

Práticas de Custos: Um estudo sobre as contribuições que os consultores oferecem por meio de revistas especializadas em negócios para micro, pequenas e médias empresas

Iane Rodrigues de Carvalho (UFPI) - ianercm@yahoo.com.br

Luiz Carlos Miranda (UFPE) - lc-miranda@uol.com.br

Jeronymo Libonati (UFPE) - jeronymolibonati@yahoo.com.br

Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante (UFPB) - paulocavalcante@ccsa.ufpb.br

Resumo:

Este estudo apresenta os resultados de uma pesquisa que investiga os conhecimentos em Práticas de Custos em Contabilidade Gerencial, transmitidos pelos consultores que publicam seus aconselhamentos em revistas especializadas e direcionados aos empresários das micro, pequenas e médias empresas. Especificamente, o estudo avalia se esses consultores estão utilizando, em seus aconselhamentos, práticas consideradas modernas de Custos. Para classificar os conhecimentos contidos nos aconselhamentos, adaptou-se um conjunto de 7 práticas, classificadas nos Quatro Estágios Evolutivos, descritos pela Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants), em 1998. Os dados foram coletados dos artigos publicados em duas revistas especializadas, Pequenas Empresas e Grandes Negócios (PEGN) e Exame PME, no período de 2006 a 2010. A Análise revelou a presença das recomendações de práticas custos consideradas tradicionais e modernas, pois das 27 encontradas, 11 são classificadas como práticas tradicionais (práticas dos Estágios 1 e 2) e 16 como práticas modernas (práticas dos Estágios 3 e 4). Conclui-se, portanto, que os consultores brasileiros que publicam seus conselhos nas revistas especializadas em negócios das PME se utilizam de modernos conhecimentos Práticas de Custos em Contabilidade Gerencial, similarmente aos consultores das grandes empresas.

Palavras-chave: *Práticas de Custos; Contabilidade gerencial; Consultoria; Revistas de negócios.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Práticas de Custos: Um estudo sobre as contribuições que os consultores oferecem por meio de revistas especializadas em negócios para micro, pequenas e médias empresas

RESUMO

Este estudo apresenta os resultados de uma pesquisa que investiga os conhecimentos em Práticas de Custos em Contabilidade Gerencial, transmitidos pelos consultores que publicam seus aconselhamentos em revistas especializadas e direcionados aos empresários das micro, pequenas e médias empresas. Especificamente, o estudo avalia se esses consultores estão utilizando, em seus aconselhamentos, práticas consideradas modernas de Custos. Para classificar os conhecimentos contidos nos aconselhamentos, adaptou-se um conjunto de 7 práticas, classificadas nos Quatro Estágios Evolutivos, descritos pela Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants), em 1998. Os dados foram coletados dos artigos publicados em duas revistas especializadas, Pequenas Empresas e Grandes Negócios (PEGN) e Exame PME, no período de 2006 a 2010. A Análise revelou a presença das recomendações de práticas custos consideradas tradicionais e modernas, pois das 27 encontradas, 11 são classificadas como práticas tradicionais (práticas dos Estágios 1 e 2) e 16 como práticas modernas (práticas dos Estágios 3 e 4). Conclui-se, portanto, que os consultores brasileiros que publicam seus conselhos nas revistas especializadas em negócios das PME se utilizam de modernos conhecimentos Práticas de Custos em Contabilidade Gerencial, similarmente aos consultores das grandes empresas.

Palavras-chave: Práticas de Custos; Contabilidade gerencial; Consultoria; Revistas de negócios.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1 Introdução

Este estudo tem como foco os serviços de consultoria sobre práticas gerenciais específicas sobre custos voltadas para as micro, pequenas e médias Empresas (MPME). Este conjunto de empresas representa parcela predominante do total de empresas, não só no Brasil, como também em outros países (STOREY, 1994; BAARD e VAN DEN BERG, 2004; NUNES e SERRASQUEIRO, 2004; JARVIS e RIGBY, 2011). A literatura mostra que a falta de conhecimento gerencial dos gestores na administração dos negócios constitui-se como uma das principais causas para o encerramento das atividades das micro, pequenas e médias empresas (HOLMES e HASWELL, 1989; SILVA, 2002; OLEIRO e DAMEDA, 2005; STROEHER, 2006; JARVIS e RIGBY, 2011; SEBRAE, 2004a, 2004b, 2005b, 2008, e 2010).

No tocante as praticas de custos como ferramenta gerencial as pesquisas feitas, sejam de forma explícita ou não, buscam verificar qual a aderência conceitual das práticas às teorias recomendadas e referendadas pela literatura contábil, nos seus livros-texto, artigos, dissertações e teses sobre Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial. (SANTOS e ALMEIDA, 2009). Para Frezatti (2004), aderência conceitual significa que a entidade utiliza conceitos e componentes definidos na literatura da área contábil nas mais diferentes intensidades possíveis.

Este estudo tem como foco os serviços de consultoria sobre práticas gerenciais específicas sobre custos voltadas para as micro, pequenas e médias Empresas (MPME). Embora haja demanda por serviços de consultoria, por parte das MPME (DYER e

ROSS, 2008; e BLACKBURN e JARVIS, 2010), a pouca valorização desses serviços, por parte dos gestores das MPME é outro problema apontado pelos estudiosos sobre o assunto (COOPER, 1989; COOPER et al, 1993; e MARRIOT et al, 2008). Por outro lado, algumas pesquisas mostram que os gestores não só precisam como estão dispostos a pagar mais por informações gerenciais que ajudem na condução de seus negócios (LEITE, 2004; CANECA, 2008; MIRANDA et al, 2008; UMBELINO, 2008). Uma potencial fonte de conhecimento disponível aos gestores da MPME são os aconselhamentos de consultores especializados, publicados nas revistas especializadas, direcionadas a esses gestores.

O ponto de partida desta pesquisa é o estudo realizado por Abdel-Kader e Luther (2004, 2006), que investigaram o estágio evolutivo de práticas gerenciais das empresas manufatureiras do setor alimentício no Reino Unido (UK). Como parâmetro, os pesquisadores utilizaram conceitos desenvolvidos pela Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants - IFAC, 1998) publicados em 1998. O estudo do IFAC classifica, em quatro estágios, as práticas de contabilidade gerencial, bem como as ferramentas, filosofias, artefatos, instrumentos, modelos de gestão e sistemas em quatro estágios evolutivos. Tal estudo foi divulgado sob a forma de uma estrutura conceitual e apresenta a evolução e as mudanças ocorridas na gestão contábil.

Para essa pesquisa foi feita uma adaptação do estudo acima citado, visto que o mesmo tratava de 38 práticas gerenciais, divididas em 4 estágios. Como o objetivo do estudo era apenas as práticas relativas a custos, foram investigadas apenas 7 práticas referentes a esse tema. Cabe aqui ressaltar, que essas 7 práticas contemplam os quatro estágios já mencionados.

Esta pesquisa se justifica pela expressiva importância das MPME na economia, não apenas no Brasil, mas em vários países, sejam eles desenvolvidos ou em desenvolvimento, especialmente na geração de empregos. No Brasil, existem 5,1 milhões de empresas. Desse total, 98% são micros, pequenas e médias empresas (SEBRAE, 2010).

Diante da carência de capacidade gerencial dos gestores/proprietários de MPME, apontada como uma das maiores causas da alta taxa de mortalidade das pequenas empresas (BIANCHI e BIVONA, 1999; NUNES e SERRASQUEIRO 2004; OLEIRO e DAMEDA, 2005; SEBRAE, 2010), é pertinente analisar os conselhos dos profissionais consultores, tendo em vista que, os mesmos constituem-se em fontes de conhecimento para os gestores das MPME resolverem problemas que as impedem de atingir os objetivos (KUCZMARKI, apud QUINTELLA, 1994).

Nesse sentido, o presente estudo buscou responder a seguinte questão: Como as práticas de contabilidade de custos se efetivam, a partir da fala dos consultores de revistas de negócios voltadas aos empresários de micro, pequenas e médias empresas?

O estudo resume pesquisa realizada em artigos publicados em duas revistas brasileiras, especializadas em negócios e dirigidas a pequenos e médios empresários, Revista Exame PME e Revista PEGN, no período de 2006 a 2010, que apresentaram opiniões de consultores, recomendadas às MPME na sociedade atual.

Na primeira parte deste artigo encontrar-se-á uma revisão teórica sobre práticas gerenciais de contabilidade de custos, consultoria par micro, pequenas e médias empresas. Na segunda parte, encontrar-se-ão os procedimentos metodológicos utilizados e, na sequência, a apresentação e análise dos resultados. Finalmente, apresentar-se-ão as considerações finais e referências.

2. Referencial Teórico

2.1 Estágios Evolutivos e Práticas de Custos em Contabilidade Gerencial

Em março de 1998, a *International Federation of Accountants* (IFAC) divulgou um pronunciamento intitulado *International Management Accounting Practice 1* (IMAP-1), que visava a descrever o campo da atividade organizacional conhecido como Contabilidade

Gerencial. Esse documento apresentava uma série de práticas desenvolvidas nessa área e as classificava em estágios evolutivos (ABDEL-KADER e LUTHER, 2006). Uma das principais contribuições desse documento está na definição de quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial: (a) Estágio Evolutivo 1, com foco na determinação do custo e controle financeiro; (b) Estágio 2, com foco na informação para planejamento e controle gerencial.; (c) Estágio 3, em que o foco é a redução do desperdício de recursos; (d) Estágio 4, em que a atenção é a criação de valor através do uso eficaz de recursos.

Embora o fato do estudo do IFAC (1998) já ter mais de dez anos, ele ainda é útil como balizador para classificar as práticas de contabilidade gerencial, segundo seus estágios evolutivos. Abdel-Kader e Luther (2008), por exemplo, recentemente utilizaram os estágios evolutivos do IFAC em sua pesquisa para avaliar o impacto das características das empresas nas práticas de contabilidade gerencial.

De acordo com Abdel-Kader e Luther (2006), que seguiram as recomendações do estudo do IFAC (1998), as práticas gerenciais podem ser classificadas nos quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Como o foco deste estudo são práticas de custos, utilizou-se somente das 38 práticas a que tratavam de custos. Assim, foram considerados as 7 práticas e classificadas nos devidos Estágios Evolutivos, conforme quadro 1 a seguir :

Quadro 1 – Práticas de Custos Estágios Evolutivos

Estágio 1 - Determinação dos custos e controle Financeiro	1. Uma base de rateio para a apropriação de custos indiretos de produção.
Estágio 2 - Provisão de Informação para Planejamento e Controle Gerencial	2. Análises de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) para os principais serviços.
	3. A separação entre os custos fixos e variáveis.
	4. Departamentalização para apropriação dos custos indiretos de produção.
Estágio 3 - Redução de Desperdícios de Recursos do Negócio	5. Método de custeio baseado em atividades. 6. Avaliação do custo da qualidade dos serviços/produtos.
Estágio 4 - Criação de Valor por Meio do Uso Eficaz de Recursos	7. Metodologia do custo-alvo.

Fonte: Adaptado de Abdel-Kader e Luther (2006)

Para propiciar um menor grau de subjetividade aos procedimentos de classificação e, também para fins didáticos, foi definido o que seria considerado em cada uma das práticas, levando-se em consideração a literatura existente sobre o assunto, conforme quadro apresentado a seguir:

Quadro 2 – Descrição de Práticas de Custos a partir da literatura

1. Uma base de rateio para a apropriação de custos indiretos de produção. Pela própria definição, custos indiretos são aqueles que não podem ser mensurados aos produtos, podendo, portanto ser apropriados somente de forma indireta, mediante uma estimativa de gasto. As estimativas feitas para apropriar esses custos são chamadas de base rateio. (MARTINS, 2003). Este tipo de procedimento deriva do método de Custeio por Absorção, onde os custos fixos e variáveis são “estocados” e lançados ao resultado apenas quando da venda dos produtos correspondentes. Assim sempre que mencionado a estimativa de custos fixos ou o custeio acima citado, as práticas serão classificadas neste item.
2. Análises de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) para os principais serviços ou produtos: Kaplan e Norton (1997) afirmam que Análise de Custo/Volume/Lucro aponta os efeitos das mudanças nos volumes de vendas na lucratividade da organização. O aspecto a ser considerado nesta pesquisa diz respeito ao Ponto de Equilíbrio, que é, portanto, o volume de operações que gera réditio nulo. Esta definição é que será reconhecida para os fins desta pesquisa.

Continua na próxima página

3. A separação entre os custos fixos e variáveis. Conforme Martins (2003), no custeio variável “só são alocados aos produtos/ serviços os custos variáveis ficando sós os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado”. Essa característica é que será pressuposto a ser considerado nesta prática.
4. Departamentalização para apropriação dos custos indiretos de produção Conceito adaptado de (Martins, 2003), departamentalização ocorre através de uma distribuição racional distribuição dos custos indiretos. Com isso cada departamento pode ser dividido em mais de um centro de custos - menor fração de atividade ou área de responsabilidade para a qual é feita a acumulação de custos. - ou ainda, coincidir com os próprios departamentos. Neste processo a empresa divide-se em: Departamentos de Produção e Departamentos de Serviços. Sendo que, primeiramente ocorre o rateio dos custos indiretos comuns e dos da administração geral da produção aos diversos departamentos, quer de produção quer de serviços. Na sequência, o rateio dos Custos acumulados nos Departamentos de Serviços e sua distribuição aos demais e por último, a atribuição dos Custos Indiretos, que agora só estão nos departamentos de Produção, aos produtos segundo critérios fixados. Sempre que este processo for recomendado, considerando estas características de divisão e distribuição de custos, será classificado com este item.
5. Método de custeio baseado em atividades. Custeio baseado em atividades ou custeio ABC (Activity Based Costing) é um método de custeio que está baseado nas atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos. Atkinson et al (2000), entendem que o custeio baseado em atividades é um método que se apoia na ideia de que os direcionadores de custos podem vincular, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados. Para esses autores os “direcionadores de custos medem o consumo médio ocorrido, em cada atividade pelos vários produtos. Então, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, na proporção do consumo que o produtos exerceram, em média, sobre as atividades”. Assim, recomendações de consultores em relação ao custeio de produtos que sejam apoiadas em tratamento do custos indiretos, através da análise das atividades, dos seus geradores de custos, e dos utilizadores, serão aqueles considerados.
6. Avaliação do custo da qualidade dos serviços. Neste item foram consideradas as respostas dos consultores que englobam os conceitos de custos de qualidade de Hansen e Mowen (2003), a saber: a) Os custos de prevenção incorrem para assegurar que as empresas produzam produtos, de acordo com os padrões de qualidade previamente estabelecida por elas; b) Os custos de avaliação são decorrentes de inspeção e testes, e existem para assegurar que os produtos produzidos atendam às necessidades dos clientes internos e externos; c) Os custos das falhas internas são oriundos das falhas que ocorrem, dentro da empresa, e que geram perdas, desperdício, produtos com defeitos, entre outros; d) Já os custos das falhas externas estão associados aqueles produtos defeituosos detectados, externamente, pelos clientes.
7. Metodologia do custeio-alvo Segundo MARTINS (2003), este método tem como premissa básica para apuração dos custos e o preço (preço-alvo) que o mercado está praticando, ou seja, o preço que consumidor está disposto a pagar característica considerada para fins de classificação neste estudo.

2.2 Consultorias Empresariais para MPME

A prestação de serviços de consultoria para as MPME, a relação dos gestores dessas empresas com os consultores e a utilidade da consultoria às MPME tem sido objeto de muitas pesquisas (LIMA, 1982; LARA, 1993; JACINTHO, 2004; CANECA, 2008; DYER e ROSS, 2008; MARRIOTT *et al*, 2008; BLACKBURN e JARVIS, 2010; BURCEA, CURTEANU e PAPUC, 2010; JARVIS e RIGBY, 2011).

As revistas especializadas estão dentre as fontes de conhecimento consultadas pelos empresários que procuram informações para gerenciar seus negócios. O estudo de Burcea, Curteanu, e Papuc (2010), por exemplo, revela que as revistas e livros são consultados por 37% dos seus pesquisados, perdendo apenas para a internet.

2.3. Revistas Especializadas de Negócios – Papel, Relevância e Utilização em Pesquisas

O papel da mídia de negócios no fornecimento de conhecimento aos gestores já é reconhecido há bastante tempo. O texto de Micklethwait e Wooldridge (1998) é um bom exemplo disso. Esses autores mencionam que a mídia de negócios pode ser entendida como a *indústria da teoria da administração* ou *indústria do management*.

A relevância social das revistas é objeto de muitos estudos (SANTANA, 2011; SCALZO, 2003; GERZON, 2007; MIRA, 2001). Vários estudos utilizaram a mídia de negócios, e as revistas em especial, focando temas relacionados ao empreendedorismo e à gestão de negócios. Santana (2011), por exemplo, fez um estudo sobre empreendedorismo utilizando a revista Pequenas Empresas e Grandes Negócios. Costa (2010) também desenvolveu um estudo sobre como o empreendedorismo é abordado na mídia de negócios. Segundo este autor, as revistas cumprem um papel de produtoras e disseminadoras de discursos, constituindo-se num meio legítimo para se conhecer a realidade social. Scalzo (2003) entende as revistas como veículos importantes na construção cultural de uma sociedade, além de estabelecerem modos de ser e de compreender o mundo.

Já a utilização de jornais e revistas em pesquisas, em particular nas áreas das ciências sociais - é algo recente, como bem ressalta Luca (2006). Um dos motivos levantados por esta autora é a tradição que dominou durante o século XIX e nas décadas iniciais do século XX. De acordo com a autora, somente a partir dos anos 1930 amplia-se a aceitação e a utilização de fontes impressas que não sejam documentos oficiais.

3. Metodologia

3.1 Coleta de Dados

O estudo está alicerçado em uma pesquisa documental e da análise de conteúdo. O estudo coletou as práticas de Contabilidade Gerencial identificadas nas recomendações de consultores sobre problemas gerenciais, publicados em revistas dirigidas a micro, pequenas e médias empresas. Estas foram, posteriormente, classificadas segundo as práticas do estudo de Abdel-Kader e Luther (2004, 2006) e classificadas segundo os quatro estágios evolutivos definidos no estudo do IFAC (1998). As práticas classificadas nos Estágios Evolutivos 1 e 2, foram consideradas práticas tradicionais e as classificadas nos estágios 3 e 4, foram consideradas modernas, ou contemporâneas.

Duas publicações foram usadas: a Revista Pequenas Empresas e Grandes Negócios (PEGN) e a Revista Exame PME (EPME), que são as duas revistas de negócios, voltadas especificamente para MPME, com maior circulação no Brasil, segundo dados do IVC (2010). O IVC - Instituto Verificador de Circulação - é uma entidade sem fins lucrativos, formado e dirigido pelo mercado publicitário brasileiro, com interesse em assegurar a transparência e confiança das informações sobre circulação impressa e digital. O IVC é filiado ao IFABC - *International Federation of Audit Bureaux of Circulations* - entidade que congrega os principais institutos de auditoria de circulação do mundo. De acordo com esse Instituto, essas são as únicas publicações filiadas ao mesmo, da área de Economia, Negócios e Gestão, especialmente voltada para pequenas e médias empresas.

A revista brasileira PEGN, circula desde 1988. É publicada mensalmente pela Editora Globo e circula em todo o Brasil, contando com uma tiragem média de 150 mil exemplares. Em três décadas, essa revista tornou-se uma das mais lidas da editora Globo, e hoje ela se distingue de suas principais concorrentes – *Exame* e *Isto É Dinheiro* – por trazer reportagens e seções que têm um viés explicitamente pedagógico: ela busca ensinar seus leitores a abrir, manter e ampliar seus empreendimentos e a gerenciar micros, pequenas e médias empresas de sucesso (SANTANA, 2011). A segunda revista pesquisada, EPME, foi criada bem mais recentemente (em 2005), e é publicada mensalmente pela Editora Abril, com tiragem média de 75.000 exemplares. Assim como sua concorrente, é uma publicação dirigida aos pequenos e médios empresários brasileiros. A marca dessas duas revistas é a abrangência,

contemplando matérias e textos diversificados sobre economia, com avaliações de tendências de mercado, opiniões de consultores e de especialistas, além de uma infinidade de exemplos de sucesso apresentados aos leitores.

A coleta de dados abrangeu o período de janeiro de 2006 a dezembro de 2010, sendo que, todas as edições correspondentes a este período foram analisadas e totalizaram 92 edições, sendo 32 edições da Revista Exame PME, e 60 edições da Revista Pequenas Empresas Grandes Negócios (no período de 2006 a 2008 foram consultados exemplares impressos e nos demais, foram consultados exemplares disponibilizados, na íntegra, no *site* da revista).

A diferença de números de edições entre as revistas se deve ao fato de que a Revista Exame PME teve periodicidade bimestral até dezembro de 2009 e, somente a partir desta data teve periodicidade mensal. Já a Revista Pequenas Empresas, Grandes Negócios teve sempre periodicidade mensal.

Foram analisados todos os artigos das duas revistas, nos cinco anos, selecionando-se todos os que continham aconselhamentos que versavam sobre práticas de custos gerenciais. Utilizou-se, como critério para orientar a seleção dos textos, a identificação de recomendações de práticas de custos gerenciais de consultores, para problemas específicos trazidos pelos editores das revistas ou em atendimento a solicitações feitas pelos leitores.

3.2 Classificação dos Dados Coletados

Uma vez coletados os artigos, o próximo passo foi identificar as perguntas ou problemas levantados, que foram, em seguida, catalogados, com as seguintes informações: a referência à revista pesquisada; o ano do artigo em que constava a pergunta; a seção a que pertencia o artigo; e a resposta do consultor. Cada um desses conjuntos de informações foi denominado de evento. O quadro 3, a seguir, apresenta-se um exemplo do que foi chamado de “evento”, com a pergunta do leitor, a resposta do consultor e as práticas contidas nas recomendações do consultor.

Quadro 3- Exemplo de Evento

No. do Evento	Edição	SEÇÃO	Pergunta do Leitor	Resposta do Consultor	Práticas
43	SET/2007	COMO FAZER MELHOR	Como lucrar mais?	Calcule a margem de cada produto, calculando primeiro os custos específicos de cada produto e, depois efetue rateio dos custos comuns.	Uma base de rateio para a apropriação de custos indiretos de produção

Foram encontrados 178 eventos de práticas gerenciais no total, sendo que apenas 27 continham recomendações de práticas de custos. As respostas de cada um desses 27 eventos foram analisadas e cada uma das recomendações contidas nessas respostas foi classificada em uma das 7 práticas de custos gerenciais definidas por Abdel-Kader e Luther (2004 e 2006).

O tratamento estatístico que foi utilizado neste estudo refere-se à análise descritiva dos dados obtidos na pesquisa de campo, com base na medição de frequência, medidas de posição, com o auxílio do software estatístico SPSS versão 16.0.

4. Análise de Resultados

4.1 Análises da Frequência das Práticas

Nesta seção estão evidenciados os achados sobre a frequência de cada prática pesquisada nas recomendações dos consultores. A tabela 1 resume os achados sobre as práticas referentes as práticas de Custos da nos cinco anos pesquisados. Dentre as práticas investigadas a que teve um maior número de recomendações foi Avaliação do Custo da

Qualidade dos serviços/produtos, com 33,4% do total, com total de 9 recomendações. Esse fato mostra-se revelador visto que, de acordo com pesquisa do professor Riccio et. al. (1999), apesar de ser notória na literatura, a importância da contabilidade na apuração dos custos da qualidade, no Brasil, as poucas pesquisas empreendidas na área de custos da qualidade são bastante recentes no país.

Segundo os dados apurados na pesquisa, somente entre os anos de 1996 a 1999 é que surgiram as primeiras pesquisas na área de custos da qualidade no Brasil e, nos últimos 5 anos, como publicação bibliográfica, tem-se apenas 1 livro editado, entre as maiores editoras da área de administração e contabilidade do país. (PINTOS e GOMES, 2010). Isto poderia ser um indício, que os profissionais consultores estão atualizados no que diz respeito a esse assunto. No entanto ao se analisar as recomendações observa-se que tratam de orientações generalistas. São exemplos:

“... Reduzir custos com retrabalho, perda, e desperdícios...”;

“... Fazer avaliação do custo da qualidade dos serviços...”;

“... Fazendo um levantamento de tudo o que pode ser eliminado de seus produtos e serviços sem comprometer a qualidade final...”

Tabela 1 - Análise da Frequência de Práticas relacionadas à Contabilidade de Custos

Práticas	2006		2007		2008		2009		2010		2006-2010	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Avaliação do custo da qualidade dos serviços/produtos.	2	66%	1	20%	1	20%	2	22,2 %	3	60%	9	33,4 %
A separação entre os custos fixos e variáveis.	1	33,4 %	2	40%	-	-	2	22,2 %	-	-	5	18,5 %
Metodologia do custo-alvo	-	-	1	20%	2	40%	2	22,2 %	-	-	5	18,5 %
Análises de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio).	-	-	-	-	2	40%	1	11,2 %	1	20%	4	14,8 %
Uma base de rateio para a apropriação de custos indiretos de produção.	-	-	1	20%	-	-	-	-	1	20%	2	7,4%
Método de custeio baseado em atividades.	-	-	-	-	-	-	2	22,2 %	-	-	2	7,4%
Departamentalização para apropriação dos custos indiretos de produção.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total	3	100%	5	100%	5	100%	9	100%	5	100%	27	100%
% em relação ao total geral		0,7%		1,2%		1,2		2,1		1,2%		6,5%

As práticas “Separação entre os Custos Fixos e Variáveis” e “Metodologia do Custo-Alvo” aparecem em segundo lugar com 18,5% das recomendações cada uma. A “Separação entre os

Custos Fixos e Variáveis” pressupõe a utilização do Custeio Variável e, sua predominância em relação aos demais, pode ser justificado pela tentativa de reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos fixos.

Em relação ao Custeio Alvo, Hibbets et al. (2003) destacam que a maior parte das empresas que adotavam o Custeio Alvo, o utilizavam como estratégia de diferenciação – o Custeio Alvo age como garantia de que características que devessem ser enfatizadas estivessem presentes no produto e, ainda assim, que o limite de custos aceitável fosse mantido – aparentemente, um alto nível de competitividade no ambiente poderia induzir à adoção do artefato, o que pode justificar a sua recomendação por parte dos consultores.

No que diz respeito às poucas recomendações do Método de Custeio Baseado em Atividades (7,4%), uma possível explicação pode ser, devido aos levantamentos de dados demorados, bem como aos custos de processamento do sistema ABC e sua complexidade. (KAPLAN e NORTON, 1997). Sobre isso, Demmy e Talbott (1998) argumentam que a implantação do ABC é um processo difícil que envolve a descrição do que uma companhia faz de uma maneira distinta à obtida por meio de uma classificação funcional por departamentos. Já a base utilização de base rateio também apresenta poucas recomendações, e isso pode ser justificado por serem eles objeto de discussão sob sua validade pelo grau de arbitrariedade que eles compreendem, coloca Martins (2003).

O fato da medida Departamentalização para apropriação dos custos indiretos de produção, não ter tido nenhuma recomendação, pode ser justificada pelo fato das pequenas e micro empresas não terem problemas de gestão que justificassem essa recomendação, tendo em vista esta prática ser adequada a problemas mais complexos, típicos de grandes organizações.

Segundo ainda os dados apresentados na pesquisa, em relação ao decurso dos anos, a distribuição de recomendações é mantida de forma constante, com uma leve concentração de número de recomendações, 9 do total, cerca de 33% do, no ano de 2009.

4.2 Análises da Frequência das Práticas por Estágio Evolutivo

A tabela 2 evidência a predominância de recomendações dos estágios 2 e 3. Das 27 recomendações das práticas de custos, 20 delas estão presentes em um dos estágios. O que leva a acreditar que os consultores estão divididos entre as fases evolutivas da contabilidade gerencial, isto se considerarmos que os estágios 1 e 2 são os tradicionais e os estágios 3 e 4 são práticas modernas.

A predominância de conselhos no Estágio 3, cujo foco é o combate ao desperdício, com 40,7% do total das recomendações, pode ser um indício de que, estes profissionais já deixaram pra trás a ideia equivocada que ...existiu durante muito tempo, de que a conquista de qualidade aperfeiçoada exigia custos bem mais elevados...” (FEIGENBAUM, 1994). Já o Estágio 2 revelou, também grande número de recomendações, representadas por 33,3%, cuja característica é Provisão de Informação para Planejamento e Controle Gerencial, são revelados nos conselhos sobre Análises de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) para os principais serviços e a separação entre os custos fixos e variáveis.

Estes achados revelam uma transição de recomendações entre as práticas consideradas tradicionais para as práticas consideradas modernas, com predominância das práticas consideradas modernas (Estágio 3 e 4), representadas por 59,2 % do total das recomendações.

Nesse sentido, já foram realizados vários estudos avaliando os estágios evolutivos definidos pelo IFAC (1998), mas, nossas buscas não identificaram nenhuma pesquisa que tivesse por base conselhos divulgados em revistas especializadas dirigidas aos empresários, especificadamente sobre práticas de custos. Boa parte dos estudos realizados até agora têm como foco comparar a realidade com os estágios propostos pelo IFAC (SULAIMAN *et al*, 2004; MAHFAR e OMAR, 2004; SOUTES e GUERREIRO, 2007; ABDEL-KADER e

LUTHER, 2008; PAVLATOS e PAGGIOS, 2009; SANTOS e ALMEIDA, 2009; MATTOS, 2010).

Tabela 2 - Práticas Gerenciais por Estágios Evolutivos

Estágios Evolutivos	Práticas de Custos	N	%
Estágio 1 - Determinação dos custos e controle Financeiro	1. Uma base de rateio para a apropriação de custos indiretos de produção.	2	7,4
SOMA		2	7,4
Estágio 2 - Provisão de Informação para Planejamento e Controle Gerencial	2. Análises de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) para os principais serviços.	4	14,8
	3. A separação entre os custos fixos e variáveis.	5	18,5
	4. Departamentalização para apropriação dos custos indiretos de produção.	-	
SOMA		9	33,4
Estágio 3 - Redução de Desperdícios de Recursos do Negócio	5. Método de custeio baseado em atividades.	2	7,4
	6. Avaliação do custo da qualidade dos serviços/produtos.	9	33,4
SOMA		11	40,7
Estágio 4 - Criação de Valor por Meio do Uso Eficaz de Recursos	7. Metodologia do custo-alvo.	5	18,5
SOMA		5	18,5
TOTAL		27	100

N* número de recomendações no período de 2006-2010

Esses estudos evidenciam que em menor ou maior grau, todos os estágios de evolução das práticas gerenciais têm sido utilizados pelas empresas, e que embora exista uma predominância do uso das práticas consideradas tradicionais nos estudos acima citados, essa pesquisa mostra uma leve predominância de uso das práticas modernas.

5. Conclusão

Este estudo investigou quais conhecimentos em práticas de custos estão sendo utilizados por consultores de revistas direcionados as micro, pequenos e médios empresários. Especificamente, verificou se a opinião dos consultores de revistas especializadas, voltadas para micro, pequenas e médias empresas, podem ser classificadas como práticas modernas de. Para alcançar o objetivo desta pesquisa, foram coletas em revistas especializadas para micro e pequenas empresas, mais precisamente nas revistas Pequenas Empresas Grandes Negócios e EXAME PME matérias e artigos que apresentassem conselhos escritos e recomendados somente por profissionais identificados como consultores.

Os resultados apresentados evidenciam que as práticas mais recomendadas referem-se ao uso da avaliação do custo da qualidade dos serviços com 33,4%, separação entre custos fixos e variáveis, com 18,5% e metodologia do custo-alvo também com 18,5% do total das recomendações. Essas recomendações estão classificadas, respectivamente, nos Estágios Evolutivos 3, 2 e 4.

O estudo revela a presença das recomendações de práticas custos consideradas tradicionais e modernas, pois das 27 encontradas, 11 são classificadas como práticas tradicionais (práticas dos Estágios 1 e 2) e 16 como práticas modernas (práticas dos Estágios 3 e 4). Portanto, pode-se concluir que os consultores brasileiros que publicam seus conselhos

nas revistas especializadas em negócios das PME se utilizam de modernos conhecimentos práticas de custos , similarmente aos consultores das grandes empresas.

Referências

ABDEL-KADER, M.; e LUTHER, R. An Empirical Investigation of The Evolution of Management Accounting Practices. 2004. University of Essex. *Working Paper no. 04*. Colchester, Inglaterra: Outubro, 2004.

ABDEL-KADER, M.; e LUTHER, R. IFAC's conception of the evolution of management accounting. *Advances In Management Accounting*. Greenwich, Elsevier, v. 15, p. 229-247. 2006.

ABDEL-KADER, M. e LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *British Accounting Review* (ISSN: 0890-8389), v. 40, n. 1, pp. 2-27. 2008.

ATKINSON, et al. Contabilidade gerencial. Tradução de André Olímpio Mosselman du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000..

BAARD, V.C.; e VAN DEN BERG, A. Interactive information consulting system for South African small businesses – Part 1. *South African Journal of Information Management*. v. 2, n. 6, p.1-27. ISSN 1560-683X. 2004.

BIANCHI, C.; e BIVONA, E. Fostering small business growth and entrepreneurial learning through accounting and system dynamics models. In: PROCEEDINGS OF THE 44o. INTERNATIONAL COUNCIL FOR SMALL BUSINESS CONFERENCE), Nápoles, 1999.

BLACKBURN, Robert; e JARVIS, Robin. *The Role of Small and Medium Practices in Providing Business Support to Small-and Medium-Sized Enterprises*. Publicado por International Federation of Accountants (IFAC). ISBN: 978-1-60815-064-9. 2010.

BURCEA, Marin; CURTEANU, Doru; e PAPUC, Razvan M. Entrepreneurial Consulting And Development For Youth Within Rural Areas - A Case Study For Developing North East, Central And South East Regions. *LESIJ - Lex ET Scientia. Economics Series*. v. 2, n. XVII, 2010.

CANECA, Roberta L. *Oferta e Procura de Serviços Contábeis para Micro, Pequenas e Médias Empresas: um estudo comparativo das percepções dos empresários e contadores*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/ UFPE/ UFPB/ UFRN. Recife, 2008.

COOPER, Arnold. C. *Survival and failure: a longitudinal study*. *Working Paper*. Institute for Research in the Behavioral, Economic, and Management Sciences, Krannert Graduate School of Management, Purdue University, 1989.

COOPER, Arnold. C., FOLTA, Timothy B.; e WOO, Carolyn. *Entrepreneurial information search: alternative theories of behavior*. *Working Paper*. Institute for Research in the Behavioral, Economic and Management Sciences, Kranert Graduate School of Management. Purdue University, Paper n. 1.045, Maio, 1993.

COSTA, A. de S. M. *Convergências, divergências e silêncios: o discurso contemporâneo sobre o empreendedorismo nas empresas juniores e na mídia de negócios*. São Paulo. Tese (doutorado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. 2010.

DEMMY, S.; TALBOTT, J. Improve internal reporting with ABC and TOC. In: *Management Accounting*, Nov, 1998. v. 80. n. 5. p.18-24

DYER, L. M.; e ROSS, C. A. Seeking advice in a dynamic and complex business environment: Impact on the success of small firms. *Journal of Developmental Entrepreneurship*. v. 13, n. 2, 133-149. 2008.

FEIGENBAUM, A. V. *Controle da qualidade total: gestão e sistemas*. São Paulo: Makron Books, 1994.

FREZATTI, Fábio. Zimmerman versus Lukka & Mouritsen: uma pesquisa empírica sobre resultados econômicos e perfil da contabilidade gerencial. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 28., 2004, Curitiba. Anais... Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*. Trad. Robert Bryan Taylor. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2003.

HIBBETS, A.; ALBRIGHT, T.; FUNK, W. The competitive environment and strategy or target costing implementers: evidence from the field. *Journal of Managerial Issues*, XV(1), 2003, pp. 65-81.

HOLMES, S.; e HASWELL, S. Estimating the business failure rate: a reappraisal. *Journal of Small Business Management*. 1989, v. 27, n. 3, p. 68.

IFAC – International Federation of Accountants. *International Management Accounting Practice Statement (IMAP-1): Management Accounting Concept*. Financial and Management Accounting Committee. Março 1998.

IVC. Instituto Verificador de Circulação. Disponível em:< <http://www.ivc.org.br>. Acesso em: 24/3/2011.

JACINTHO, P. R. B. *Consultoria empresarial: procedimentos para aplicação em micro e pequenas empresas*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC. Florianópolis, 2004

JARVIS, Robin; e RIGBY, M. *Business Advice to SMEs: Human Resources and Employment*. The Association of Chartered Certified Accountants, London (ISBN: 978-1-85908-470-0) 2011.

KAPLAN, Robert S.; e NORTON, David P. *A estratégia em ação*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LARA, J. E. *Estado de la consultoria organizacional externa em PYMES em São Paulo, Brasil*. Tese (Doutorado) – Universidade Autônoma de Barcelona, Espanha. 1993.

LEITE, D. C. C. *Investigação sobre a medição de desempenho em pequenas empresas hoteleiras do nordeste brasileiro*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/ UFPE/ UFPB/ UFRN. João Pessoa, 2004.

LIMA, M. S. *Êxito e fracasso da consultoria nas pequenas e médias empresas*. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de São Paulo. 1982.

LUCA, T.R. História dos, nos e por meio dos periódicos. In: PINSKY, C. B. (org). *Fontes Históricas*. São Paulo: Contexto, 2006.

MARRIOTT, N., MARRIOTT, P., COLLIS, J. and SON, D.D. The Accountant and the Provision of Financial Advice to UK Smaller Companies. In: ANNALS OF THE BRITISH ACCOUNTING ASSOCIATION (BAA) ANNUAL CONFERENCE 1–3, Abril, Blackpool. UK. 2008.

MAHFAR, Rosmawati; e OMAR, Normah H. The current state of management accounting practice in selected Malaysian Companies: an empirical evidence. ANNALS OF THE INTERNATIONAL BUSINESS MANAGEMENT CONFERENCE. 2004

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATTOS, M.A.; FREITAG, Viviane da Costa; e STARKE, P.C. Os Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial: estudo aplicado à empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana. In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. BELO HORIZONTE. Novembro, 2010.

MICKLETHWAIT, J.; WOOLDRIDGE, A. *Os bruxos da administração: como entender a babel dos gurus empresariais*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

MIRANDA, Luiz C., LIBONATI, Jeronymo J., RATTACASO, Deivisson. F.; e SILVA NETO, Odilon S. Demanda por Serviços Contábeis pelos Mercadinhos: são os contadores necessários? *Contabilidade Vista & Revista*. , v.19, p.131 - 151, 2008.

NUNES, Leonor C.; e SERRASQUEIRO, Zélia M. S. A informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. *Revista de Contabilidade e Finanças - USP*, São Paulo, n. 36. p. 87-96, set./dez. 2004.

OLEIRO, Walter N.; e DAMEDA, André das N. O uso da informação contábil na gestão de micro e pequenas empresas atendidas pelo programa de extensão empresarial NEE/FURG. In: ANAIS DA 10ª. CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Rio Grande do Sul. 2005.

PAVLATOS, O.; e PAGGIOS, I. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*. v. 24 n. 1, pp. 81-98. 2009.

PINTO, L.J.S; GOMES, J. S. Custos da qualidade: um estudo de caso na Panificadora Golden Vital. RIC - Revista de Informação Contábil - Vol. 4, n 3, p. 57-76, Jul-Set/2010.

QUINTELLA, H. M. M. *Manual de psicología organizacional da consultoria vencedora*. Sao Paulo: Makron Books, 1994.

RICCIO, E. L. et al. Accounting research in brazilian universities: 1962 – 1999. Caderno de Estudos/ Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, v. 11, n. 22, p. 35 - 44, set./dez., 1999.

SANTANA, D.V.M. *Aprendendo a ser Jovem e Empreendedor em Tempos Líquidos: Uma Análise da Revista Pequenas Empresas & Grandes Negócios*. Canoas. Dissertação (Mestrado

em Educação) - Programa de Pós-Graduação em Educação da Universidade Luterana do Brasil, Rio Grande do Sul. 2011.

SANTOS, A. R.; e ALMEIDA, L. B. Prática de Contabilidade Gerencial no cenário Brasileiro: Evidências Empíricas e a Teoria da Velha Economia Institucional . *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos - BASE*; São Leopoldo, v.6, n.3, p.230-246, set/out. 2009.

SCALZO, M. *Jornalismo de Revista*. São Paulo, Contexto: 2003.

SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *Fatores Condicionantes e Taxa de Mortalidade de Empresas no Brasil*. Brasília. Agosto, 2004a.

SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *Nascimento e Mortalidade das Empresas de Campo Grande, MS: Análise dos seus Principais Fatores Condicionantes*. SEBRAE-MS. Campo Grande. Dezembro, 2004b.

SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *Boletim estatístico das micro e pequenas empresas*. SEBRAE-SP. São Paulo, 2005a.

SEBRAE - Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresa. *Sobrevivência e Mortalidade das Empresas Paulistas de 1 a 5 anos*. São Paulo. 2005b.

SEBRAE- Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresa. *10 ANOS DE Monitoramento da Sobrevivência e Mortalidade de empresas*. SEBRAE-SP. São Paulo, 2008.

SEBRAE- Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *As micro e pequenas empresas na economia*. SEBRAE-SP. São Paulo, 2010.

SILVA, A. L. *O perfil do profissional contábil, sob a ótica dos gestores, das micro indústrias da Região da Campanha do Rio Grande do Sul e sua postura frente ao mercado globalizado*. Argentina, 2002. Dissertação (Mestrado em Integração e Cooperação Internacional) - Universidade Nacional de Rosário.

SOUTES, D. O.; e GUERREIRO, R. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: ANAIS DO XXXI ENCONTRO DA ANPAD, Rio de Janeiro, 2007.

STOREY, D. J. *Understanding Smal Business Sector*. Routledge, London. 1994.

STROEHER, A. M.; e FREITAS, H. Identificação das necessidades de informações contábeis de pequenas empresas para a tomada de decisão organizacional. In: ANAIS DO III CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO – CONTECSI. São Paulo. 2006.

SULAIMAN, Maliah B.; AHMAD, Nik Nazli Nik; e ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: A reiew of the literature. *Managerial Auditing Journal*, V.19, n.4, p.493-508, 2004.

UMBELINO, W. S. *Avaliação Qualitativa do Desequilíbrio da Oferta de Serviços Contábeis nas Micros, Pequenas e Médias Empresas da Grande Recife*. Recife, Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/ UFPE/ UFPB/ UFRN. 2008.