

EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS SOBRE O USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA ABORDAGEM MULTIVARIADA¹

EMPIRICAL EVIDENCE ABOUT THE USE OF COST ACCOUNTING IN MICRO AND SMALL COMPANIES: A MULTIVARIATE APPROACH

Aldo Leonardo Cunha Callado²

Antônio André Cunha Callado³

Fernanda Marques de Almeida Holanda⁴

Resumo: O objetivo deste trabalho consiste em identificar a estrutura e padrões de relações existentes entre as principais variáveis relativas ao uso da contabilidade de custos nas micro e pequenas organizações industriais localizadas na cidade de João Pessoa através da aplicação da análise de agrupamento e análise fatorial sobre as principais variáveis relacionadas à gestão de custos. A amostra é composta por 22 organizações industriais obtidas aleatoriamente por meio do cadastro da FIEP-PB. Para a identificação da estrutura natural de relações entre as diversas variáveis, esta pesquisa considerou os procedimentos de análise de agrupamentos e análise fatorial. Os cálculos foram efetuados a partir do aplicativo STATISTICA, tanto para a análise de agrupamentos, quanto para a análise fatorial. Os resultados obtidos através da análise de agrupamento e da análise fatorial apresentaram semelhanças significativas sobre a representação analítica da estrutura de interação entre as variáveis estudadas. Pode-se destacar que o perfil do profissional responsável pelo registro e análise dos custos apresentou comportamento distinto das demais, ressaltando uma certa influência sobre a forma de cálculo dos custos.

Palavras-chave: Gestão de Custos; Processo Decisório; Abordagem multivariada.

Abstract: The objective of this article consists in identify both structure and Standard relations between among the main aspects related to cost accounting in micro and small industrial organizations located in João Pessoa. The sample is composed by twenty-two industrial organizations chosen randomly through FIEP-PB files. To identify the structure of relations between the variables investigated in this research, it was considered a sequence of operational procedures through the use of cluster analysis and factorial analysis. The statistical calculations of cluster and factorial analysis were performed by the use of STATISTICA. The results obtained from both methods presented significant matches over the representation of the structure of relations considering the variables investigated. It may be pointed out that the profile of the person in charge of the registration an analysis of costs information was far from the others, highlighting some influence over costs calculations.

Key-words: Costs Management; Decision Process; Multivariate Analysis.

¹ Artigo apresentado no XIII Congresso Brasileiro de Custos, 2006, Belo Horizonte (MG).

² Mestre em Administração pela UFPB, aldocallado@yahoo.com.br

³ Doutor em Administração pela UFPB, andrecallado@yahoo.com.br

⁴ Mestre em Ciências Contábeis pela UNB, fernanda.mah@gmail.com

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, as micro e pequenas empresas representam uma parcela bastante representativa do conjunto de empresas. Essas empresas de acordo com o Sebrae (2005), respondem por 99,2% do número total das empresas formais, por 57,2% dos empregos totais e por 26,0% da massa salarial brasileira. A importância desse grupo de empresas para o cenário empresarial foi descrita por Longernecker, Moore e Petty (1997), ao afirmarem que as pequenas organizações industriais, como parte da comunidade empresarial, contribuem para o bem-estar econômico da nação, pois produzem uma parte substancial do total de bens e serviços, contribuindo assim de forma geral similar às grandes empresas.

A importância da presença das pequenas empresas no contexto sócio-econômico de um país é ressaltada por Solomon (1986), visto que segundo o autor, essas empresas proporcionam uma energia vital para a reestruturação econômica necessária no sentido de produzir o aumento da produtividade de que se carece informações atualizadas relativas ao perfil das empresas em atividade no Brasil foram levantadas por uma pesquisa realizada pelo IBGE e publicada pelo SEBRAE (2005). Os principais dados estão dispostos na Tabela 1.

	Micro e Pequena		Média e Grande		Total	
	Nº de Empresas	%	Nº de Empresas	%	Nº de Empresas	%
Indústria	476.240	98	7.978	2	484.218	100
Construção	124.569	98	1.915	2	126.484	100
Comércio	2.443.780	99	7.708	1	2.451.488	100
Serviços	1.835.027	99	21.153	1	1.856.180	100
Total	4.879.616	99	38.754	1	4.918.370	100

Fonte: IBGE – Estatística do Cadastro Central de Empresas – CEMPRE.

Elaboração: SEBRAE/UED, 2005.

Tabela 1– Número de empresas formais por porte e setor.

O número total de micro e pequenas empresas formais em atividade no Brasil é de 4.879.616 unidades. As micro e pequenas empresas representam 99,2% do número total de empresas formais brasileiras, bem como representam 99% dos números de estabelecimentos formais em todos os setores econômicos, sejam as indústrias, comércio ou serviços. No Brasil, as empresas de pequeno porte empregam considerável parcela da mão de obra disponível em relação às médias e grandes empresas no setor de construção e no setor de comércio, conforme resultado apresentado na Tabela 2.

	Micro e Pequena		Média e Grande		Total	
	Nº de pessoas	%	Nº de pessoas	%	Nº de pessoas	%
Indústria	3.042.862	46	3.576.394	54	6.622.256	100
Construção	696.437	55	575.140	45	1.271.577	100
Comércio	6.436.778	81	1.488.869	19	7.925.647	100
Serviços	5.580.999	48	6.125.445	52	11.706.444	100
Total	15.757.076	57	11.765.848	43	27.525.924	100

Fonte: IBGE – Estatísticas do Cadastro Central de Empresas – CEMPRES

Elaboração: SEBRAE/UED, 2005.

Tabela 2 - Número de Pessoas Ocupadas nas empresas formais por porte e setor.

Souza (1995) salienta a importância das pequenas empresas visto que elas: são os amortecedores dos efeitos das flutuações na atividade econômica; mantém o patamar de atividade econômica em certas regiões; apresenta potencial de assimilação, adaptação, introdução e, algumas vezes, geração de novas tecnologias de produto e processo; contribuem para a descentralização da atividade econômica, em especial na função de complementação às grandes empresas.

O tamanho de uma organização é um fator preponderante dentro de qualquer parâmetro comparativo entre diversas organizações, principalmente em relação à gestão. Hall (1984) reconhece a importância do fator tamanho dentro da análise das organizações afirmando que esta parece ser uma variável simples, entretanto é muito mais complexa.

Hall (1984) identifica diversos elementos relacionados ao tamanho das organizações, podendo ser destacados os seguintes: a capacidade física e tecnologia da organização; a qualificação dos recursos humanos da organização; a qualidade dos insumos e produtos da organização; os recursos financeiros disponíveis; e os demais recursos disponíveis.

A estrutura financeira de uma organização influencia sua capacidade física, seus recursos humanos, seus insumos e seus produtos. Blecke (1978) reconhece a influência desses fatores dentro do processo decisório e da gestão organizacional, afirmando que estes se baseiam nos vários relatórios, estudos e nas sugestões de contadores, controladores, analistas e especialistas.

Considerando os principais aspectos das finanças no contexto das micro e pequenas empresas, Santos (2001) afirma que a apuração, análise e controle de custos geram informações necessárias à tomada de decisões. Assim, o objetivo deste trabalho é identificar a estrutura e padrões de relações existentes entre as principais variáveis relativas ao uso da contabilidade de custos nas micro e pequenas organizações industriais localizadas na cidade de João Pessoa através da aplicação da análise de agrupamento e análise fatorial sobre as principais variáveis relacionadas à gestão de custos.

2. UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS

Dentre os principais problemas enfrentados pelas empresas de pequeno porte, a elevada taxa de mortalidade é citada como um dos principais por diversos autores. Solomon (1986) caracteriza as pequenas empresas como organizações industriais que possuem altas taxas de mortalidade e baixos índices de lucratividade.

As causas existentes para que os pequenos empresários não tenham êxitos em seus negócios são diversas, mas os principais motivos para os insucessos dos pequenos empreendimentos. De acordo com Zimmerer e Scarborough (1994) são: incompetência administrativa; falta de experiência; falta de controle financeiro adequado; falta de capital de giro; expansão não planejada; falhas no planejamento e falta de controle de estoque.

A importância da contabilidade de custos nas organizações de pequeno porte não difere bastante em relação ao desempenhado nas grandes empresas. Segundo Perez, Oliveira e Costa (1999), a contabilidade de custos tem como funções básicas: a sistematização e a análise dos gastos, a classificação e a contabilização dos custos e a geração de relatórios e informações sobre os custos de produção.

Segundo Massuda e Bornia (2005), a busca de controles de custos e melhorias nos processos internos da empresa é um fator que pode ser decisivo para sua continuidade. Desta forma, há necessidade de uma Gestão de Custos adequada. As Empresas Industriais de pequeno porte também estão sentindo os efeitos deste novo ambiente, talvez até com maior intensidade do que as grandes, por causa das dificuldades gerenciais inerentes a seu sistema produtivo. Desta maneira, é fundamental que estas empresas também disponham de ferramentas adaptadas a elas, para que possam aumentar suas capacidades de adaptação ao novo contexto empresarial.

A contabilidade gerencial é essencial para tomada de decisões, coletando e fornecendo informações úteis, com o objetivo de se tornar um elemento diferencial entre alternativas. As informações precisas nem sempre podem ser consideradas como úteis. É importante que se perceba no processo decisório a melhor forma de se evidenciar uma informação, com clareza, objetividade e a tempo, para que de fato tenha valor para o tomador de decisão.

Campos, Santos e Cerqueira Júnior (2005) apresentam que a ausência de métodos de custeios nas das pequenas indústrias pode vir a ser uma das maiores causas da descontinuidade desses empreendimentos, visto que atualmente faz-se necessário que estas empresas enfrentem uma concorrência no mercado bastante acirrada e requer um conhecimento preciso dos custos, para que a análise do preço final do produto seja feita com um nível de consciência mais elevado.

A contabilidade fornece à administração informações de grande relevância, para isso é preciso que seus relatórios sejam oportunos, comparativos, pertinentes, confiáveis, claros e concisos. Esses relatórios devem ser elaborados com o intuito de serem compreendidos por toda e qualquer pessoa envolvida no sistema empresa e capaz de possibilitar a tomada de decisão.

Santos (2001) destaca que freqüentemente a qualidade das informações sobre custos geradas no âmbito das micro e pequenas empresas é inadequada para o apoio à tomada de decisão.

A tomada de decisão também pode ser vista como uma das funções básicas da administração como afirmam Garrison e Noreen (2001), visto que ela está sempre se deparando com questões do tipo: quais produtos vender, quais métodos de produção empregar, fabricar peças ou comprá-las prontas, qual preço cobrar, quais canais de distribuição utilizar, quando aceitar pedidos especiais e assim por diante.

De acordo com Horngren e Foster (1987), a contabilidade de custos é responsável pela identificação, mensuração, acumulação, análises, preparação, interpretação e a comunicação das informações que vão auxiliar os administradores para que possam atingir os objetivos organizacionais da empresa.

Para Lawrence (1975), a contabilidade de custos busca auxiliar a gestão e operação de um negócio com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa. A relevância da Contabilidade de Custos como parte integrante do processo administrativo é ressaltada por Matz, Curry e Frank (1974), que enfatizam a sua responsabilidade com respeito às políticas de vendas, aos métodos de produção, aos procedimentos de compras, aos planos financeiros e à estrutura de capital.

Skousen, Langenderfer e Albrecht (1986) indicam que a contabilidade de custos busca auxiliar as organizações a utilizarem seus recursos da melhor maneira e também como atingirem seus objetivos. Dutra (2003) informa que a apuração de custos consiste na acumulação de informações sobre todas as modalidades de eventos que tenham efetivamente ocorrido.

A contabilidade de custos é desenvolvida através de coleta e processamento de dados que culmina com a produção e distribuição de informações na forma de relatórios contábeis através de fluxos de informações que permitam a avaliação da situação atual e compará-la com o planejamento.

Os gestores devem entender uma quantidade de conceitos diferentes de custo para poderem usar as informações geradas por um sistema de contabilidade de custos apropriado a uma ampla variedade de propósitos de decisões e de controle. Segundo Medeiros, Costa e Silva (2005), os gerentes que compreendem como os custos se comportam têm melhores condições de prever qual será a trajetória dos custos em diversas situações operacionais, podendo planejar melhor sua atividade e, conseqüentemente o resultado do período. De acordo com Resnik (1990), a maioria das pequenas empresas tem tolerância muito pequena com relação a despesas inúteis ou improdutivas. Por isso, pode-se dizer que o controle rigoroso dos custos constitui um ponto crítico.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O universo desta pesquisa foi o conjunto de 108 micro e pequenas empresas industriais da cidade de João Pessoa. A fonte consultada para obter informações desse universo foi a Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP-PB), que dispõe de um cadastro de todas

as empresas do Estado da Paraíba. O cadastro utilizado para essa pesquisa foi o cadastro industrial publicado no ano de 2004.

A utilização de cadastros institucionais é indicada por Goode e Hatt (1979) como um procedimento válido, pois, pode-se recorrer a listas existentes no processo de definição do universo. Foram selecionadas 22 empresas localizadas na cidade de João Pessoa através de amostragem aleatória. O tamanho da amostra foi determinado para atender ao nível de significância para uma margem de erro de 5%.

Diante do objetivo proposto para esta pesquisa, foram estudadas as seguintes variáveis: número de empregados; tempo de atuação; processamento das informações; performance; planejamento de investimentos futuros; objetos referenciais relativos aos custos; forma do cálculo dos custos; apropriação dos custos aos produtos; método de custeio; periodicidade dos relatórios; profissional responsável pelos registros.

Para a Coleta de dados desta pesquisa foi utilizada a técnica da entrevista estruturada realizada *in loco* em todas as empresas incluídas na amostra. De acordo com Chizzotti (1991), a entrevista estruturada é um tipo de comunicação entre um pesquisador que pretende colher informações sobre fenômenos e indivíduos que detenham essas informações e possam emití-las. De acordo com Gil (1996), a entrevista estruturada é quando se desenvolve a partir de uma relação fixa de perguntas. Esta técnica consiste em fazer uma série de perguntas a um informante, conforme roteiro preestabelecido, onde esse roteiro pode constituir-se de um formulário/questionário que será aplicado da mesma forma todos os informantes/sujeitos da pesquisa, para que se obtenham respostas para as mesmas perguntas. O questionário foi o instrumento utilizado para a coleta de dados.

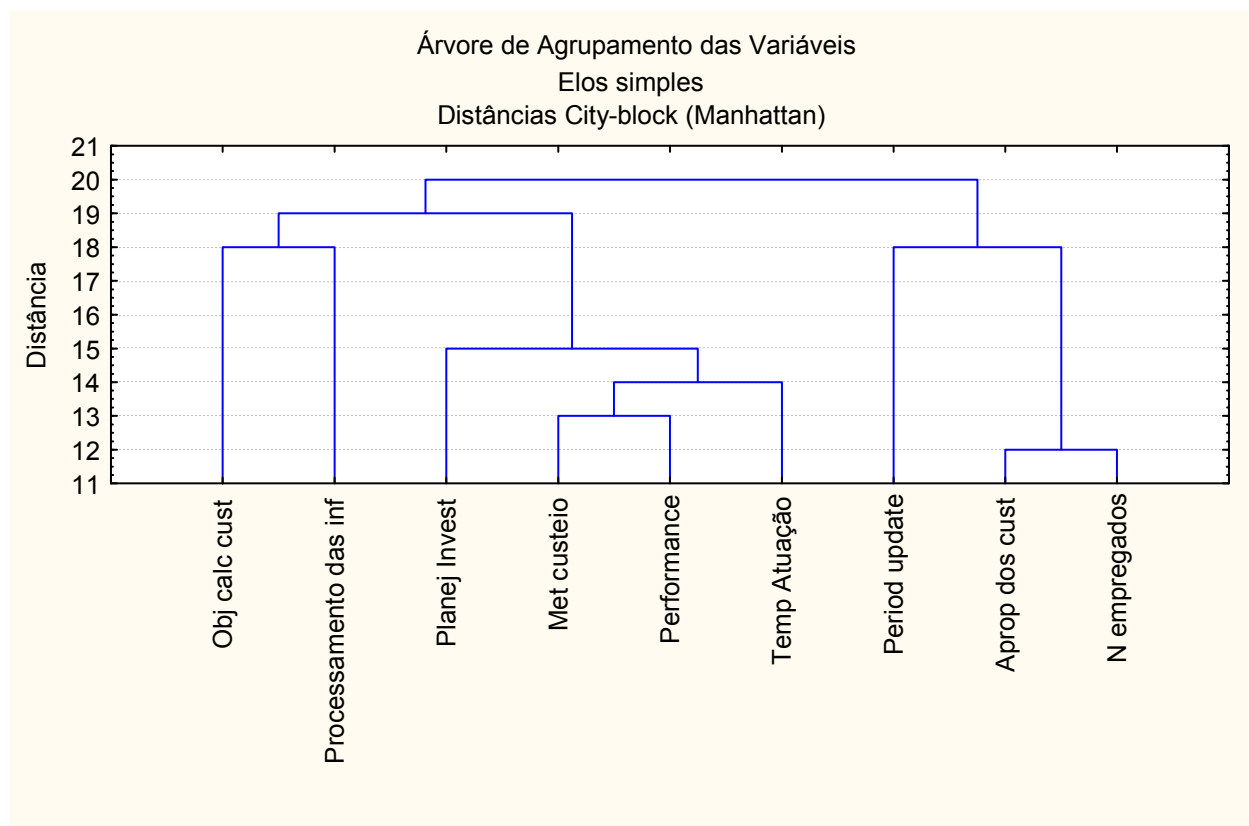
Para a identificação da estrutura natural de relações entre as diversas variáveis, esta pesquisa considerou os seguintes procedimentos: análise de agrupamentos; e análise fatorial.

Os cálculos foram efetuados a partir do aplicativo computacional STATISTICA, tanto para a análise de agrupamentos, quanto para a análise fatorial utilizados as informações referentes às diversas variáveis investigadas na pesquisa expressas como variáveis ordinais.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir da caracterização desta pesquisa, os dados relativos às variáveis estudadas foram adequados para viabilizar os procedimentos estatísticos apropriados.

Para a execução da análise de agrupamento, foi primeiramente utilizado o procedimento de árvore de agrupamento (clustering tree). A regra de amalgamação adotada foi a ligação simples. As distâncias foram calculadas a partir do procedimento city-block (manhattan).



Fonte: elaborado pelos autores

Notas: Número de variáveis: 11

Número de casos: 22

Regra de Amalgamação: Ligação simples

Mensuração das Distâncias: City-block (Manhattan)

Gráfico 1 – Relação entre as variáveis através da análise de agrupamentos

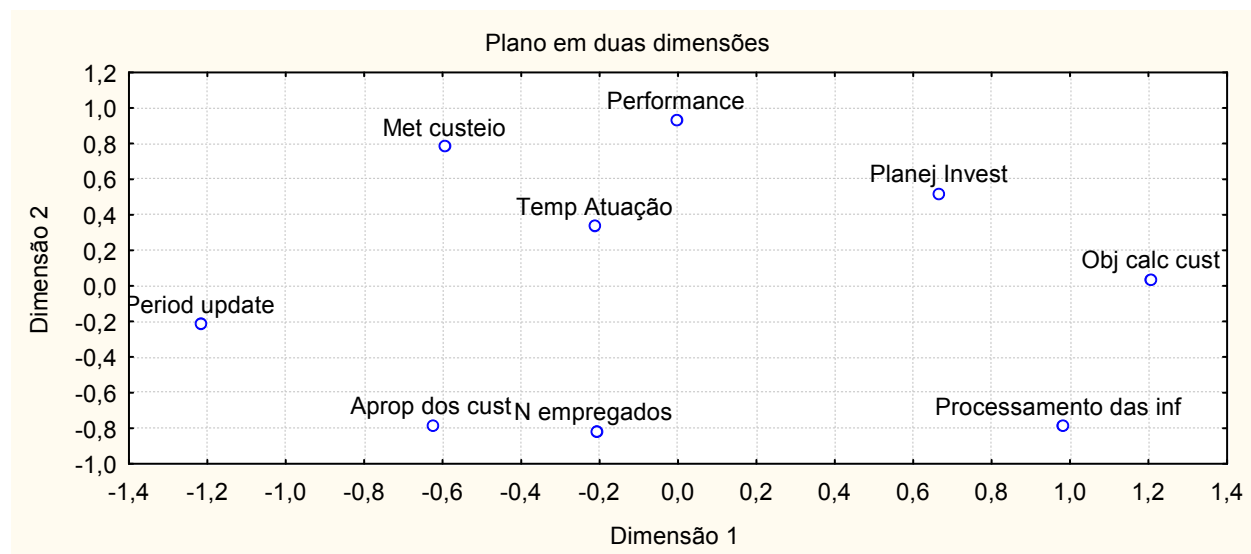
O gráfico 1 apresenta os agrupamentos obtidos a partir das variáveis inseridas nesta pesquisa mostra três agrupamentos distintos. Detalhando a disposição dessas relações, pode-se ainda observar que, além do agrupamento isolado no lado direito da árvore, destacam-se dois outros agrupamentos derivados do agrupamento maior. Pode-se observar claras distinções entre a natureza das variáveis contidas nestes agrupamentos.

O principal agrupamento encontrado, denominado como desempenho, é composto por quatro variáveis, que são a performance, o método de custeio utilizado, o tempo de atuação da empresa e o planejamento futuro relacionado aos investimentos. As características deste grupo apontam para a importância relativa assumida por fatores vinculados à curva de aprendizagem, experiência de mercado, método de custeio adotado e os resultados econômico-financeiros históricos declarados pelas empresas investigadas.

O segundo agrupamento identificável foi denominado como informacional, pois é composto pelo objeto referencial adotado para orientar o cálculo dos custos e pelo processo pelo qual as informações sobre custos são processadas. O terceiro agrupamento presente foi denominado como estrutural, pois é composto pelo método de apropriação dos custos aos produtos, pelo número de empregados e pela frequência na qual os relatórios sobre custos são elaborados e divulgados.

O grupo informacional destaca uma certa ênfase sobre a informação como ponto central de interesse, considerando o tratamento dado a ela, tanto no processo de geração das informações quanto em sua manipulação. O grupo estrutural denota traços vinculados a uma relação entre complexidade produtiva e complexidade sobre o processamento dos dados sobre custos. Empresas maiores demandarão maior esforço para apropriar corretamente seus custos aos seus diversos produtos e serviços, bem como seus gestores demandarão relatórios mais detalhados e atualizados para subsidiar a tomada de decisões.

As demais variáveis inseridas na pesquisa que não constam na árvore de agrupamento, responsável pelo registro e análise dos custos e a forma utilizada para calcular os custos, pois ficaram isoladas sem integrar qualquer agrupamento específico. Em seguida, foi elaborado um gráfico bi-dimensional para representar os agrupamentos observados.



Fonte: elaborado pelos autores

Notas: Número de variáveis: 9

Número de dimensões: 2

Última interação computada: 29

Melhor interação: 10

Alienação = 0,1712327

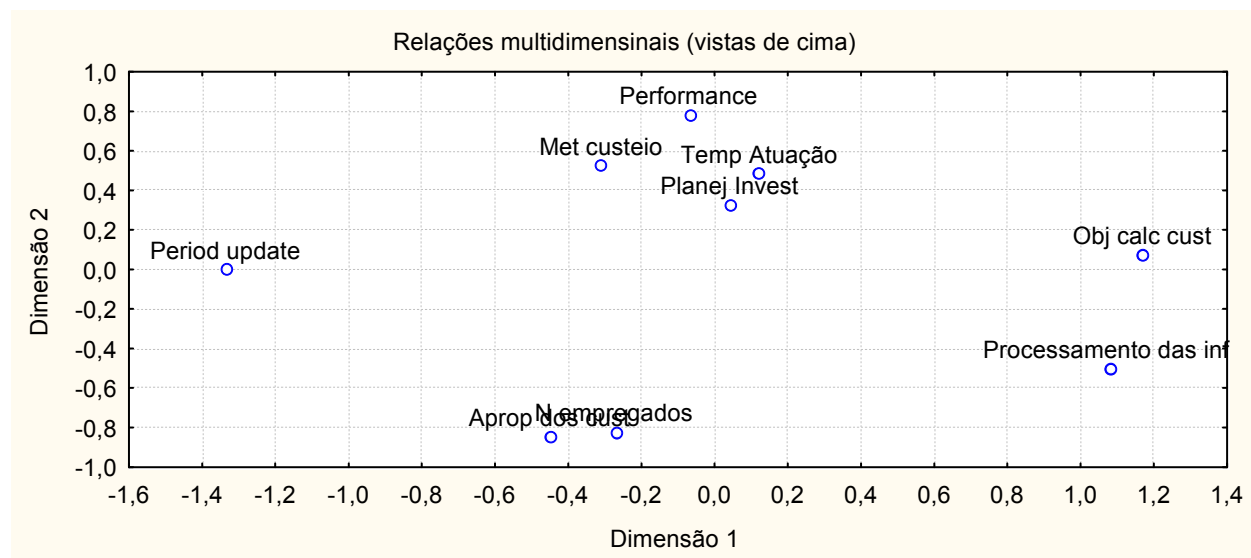
Estresse = 0,1248316

Gráfico 2 – Agrupamento plano das variáveis (bi-dimensional)

O gráfico 2 destaca claramente os três agrupamentos encontrados na árvore de agrupamento. Contudo, o escore de alienação e o escore de estresse ultrapassaram o limite de significância estatística sobre esta representação em um plano de duas dimensões (0,10).

Com a finalidade de dar maior precisão à representação gráfica do escalonamento multidimensional, os cálculos das distâncias foram executados considerando as relações tri-dimensionais. Uma vista superior da disposição espacial das variáveis vista sob o ângulo superior apresenta o resultado que está disposto no gráfico 3.

Os três agrupamentos identificados pela árvore podem ser observados com maior clareza através desta disposição gráfica com suas respectivas intensidades de relações. Destacam-se os agrupamentos desempenho e informacional. O agrupamento estrutural, embora seja facilmente visualizado, possui um pequeno distanciamento da variável referente à periodicidade da emissão dos relatórios sobre custos. Observa-se ainda que os escores de alienação e de estresse apresentaram resultados melhores que os anteriormente registrados. Isto implica que estes resultados podem ser considerados como estatisticamente significativos.



Fonte: elaborado pelos autores

Notas: Número de variáveis: 9

Número de dimensões: 3

Última interação computada: 61

Melhor interação: 33

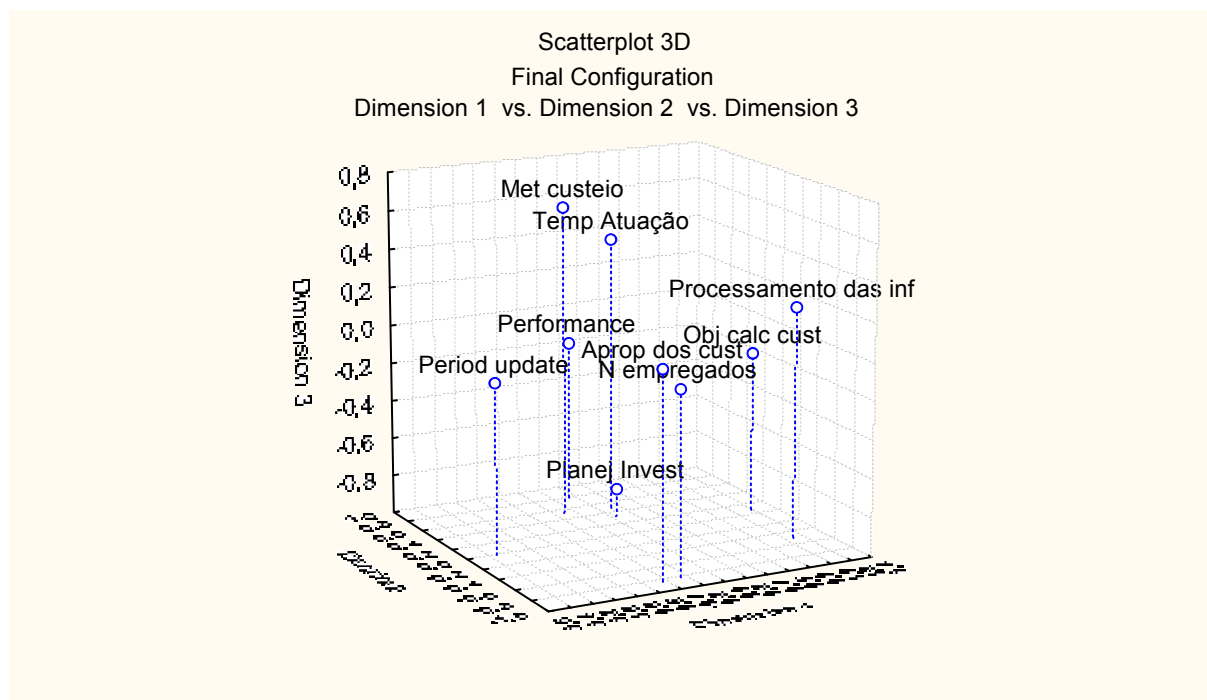
Alienação = 0,0868478

Estresse = 0,0555460

Gráfico 3 – Agrupamento plano das relações multidimensionais entre as variáveis

Para eliminar quaisquer dúvidas acerca desses resultados, os cálculos foram executados novamente para gerar uma representação gráfica em um plano tri-dimensional. Os resultados estão apresentados no gráfico 4. O escalonamento tri-dimensional fornece uma visão

interessante sobre a apresentação dos diferentes agrupamentos gerados pelo gráfico 3. A partir deste gráfico podem ser aprofundadas as intensidades das relações existentes entre as variáveis.



Fonte: elaborado pelos autores

Notas: Número de variáveis: 9

Número de dimensões: 3

Última interação computada: 61

Melhor interação: 33

Alienação = 0,0868478

Estresse = 0,0555460

Gráfico 4 – Agrupamento plano das relações multidimensionais entre as variáveis

Primeiramente, destacam-se as proximidades espaciais entre as variáveis objeto de cálculo dos custos e modalidade de processamento das informações, indicando que este agrupamento é coeso. Em segundo, destaca-se a proximidade entre as variáveis, apropriação dos custos aos produtos e o número de empregados. A outra variável que compõe o agrupamento estrutural, periodicidade da emissão dos relatórios sobre custos, mostrou-se menos integrada que as demais.

Observa-se que as variáveis método de custeio e tempo de atuação da empresa no agrupamento desempenho. A variável planejamento sobre investimentos futuros encontra-se distante das demais, enquanto a variável performance está localizada em uma posição intermediária. Uma vez que as representações espaciais das relações entre as variáveis tenha sido determinadas adequadamente, foi iniciado o processo de análise fatorial. Para a execução da análise fatorial, foi primeiramente necessária a elaboração de uma matriz de correlação.

A configuração do cálculo da análise fatorial ainda considerou a definição da busca por quatro fatores e o mínimo eigenvalue expresso pelo valor 1. Os resultados estão apresentados na tabela 3. Foram identificados dois fatores distintos (Eigenvalues de 4,59226 e 1,57818). Pode-se observar que o primeiro fator é composto por algumas das variáveis contidas nos grupos desempenho e estrutural que se apresentaram estatisticamente significativas (destacadas em vermelho). O segundo fator não apresentou nenhuma variável com resultados estatisticamente significativos.

É importante ressaltar que o fator estatisticamente significativo encontrado indica que, embora estas variáveis estejam inseridas em agrupamentos distintos, possuem um certo grau de interdependência. Isto também indica que, embora tenham sido identificados três agrupamentos separados, eles estão relacionados uns com os outros.

Variáveis investigadas	Fator 1	Fator 2
Número de empregados	-0,711021	-0,551307
Tempo de Atuação	-0,805322	0,214851
Processamento das informações	-0,597087	0,221235
Performance	-0,772642	0,315685
Planejamento dos Investimentos	-0,728286	0,225540
Objeto para cálculo dos custos	-0,607919	0,636693
Apropriação dos Custos	-0,709976	-0,583893
Método de Custeio	-0,774722	0,089361
Periodicidade dos Relatórios	-0,693148	-0,523750
Explicabilidade Potencial do Fator	0,510252	0,175353

Fonte: elaborado pelos autores

Notas: Número de variáveis: 11

Método: Principais componentes

Log (10) Determinante da matriz de correlação: -3,3085

Número de fatores extraídos: 2

Eigenvalues: 4,59226 e 1,57818

Tabela 3 – Análise fatorial

Estes resultados corroboram com os obtidos através da árvore de agrupamento e confirma a importância relativa do caráter sistêmico que é atribuído ao gerenciamento de custos em organizações industriais.

Os resultados obtidos através da análise de agrupamento e da análise fatorial apresentaram semelhanças significativas sobre a representação analítica da estrutura de interação entre as variáveis estudadas.

5. CONCLUSÕES

O objetivo deste trabalho foi identificar a estrutura e padrões de relações existentes entre as principais variáveis relativas ao uso da contabilidade de custos nas micro e pequenas organizações industriais localizadas na cidade de João Pessoa através da aplicação da análise de agrupamento e análise fatorial sobre as principais variáveis relacionadas à gestão de custos.

Os resultados obtidos através da análise de agrupamento apontaram evidências empíricas da presença de três grupos distintos. O principal agrupamento encontrado, denominado como desempenho, é composto por: performance, método de custeio, tempo de atuação e planejamento sobre investimentos. As características deste grupo apontam para a importância relativa assumida por fatores vinculados à curva de aprendizagem, experiência de mercado, método de custeio adotado e os resultados econômico-financeiros históricos declarados pelas empresas investigadas.

O segundo agrupamento, informacional, é composto pelo objeto referencial adotado para orientar o cálculo dos custos e pelo processo pelo qual as informações sobre custos são processadas. O terceiro agrupamento, estrutural, é composto pelo método de apropriação dos custos aos produtos, pelo número de empregados e pela frequência na qual os relatórios sobre custos são elaborados e divulgados.

Foram identificados os mesmos agrupamentos de variáveis referentes às práticas acerbadas da contabilização dos custos em pequenas organizações industriais localizadas na cidade de João Pessoa por ambas metodologias, fornecendo evidências empíricas significativas para a compreensão das inter-relações dinâmicas existentes entre as variáveis.

Estes resultados revelam indícios relevantes para uma compreensão mais ampla sobre as principais implicações das práticas relacionadas a contabilização dos custos em organizações industriais, bem como destacar que as práticas gerenciais e administrativas devem considerar estes resultados relevantes para estabelecer rotinas de trabalho.

REFERÊNCIAS

- BLECKE, C. *Análise financeira para a tomada de decisão*. São Paulo: Atlas, 1978.
- CAMPOS, P. A.; SANTOS, A. C.; CERQUEIRA JÚNIOR, C. C. O Custeio Alvo e Kaizen: Sua aplicação nas pequenas empresas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12, 2005, Itapema. *Anais...* Itapema: ABC, 2005.
- CHIZZOTTI, A. *A Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais*. São Paulo: Cortez, 1991.
- DUTRA, R. G. *Custos: Uma abordagem prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FIEP. *Cadastro Industrial do Estado da Paraíba*. FIEP-PB: João Pessoa, 2004.
- GARRISON, R. H.; NOREEN E. W. *Contabilidade Gerencial*. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

- GIL, A. C. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- GOODE, W. J.; HATT, P. K. *Métodos em Pesquisa Social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1979.
- HALL, R. H. *Organizações: Estruturas e Processos*. 3. ed. São Paulo: Prentice-Hall, 1984.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G. *Cost accounting: a Managerial Enphasis*. 6. ed. New Jersey: Prantice-Hall, 1987.
- LAWRENCE, W. B. *Contabilidade de custos*. 4. ed. São Paulo: IBRASA, 1975.
- LONGERNECKER, J. G.; MOORE, C. W.; PETTY, W. J. *Administração de Pequenas Empresas: Ênfase na Gerência Empresarial*. São Paulo: Makron Books, 1997.
- MATZ, A.; CURRY, O. J.; FRANK, G. W. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1974.
- MASSUDA, J. C. BORNIA, A. C. *Gestão de Custos em Pequenas Empresas Industriais: Proposta de uma Metodologia*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12, 2005, Itapema. *Anais...* Itapema: ABC, 2005.
- MEDEIROS, O. R.; COSTA, P. S.; SILVA C. A. T. Testes empíricos sobre o comportamento assimétrico dos custos nas empresas brasileiras. *Revista Contabilidade e Finanças - USP*, n 38, p. 47-56, 2005.
- PEREZ, J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. *Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo: Atlas, 1999.
- RESNIK, P. *A Bíblia da pequena empresa*. São Paulo: Makron Books, 1990.
- SANTOS, E. O. *Administração Financeira da Pequena e Média Empresa*. São Paulo: Atlas; 2001.
- SEBRAE. Boletim Estatístico de Micro e Pequenas Empresas: Observatório Sebrae 1º Semestre 2005. João Pessoa: SEBRAE, 2005.
- SKOUSEN, K. F.; LANGENDERFER, H., Q; ALBBRECHT, W. S. *Financial accounting*. 3. ed. New York: Worth Publishers, 1986.
- SOLOMON, S. A. *Grande Importância da Pequena Empresa: A Pequena Empresa nos Estados Unidos e no Mundo*. Rio de Janeiro: Nórdica, 1986.
- SOUZA, M.C.A.F. *Pequenas e médias empresas na reestruturação industrial*. Brasília: SEBRAE, 1995.
- ZIMMERER, T. W.; SCARBOROUGH, N. M. *Essentials of Small Business Management*. New York: Macmillan College, 1994.

Aldo Leonardo Cunha Callado é Mestre em Administração pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB,
aldocallado@yahoo.com.br.

Antônio André Cunha Callado é Doutor em Administração pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB,
andrecallado@yahoo.com.br

Fernanda Marques de Almeida Holanda é Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília – UNB, fernanda.mah@gmail.com
--