el nivel de demanda de los clientes, es común que las organizaciones adopten prácticas y estrategias que aseguren la continuidad de sus operaciones, atendiendo las demandas del mercado y posibilitando competitividad frente a sus competidores. Así, el objetivo principal de este estudio fue comprender cómo se utiliza y aplica la Gestión Estratégica de Costos en las micro y pequeñas empresas del Sector Servicios. Para lograr este resultado, se utilizó el cuestionario como herramienta de recolección de datos, aplicándolo a la muestra de 68 gerentes pertenecientes a fronteras sectoriales, espaciales y de tamaño. Luego de

rastrear el perfil de las empresas encuestadas y demostrar su información sobre las estrategias utilizadas y la gestión de sus costos organizacionales, se pudo concluir que más del 70% de las MSE elaboran estrategias con el objetivo de mantener la competitividad frente a los competidores y que la gerencia de recursos fue el foco principal para la elaboración de estrategias para menos del 20% de ellos. Además, se encontró que sus gerentes no cuentan con el conocimiento y la información necesaria para la implementación y uso efectivo de la Gestión Estratégica de Costos. Finalmente, se aplicó el análisis factorial multivariado, el cual redujo las variables a dos factores principales: la gestión operativa, consistente en herramientas de planificación que integran el análisis costo-volumen-beneficio y la clasificación operativa, consistente en las variables de clasificación de costos en cuanto a la identificación y el volumen de producción.

Palabras Clave: Gestión Estratégica de Costos. Contabilidad Gerencial. Micro y pequeñas empresas.

1 INTRODUÇÃO

Em um ambiente de negócios altamente competitivo, com grandes avanços e inovações tecnológicas, somando ainda ao aumento contínuo do nível de exigência dos clientes, é comum por parte das organizações a adoção de práticas e estratégias que assegurem a continuidade de suas operações atendendo às demandas mercadológicas e possibilitem a competitividade frente aos seus concorrentes.

Porter (1999) afirma que “a essência da formulação estratégica consiste em enfrentar a competição”. Diante desse contexto, estratégias com diversos enfoques são então adotadas a fim de se alcançar esse propósito. Dentre as mais utilizadas e conhecidas encontram-se as estratégias com foco em produtos e/ou serviços, consumidores e/ou clientes, concorrentes, marketing e gestão dos recursos, sempre com a finalidade de obter-se melhorias nas práticas institucionais, no controle das operações, na execução do planejamento estratégico, entre outras.

Conforme temática, o cerne desta pesquisa encontra-se em estratégias com foco na gestão dos recursos organizacionais, mais precisamente nos recursos financeiros, pois esses configuram-se como o “combustível” dos negócios, imprescindíveis para que qualquer organização mantenha suas atividades. Para tanto, com o intuito de aprimorar

à gestão dos recursos financeiros, compreender, analisar e administrar os custos implícitos nas diversas atividades e processos organizacionais surge como uma estratégia eficiente para manutenção da competitividade.

Em decorrência desse cenário e com a finalidade de estudar de forma eficiente os custos da organização, somado à necessidade de lucratividade aos acionistas e proporcionalmente à redução dos gastos e desperdícios do capital, surge a Gestão Estratégica de Custos – GEC, que encarrega-se ainda de gerar informações claras e objetivas que auxiliarão os gestores no processo de tomada de decisão e, posteriormente, a mensuração de seus impactos nos resultados. Além disso, ela é uma ferramenta que utilizará os dados e informações dos custos organizacionais para o desenvolvimento de estratégias a fim de obter vantagem competitiva frente aos seus concorrentes.

Em consequência, percebe-se que, cada vez mais, as estratégias tornaram-se essenciais para que uma organização mantenha seu nível de competição. No entanto, tratando-se de micro e pequenas empresas essa necessidade se estende, pois essas estão inseridas no mesmo ambiente das demais organizações, expostas aos mesmos fatores externos, competindo pelos mesmos potenciais clientes, relacionando-se com os mesmos fornecedores, mas no que refere-se à capacidade de inovação, acesso ao financiamento, recursos próprios para investimento e grau de instrução do pessoal, estão posicionadas em um nível abaixo das demais. Cacciamali (1997) corrobora com tal afirmação quando expõe que os “pequenos negócios apresentam características específicas que restringem o nível e a continuidade de suas atividades, tais como insuficiência de capital e de capacitação técnico-administrativa.”

Diante das diversas características as quais as micro e pequenas empresas estão expostas, o baixo nível de instrução de seus gestores e o não conhecimento das técnicas e ferramentas gerenciais tendem a tornar-se um grande problema institucional. Crepaldi (2008) relata que as informações sobre custos estão afundando as empresas e “a maioria parece reconhecer que seus sistemas de custos não respondem ao

ambiente competitivo de hoje; os métodos que empregam para apropriar custos entre seus muitos produtos são irremediavelmente obsoletos.”

Assim, para que uma organização usufrua dos benefícios promovidos pela Gestão Estratégica de Custos é necessário ter aliado a informação e o conhecimento, isto é, possuir um eficaz sistema de informação e o conhecimento necessário para através das informações obtidas identificar os possíveis problemas, indicando soluções viáveis para a melhoria dos resultados, além da familiarização com os diversos conceitos que envolvem a estratégia (classificação dos custos quanto ao produto, volume de produção e ocorrência, sistemas de custeios, formação de preços, ponto de equilíbrio, margem de contribuição, margem de segurança, alavancagem, lucro, entre outros). No entanto, sem o conhecimento e o preparo ideal, há grande probabilidade de que a gestão dos custos não esteja sendo realizada de forma eficiente e conseqüentemente a empresa esteja perdendo a competitividade requerida para satisfazer seus potenciais clientes e alcançar os resultados esperados.

Diante do exposto, o objetivo deste estudo consistiu em investigar de que forma a Gestão Estratégica de Custos foi utilizada e aplicada em micro e pequenas empresas do setor de serviços, setor esse com grande relevância para a economia brasileira.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para compreender a Gestão Estratégica de Custos faz-se necessário, primeiramente, a conceituação e revisitação do conceito de contabilidade gerencial, de onde origina-se o estudo dos mesmos. Tal pode ser entendida e conceituada como a área da contabilidade cujo objetivo é gerar informações claras e eficientes que auxiliem os gestores no controle e planejamento das atividades, tomada de decisão e alcance dos objetivos.

Desse modo, tais informações são mais detalhadas, analíticas e disponibilizadas aos gestores das empresas, fornecendo assim instrumentos e informações que auxiliem em suas funções gerenciais (Crepaldi, 2008). Em suas pesquisas, autores clássicos

apresentaram a Gestão Estratégica de Custos como uma mistura de três temas oriundos da literatura sobre gestão estratégica: análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e análise de direcionadores de custos, sendo seu objetivo final desenvolver e identificar estratégias para produzir vantagens competitivas frente aos concorrentes (Shank & Govindarajan, 1995; Hansen & Mowen, 2001). A partir desses estudos, percebeu-se que a GEC não configura apenas uma estratégia de redução dos custos organizacionais, mas, sim, uma forma de manutenção da competitividade em um mercado cada vez mais exigente.

Na prática, diversas pesquisas empíricas e estudos de casos foram surgindo e sendo realizados com a finalidade de verificar a aplicabilidade da Gestão Estratégica de Custos. Souza, Guerra, Lara, Avelar e Amorim (2009) analisaram se as organizações hospitalares brasileiras desenvolvem e utilizam a GEC. Os resultados mostraram que tais organizações não desenvolvem uma GEC efetiva, tendo apenas uma organização preocupando-se com a gestão dos custos a longo prazo.

Nesse mesmo sentido, Gusmão e Almeida (2009) observaram a utilização das informações de custos para fins estratégicos, tendo como principal propósito verificar se os gestores de empreendimentos hoteleiros da cidade de Curitiba e da região metropolitana aplicam os conceitos pertencentes à gestão dos custos organizacionais para desenvolver estratégias gerenciais que auxiliem no processo de tomada de decisão. Os resultados revelaram, quanto ao posicionamento estratégico, uma predominância da estratégia de diferenciação para as atividades fim, e, quanto à percepção dos gestores acerca da utilidade das informações sobre custos, tais afirmaram ser de extrema importância para facilitar negociações e obter economias.

Machado, Clemente, Santos e Araujo (2008) propuseram-se a identificar as práticas de gestão de custos adotadas por empresas da indústria de construção civil do Estado do Paraná. A pesquisa, aplicada em empresas de pequeno e médio porte, concluiu que a elaboração de planejamento com acompanhamento mensal dos resultados (real x orçado) é uma prática adotada por empresas de pequeno porte com prioridades estratégicas de diferenciação e, que, a elaboração de orçamento detalhado

dos custos é uma prática adotada por empresas de médio porte com prioridades estratégicas de enfoque.

Por sua vez, Souza, Silva e Pilz (2010) buscaram identificar quais formatações e práticas da Gestão Estratégica de Custos estavam presentes na administração de uma indústria química brasileira sediada no Rio Grande do Sul e com expressiva presença internacional. Os resultados indicaram, contrariamente ao que diz a literatura, uma acentuada preferência pela utilização de práticas tradicionais de custos, mesmo com a empresa atuando com liderança em um mercado competitivo. Os autores detectaram ainda que a não identificação objetiva dos possíveis benefícios promovidos por tal gestão bloqueia a adoção de demais práticas.

Já em um contexto internacional, os pesquisadores Cinquini e Tenucci (2007) objetivaram verificar a aplicação de técnicas da GEC em empresas italianas, mediante a elaboração de uma listagem com 14 técnicas fundamentadas em diversos pesquisadores especializados sobre a temática. Os resultados mostraram que as técnicas mais utilizadas por tais empresas foram: i) custeio de atributos; ii) contabilidade de clientes; iii) precificação estratégica; iv) monitoramento da posição competitiva.

Mesmo sendo objeto de diversas pesquisas no ambiente acadêmico, ainda não é possível perceber um consenso entre os pesquisadores sobre os termos relacionados à tal gestão (Wrubel, Diehl, Toigo, & Ott, 2011).

Diante desse necessário, a aplicação da Gestão Estratégica de Custos como ferramenta de manutenção da competitividade em Micro e Pequenas Empresas é bastante restrita. Sendo assim, esta pesquisa visa iniciar uma averiguação sobre sua aplicação em micro e pequenas empresas do setor de serviços, analisando, primordialmente, o nível de conhecimento dos gestores sobre a gestão, a forma de precificação de seus serviços e, também, hipóteses sobre a proporção de empresas que elaboram estratégias para manutenção da competitividade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atingir os objetivos deste estudo, definiu-se a abordagem metodológica quantitativa, visando quantificar os dados para, posteriormente, generalizar os resultados da amostra para a população-alvo, no caso as micro e pequenas empresas de serviços do município do Rio de Janeiro – RJ (Malhotra, 2001). Quanto ao tipo, esta pesquisa classifica-se como descritiva, com a finalidade de compreender e interpretar a utilização e aplicação da Gestão Estratégica de Custos nas Micro e Pequenas Empresas de serviços do município do Rio de Janeiro sem interferir na realidade obtida.

Diante dos elementos apresentados acima e com o objetivo de atender ao propósito geral deste estudo foram elaboradas cinco hipóteses básicas, a saber:

H_A: a proporção das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro que elaboram estratégias com o objetivo de manter a competitividade frente aos concorrentes é superior a 70%;

H_B: estratégias baseadas na gestão dos recursos financeiros constituem o foco principal de menos de 20% das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro, na opinião dos gestores;

H_C: os Gestores das MPE's não possuem conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos;

H_D: os Gestores das MPE's não possuem os conhecimentos necessários para a utilização dos métodos de custeio de apropriação dos custos aos serviços prestados;

H_E: o método baseado em custos é utilizado pela maioria das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro como ferramenta de precificação dos serviços prestados.

A pesquisa utilizou-se da técnica de amostragem probabilística para alcançar seu foco primordial e, para estipular o tamanho da amostra aplicou-se a equação proposta na obra de Bussab e Morettin (2012), admitindo um nível de confiança de 90%, erro de, no máximo, 10% e proporção de sucesso populacional igual a 50%.

$$n = \frac{Z^2 \times p(1-p)}{E^2} = 68 \text{ elementos} \quad (1)$$

Para coletar as informações e os dados necessários para testar as hipóteses propostas e dar prosseguimento à discussão aqui apresentada, utilizou-se a ferramenta questionário, principalmente pelos seus benefícios proporcionados. Assim, tal questionário foi enviado aos gestores, administradores ou responsáveis pela gestão das organizações, respeitando, simultaneamente, a delimitação setorial (empresas de serviços), espacial (município do Rio de Janeiro) e de porte (Micro e Pequenas Empresas).

Após apresentação das estatísticas descritivas, os testes de hipóteses e a análise fatorial foram realizadas no Software SPSS *Statistics*, versão 21.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

No primeiro momento, aceitou-se traçar o perfil das empresas pesquisadas demonstrando algumas de suas características primordiais como as atividades econômicas desempenhadas, o cargo de seu principal gestor e sua formação.

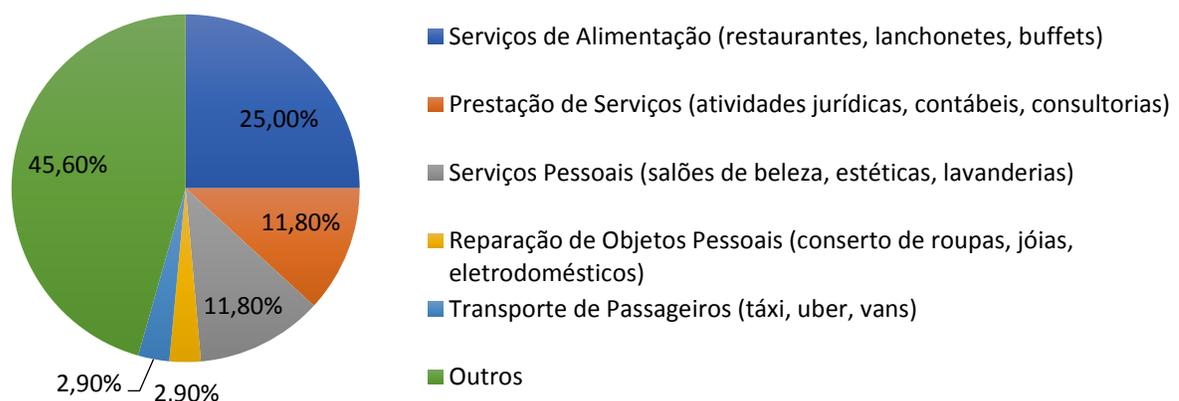


Figura 1. Atividades Econômicas das Micro e Pequenas Empresas

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os resultados evidenciaram ainda que o principal gestor dos negócios, na grande maioria das vezes, atende pelo próprio proprietário (72,10%), seguido por gerentes (17,60%) e por outros (10,30%), que englobavam cargos de consultores, supervisores, diretores e etc., conforme dispõe o gráfico a seguir e que as empresas participantes da amostra não possuem gestor sem escolaridade na função de administrador principal; 5,90% dos gestores possuem o ensino fundamental; 29,40% o ensino médio; 50% cursaram o nível superior; e 14,70% cursaram alguma modalidade de pós graduação.

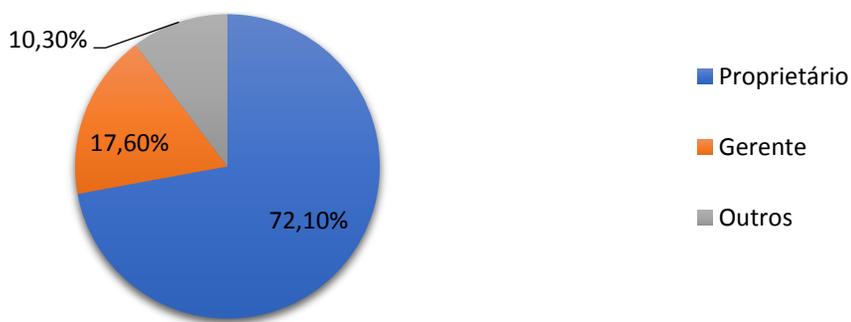


Figura 2. Cargo do principal gestor das Micro e Pequenas Empresa

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em prosseguimento, buscou-se evidenciar as principais estratégias utilizadas pelas MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro – RJ no dia a dia de suas atividades. Ao questionar se as empresas possuíam estratégias com o intuito de elevar ou manter seu nível de competitividade, 80,90% dos gestores confirmaram a utilização das mesmas e 13,20% afirmaram não fazer uso delas.

Cabe ressaltar ainda que as estratégias organizacionais podem ser elaboradas com diferentes focos. Assim, possibilitou-se identificar os principais focos utilizados pelos gestores das MPE's no momento de elaboração de suas estratégias. Para isso, os gestores dos pequenos negócios que elaboram estratégias apontaram os principais pontos de elaboração das mesmas, conforme demonstra-se na Figura 3.



Figura 3. Principais Focos de Elaboração de Estratégias nas Micro e Pequenas Empresas

Fonte: Elaborado pelos autores.

Para execução dos testes utilizou-se os dados coletados a partir da aplicação do questionário nas 68 Micro e Pequenas Empresas de serviços do município do Rio de Janeiro, conforme cálculo amostral demonstrado acima.

A Hipótese H_A buscou testar se a proporção das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro que elaboram estratégias com o objetivo de manter a competitividade frente aos seus concorrentes é superior a 70%.

Para isso, apresenta-se a hipótese em sua forma nula (H_0) e alternativa (H_1):

H_0 : A proporção das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro que elaboram estratégias com o objetivo de manter a competitividade frente aos concorrentes é igual ou inferior a 70%.

H_1 : A proporção das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro que elaboram estratégias com o objetivo de manter a competitividade frente aos concorrentes é superior a 70%.

O teste da hipótese para proporção será encontrado por meio da resolução da fórmula:

$$Z_e = \frac{(p - \pi)}{\sqrt{\frac{\pi(1-\pi)}{n}}} \quad (2)$$

Cabe ressaltar ainda que, conforme literatura temática, entende-se que uma distribuição amostral poderá ser aproximada por uma distribuição normal “Z” quando o número de $[n \times p]$ e $[n(1 - p)]$ forem superiores à 5. Logo, faz-se necessário tal constatação.

Destaca-se que se selecionou, para todas as hipóteses, uma significância (α) de 0,05 com grau de confiança de 95%, resultando em um Z crítico de 1,64. Tais dados são necessários para a elaboração do gráfico de distribuição normal, disposto a seguir.

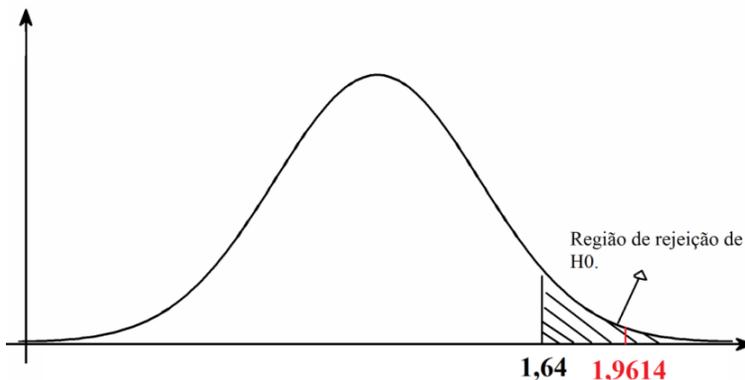


Figura 4. Distribuição normal da Hipótese HA

Fonte: Elaborado pelos autores.

Constatou-se que o resultado de Z estatístico é superior ao Z crítico ($Z_e = 1,9614 > Z_c = 1,64$), evidenciando que o resultado do teste encontra-se na região de rejeição da H_0 . Portanto, conclui-se que, estatisticamente, a proporção das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro que elaboram estratégias com o objetivo de manter a

competitividade frente aos concorrentes é superior a 70%, levando a rejeição de H_0 e aceitação de H_1 .

A Hipótese H_B buscou testar se as estratégias baseadas na gestão dos recursos financeiros constituem o foco principal de menos de 20% das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro, na opinião dos gestores.

Para isso, apresenta-se a hipótese em sua forma nula (H_0) e alternativa (H_1):

H_0 : estratégias baseadas na gestão dos recursos financeiros constituem o foco principal de 20% ou mais das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro, na opinião dos gestores;

H_1 : estratégias baseadas na gestão dos recursos financeiros constituem o foco principal de menos de 20% das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro, na opinião dos gestores.

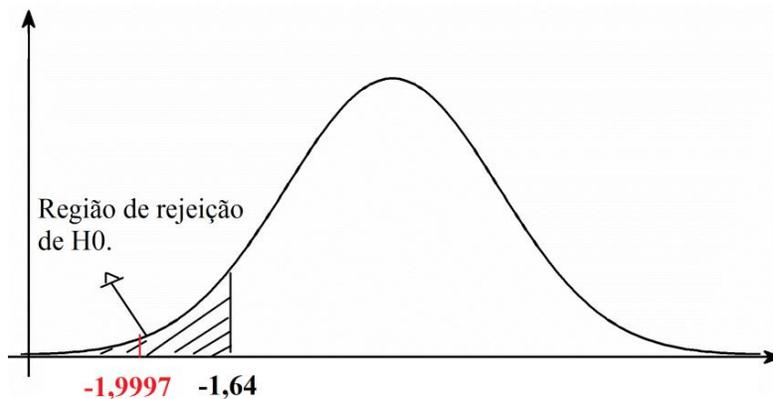


Figura 5. Distribuição normal da Hipótese H_B

Fonte: Elaborado pelos autores.

Constata-se que o resultado de Z estatístico é inferior ao Z crítico ($Z_e = -1,9997 > Z_c = -1,64$), evidenciando que o resultado do teste se encontra na região de rejeição da H_0 . Portanto, conclui-se que estratégias baseadas na gestão dos recursos financeiros constituem o foco principal de menos de 20% das MPE's de serviços do município do

Rio de Janeiro, na opinião dos gestores, resultando, novamente, na rejeição de H_0 e aceitação de H_1 .

A Hipótese H_c buscou testar se os gestores das MPE's não possuem conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos.

Para o teste dessa hipótese, bem como da hipótese seguinte, utilizou-se as respostas dos gestores das MPE's em forma ordinal de 0 a 5, onde os valores representavam o nível de conhecimento dos mesmos sobre o questionamento supracitado. A legenda foi demonstrada no questionário, sendo 0 "conhecimento nenhum"; 1 "pouco conhecimento"; 2 "conhecimento razoável"; 3 "bom conhecimento"; 4 "ótimo conhecimento"; 5 "Ampla conhecimento/Domínio".

Dessa forma, entende-se que para uma implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos é necessário que os gestores possuam, no mínimo, um bom conhecimento sobre a própria, o que faz com que a média populacional alegada seja igual ou superior à 3 (bom conhecimento).

Após tais esclarecimentos, apresenta-se a hipótese em sua forma nula (H_0) e alternativa (H_1):

H_0 : os gestores das MPE's possuem conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos (≥ 3);

H_1 : os gestores das MPE's não possuem conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos (< 3).

O teste da hipótese para média será encontrado por meio da resolução da fórmula:

$$T_e = \frac{(\bar{X} - \mu_0)}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \quad (3)$$

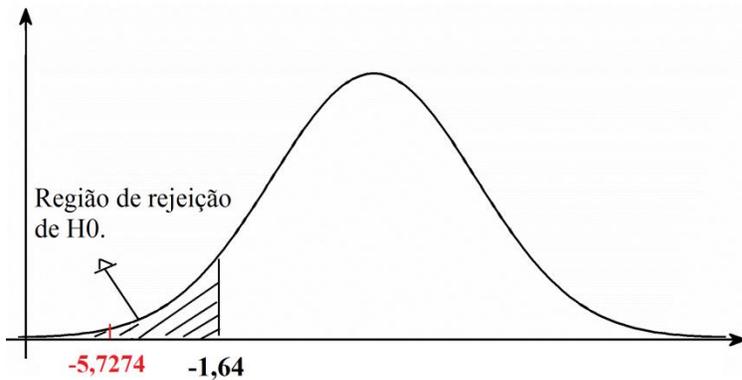


Figura 6. Distribuição normal da Hipótese HC

Fonte: Elaborado pelos autores.

Constata-se que o resultado de T estatístico é inferior ao T crítico ($T_e = -5,7274 > T_c = -1,64$), evidenciando que o resultado do teste encontra-se na região de rejeição da H_0 . Portanto, conclui-se que os gestores das MPE's não possuem conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos (< 3), isto é, rejeita-se a H_0 e aceita-se a H_1 .

Para confirmar o resultado encontrado acima e, simultaneamente, traçar o nível de conhecimento da população (gestores de MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro), calcula-se o intervalo de confiança da média por meio da fórmula:

$$\mu_0 = \bar{X} \pm \frac{T_c \times \sigma}{\sqrt{n}} \quad (4)$$

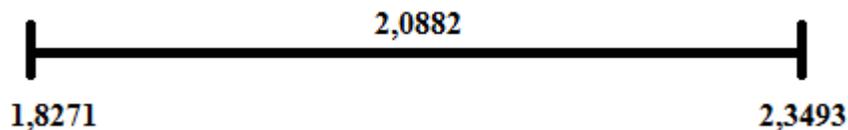


Figura 7. Intervalo de confiança da média populacional da Hipótese HC

Fonte: Elaborado pelos autores.

O resultado do intervalo de confiança evidencia que a média do conhecimento dos gestores das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro sobre a Gestão Estratégica de Custos está entre 1,8271 e 2,3493, ou seja, entre “pouco conhecimento” e “conhecimento razoável”. Tal resultado se faz importante pois comprova a aceitação de H_1 , que afirma que os mesmos não possuíam os conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz dessa gestão, que exigia, ao menos, um bom conhecimento (≥ 3).

A Hipótese H_0 buscou testar se os gestores das MPE's não possuem os conhecimentos necessários para a utilização dos métodos de custeio de apropriação dos custos aos serviços prestados.

Igualmente à hipótese anterior, entende-se que para uma utilização eficiente dos métodos de custeio de apropriação dos custos aos serviços prestados, os gestores das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro necessitam possuir, ao menos, um bom conhecimento sobre a temática.

Assim, apresenta-se a hipótese em sua forma nula (H_0) e alternativa (H_1):

H_0 : os gestores das MPE's possuem os conhecimentos necessários para a utilização dos métodos de custeio de apropriação dos custos aos serviços prestados (≥ 3);

H_1 : os gestores das MPE's não possuem os conhecimentos necessários para a utilização dos métodos de custeio de apropriação dos custos aos serviços prestados (< 3).

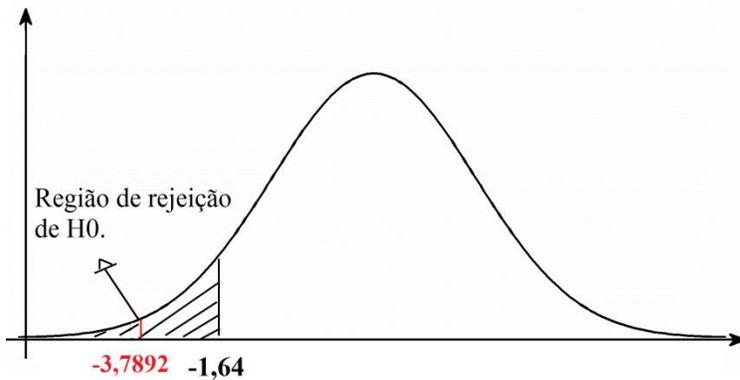


Figura 8. Distribuição normal da Hipótese HD

Fonte: Elaborado pelos autores.

Constata-se que o resultado de T estatístico é, novamente, inferior ao T crítico ($T_e = -3,7892 > T_c = -1,64$), evidenciando que o resultado do teste encontra-se na região de rejeição da H_0 . Portanto, conclui-se que os gestores das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro não possuem os conhecimentos necessários para a utilização dos métodos de custeio de apropriação dos custos aos serviços prestados (< 3), rejeitando H_0 e aceitando H_1 .

Comprovando os cálculos acima e traçando o nível de conhecimento dos gestores das MPE's sobre os métodos de custeio, calcula-se abaixo o intervalo de confiança da média populacional.

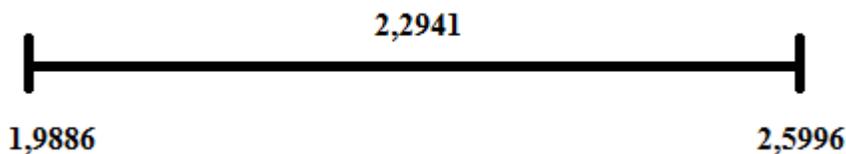


Figura 9. Intervalo de confiança da média populacional da Hipótese HD

Fonte: Elaborado pelos autores.

O resultado do intervalo de confiança acima evidencia que a média do conhecimento dos gestores das MPE's quanto aos sistemas de custeio está entre 1,9886 e 2,5996, o que comprova que os mesmos possuem um “conhecimento

razoável”, comprovando a aceitação de H_1 , que afirmava que o conhecimentos de tais gestores era insuficiente para sua eficaz aplicação, isto é, inferior a 3.

A Hipótese H_E buscou testar se o método baseado em custos é utilizado pela maioria das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro como ferramenta de precificação dos serviços prestados.

Para isso, apresenta-se a hipótese em sua forma nula (H_0) e alternativa (H_1):

H_0 : o método baseado em custos é utilizado por 50% das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro como ferramenta de precificação dos serviços prestados;

H_1 : o método baseado em custos é utilizado por mais de 50% das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro como ferramenta de precificação dos serviços prestados.

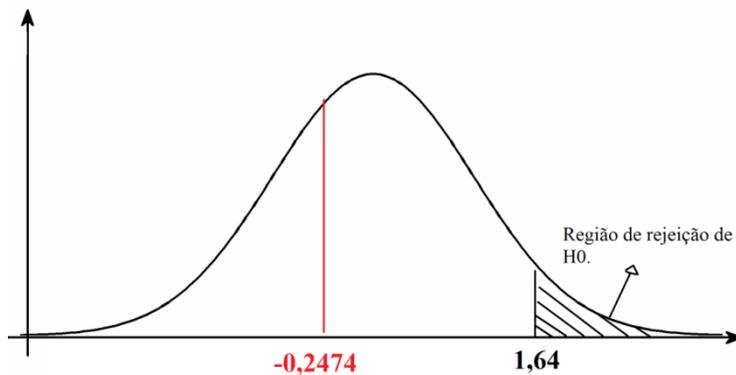


Figura 10. Distribuição normal da Hipótese H_E

Fonte: Elaborado pelos autores.

Constata-se que o resultado de Z estatístico é inferior ao Z crítico ($Z_e = -0,2474 < Z_c = 1,64$), evidenciando que o resultado do teste se encontra na região de aceitação de H_0 . Portanto, conclui-se que o método baseado em custos é utilizado por 50% ou menos das MPE's de serviços do município do Rio de Janeiro como ferramenta de precificação dos serviços prestados, resultando, na aceitação de H_0 e rejeição de H_1 .

Por fim, com o intuito de analisar diversas variáveis simultaneamente, utilizou-se da análise multivariada fatorial, reduzindo tais variáveis em fatores. Assim,

selecionaram-se todas as perguntas que mensuravam o nível de conhecimento dos gestores sobre os conceitos e temas abordados pela Gestão Estratégica de Custos em escala ordinal, de 0 a 5.

Para uma melhor visualização das tabelas e gráficos optou-se pela abreviação dos nomes das variáveis, conforme exposto a seguir:

Tabela 1

Abreviação das variáveis utilizadas na Análise Fatorial

SIGLAS	VARIÁVEIS
CO	Nível de conhecimento sobre os conceitos (gasto, custos, despesas e etc.)
CD	Nível de conhecimento sobre os custos diretos
CI	Nível de conhecimento sobre os custos indiretos
CV	Nível de conhecimento sobre os custos variáveis
CF	Nível de conhecimento sobre os custos fixos
SC	Nível de conhecimento sobre os sistemas de custeios
MC	Nível de conhecimento sobre margem de contribuição
PE	Nível de conhecimento sobre ponto de equilíbrio
MS	Nível de conhecimento sobre margem de segurança
AO	Nível de conhecimento sobre alavancagem operacional

Nota. Fonte: Elaborado pelos autores.

Em sequência, como o objetivo da análise fatorial é criar fatores que expliquem, simultaneamente, todas as variáveis, é importante que as mesmas tenham alguma ligação entre si. Desse modo, constata-se na matriz de correlação que tal requisito foi atendido, visto que a grande maioria das variáveis possuem correlações superiores à 0,40.

	CO	CD	CI	CV	CF	SC	MC	PE	MS	AO
CO	1,000	,714	,628	,499	,393	,596	,487	,565	,515	,596
CD	,714	1,000	,770	,607	,563	,498	,554	,535	,429	,454
CI	,628	,770	1,000	,649	,627	,639	,534	,585	,479	,440
CV	,499	,607	,649	1,000	,607	,481	,601	,436	,453	,302
CF	,393	,563	,627	,607	1,000	,484	,424	,611	,573	,269
SC	,596	,498	,639	,481	,484	1,000	,607	,636	,643	,729
MC	,487	,554	,534	,601	,424	,607	1,000	,631	,630	,574
PE	,565	,535	,585	,436	,611	,636	,631	1,000	,795	,587
MS	,515	,429	,479	,453	,573	,643	,630	,795	1,000	,632
AO	,596	,454	,440	,302	,269	,729	,574	,587	,632	1,000

Figura 10. Matriz de Correlações

Fonte: SPSS *Statistics* v21, adaptado pelos autores.

A matriz (Figura 10) demonstrada ajuda ainda a compreender o grau de interação entre as variáveis, de modo que ao observar as linhas em seu sentido horizontal, percebe-se que as células em destaque representam quais variáveis exercem maior influência, enquanto a diagonal (composta por valores 1,0) indica o grau de correlação com si mesma.

A análise classificou as dez variáveis em dois fatores, por meio da utilização do método de rotação varimax com normalização de kaiser, conforme visualiza-se na Figura 11.

	Componente	
	1	2
CO	,557	,537
CD	,325	,802
CI	,358	,812
CV	,209	,824
CF	,261	,755
SC	,777	,370
MC	,647	,451
PE	,742	,420
MS	,800	,313
AO	,892	,110

Figura 11. Matriz de Componente (após rotação)

Fonte: SPSS *Statistics* v21, adaptado pelos autores.

Assim, é possível concluir que:

- o FATOR I é composto pelas variáveis que mensuraram o nível de conhecimento dos gestores sobre os conceitos (CO), sistemas de custeio (SC), margem de contribuição (MC), ponto de equilíbrio (PE), margem de segurança (MS) e alavancagem operacional (AO);

- o FATOR II é composto pelas variáveis que mensuraram o nível de conhecimento dos gestores sobre os custos diretos (CD), custos indiretos (CI), custos variáveis (CV) e custos fixos (CF).

Para finalizar, interpreta-se que o “FATOR I” denomina-se Gestão Operacional, visto que é composto por ferramentas de planejamento que integram à Gestão Estratégica de Custos e métodos de apropriação de custos aos serviços prestados. Por outro lado, denomina-se o “FATOR II” como Classificação Operacional, visto que é composto apenas por variáveis de classificação de custos (quanto à identificação e volume de produção).

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi compreender a utilização e aplicação da Gestão Estratégica de Custos nas micro e pequenas empresas do setor de serviços do município do Rio de Janeiro – RJ. Nesse sentido, acredita-se que a mesma contribui para o avanço da pesquisa em contabilidade gerencial aplicada aos micro e pequenos negócios e, ao mesmo tempo, para o desenvolvimento dessas instituições no que refere-se às estratégias organizacionais.

O problema de pesquisa foi definido a partir de estudos que reiteraram que pequenos negócios apresentam características que restringem a manutenção de suas atividades, como a insuficiência de capital próprio, capacitação, tecnologia, entre outros. Assim, as estratégias organizacionais aparecem como elemento imprescindível para que tais organizações mantenham seu nível de competitividade e superem tais características.

Com base no referencial teórico e nos estudos disponíveis e aqui referenciados, observou-se que a falta de conhecimento e aptidão dos gestores no que refere-se às técnicas gerenciais de administração de negócios estão presentes nos pequenos negócios, levando à conclusão de que as micro e pequenas empresas de serviços do

município do Rio de Janeiro – RJ não utilizam a Gestão Estratégica de Custos como ferramenta para manutenção da competitividade frente aos seus concorrentes.

Para o alcance do objetivo principal deste estudo elaborou-se cinco hipóteses básicas, onde as hipóteses **H_A**, **H_B**, **H_C** e **H_D** encontraram-se na região de rejeição de **H₀**, aceitando assim a hipótese principal e, somente a hipótese **H_E** encontrou-se na região de aceitação de **H₀**, rejeitando assim a hipótese principal.

Desse modo, possibilitou-se concluir que mais de 70% das MPE's elaboram estratégias com o objetivo de manter a competitividade frente aos concorrentes e que a gestão dos recursos financeiros constituiu o foco principal para elaboração de estratégias de menos de 20% das mesmas. Além disso, constatou-se que seus gestores não possuem conhecimentos e informações necessárias para a implantação e utilização eficaz da Gestão Estratégica de Custos. Por fim, aplicou-se a análise multivariada fatorial, que reduziu as variáveis em dois fatores principais: gestão operacional, composto pelas ferramentas de planejamento que integram à análise custo-volume-lucro e classificação operacional, composto pelas variáveis de classificação dos custos quanto à identificação e ao volume de produção.

REFERÊNCIAS

- Cacciamali, M. C. (1997). Flexibilidade e micro e pequenas empresas. *São Paulo em perspectiva*, 11(1), 82-87.
- Cinquini, L., Tenucci, A. (2007). Strategic Management Accounting: exploring distinctive features and links with strategy. *MPRA – Munich Personal RePEc Archive*, 6(2), 229-259. doi: 10.1108/18325911011048772
- Crepaldi, S. A. (2008). *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Gusmão, I. B., Almeida, L. B. (2009). A utilização dos Custos no suporte às atividades de Marketing: um estudo no setor Hoteleiro de Curitiba e região metropolitana. *Contextus Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 7(2), 53-64. doi: 10.19094/contextus.v7i2.32112

- Hansen, D. R., Mowen, M. M. (2001). *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*. São Paulo: Pioneira.
- Leone, G. S. G., Leone, R. J. G. (2007). *Os 12 mandamentos da Gestão de Custos*. Rio de Janeiro: Editora FGV.
- Machado, E. A., Clemente, A., Santos, A. R., & Araujo, A. M. P. (2008). Estratégias e práticas de gestão de custos: investigação empírica na indústria da construção civil do estado do Paraná. In: *Congresso Usp De Controladoria E Contabilidade*, 8. São Paulo: USP.
- Porter, M. E. (1999). *Competição: estratégias competitivas essenciais*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Shank, J. K., Govindarajan, V. (1995). *Gestão Estratégica de Custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus.
- Souza, A. A., Guerra, M., Lara, C. O., Avelar, E. A., & Amorim, T. L. M. (2009). Gestão Estratégica de Custos em organizações hospitalares. (2009). In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Salvador: ENEGEP.
- Souza, M. A., Silva, E. J., Pilz, N. (2010). Práticas de Gestão Estratégica de Custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9), 145-167. doi: 10.11606/rco.v4i9.34771
- Wrubel, F., Diehl, A. A., Toigo, L. A., Ott, E. (2011). Uma Proposta para a Validação de Categorias sobre Gestão Estratégica de Custos. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 13(40), 332-348. doi: 10.7819/rbgn.v13i40.770

Data de Submissão: 19/06/2021

Data de Aceite: 30/04/2022