



XXVIII Congresso Brasileiro de Custos

17 a 19 de novembro de 2021
- Congresso Virtual -



Revisão do processo de cálculo de custos e de precificação no comércio varejista de pequeno porte

Caroline Adriana Ermantraut (Universidade Feevale) - carolineermantraut@hotmail.com

Dusan Schreiber (Feevale) - dusan@feevale.br

Ligia Stasiak (Feevale) - ligia_stasiak@hotmail.com

Resumo:

O ambiente, no qual opera a maioria das organizações do comércio varejista, pode ser caracterizado como de acirrada competição entre os agentes. Este contexto exige das organizações, que atuam no varejo, adoção de medidas para constituir diferenciais competitivos sustentáveis, ou conceber e implementar estratégias que possam diferenciá-las dos concorrentes. Dentre as estratégias disponíveis para a diferenciação, notadamente em mercados que se caracterizam pela homogeneidade da oferta, destaca-se o preço. A diferenciação pelo preço não é um fenômeno recente e tampouco representa um consenso no âmbito da gestão, com a evidenciação, especialmente nas últimas décadas, de novas fontes para a diferenciação. No entanto, diversas pesquisas confirmam que o preço ainda continua sendo um dos critérios mais recorrentes na tomada de decisão de compra. Nesta perspectiva as organizações se deparam com o dilema de optar por uma forma de precificar os produtos, mercadorias ou serviços ofertados ao mercado, dentre as diversas técnicas disponíveis. Trata-se de um desafio relevante, considerando a influência do preço sobre a decisão de compra. Neste estudo foi apresentado o caso empírico de uma organização varejista, de pequeno porte, que realizou uma revisão do processo de precificação, com base na mudança de critério de apuração de custos, com o intuito de calcular o preço que reflete de forma mais apropriada os custos agregados e o enquadramento tributário, de cada um dos itens ofertados. Os resultados evidenciaram mudanças significativas de preços, que contribuiriam para a competitividade da organização analisada.

Palavras-chave: Comércio. Custos. Gestão. Preços. Tributação.

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

Revisão do processo de cálculo de custos e de precificação no comércio varejista de pequeno porte

RESUMO

O ambiente, no qual opera a maioria das organizações do comércio varejista, pode ser caracterizado como de acirrada competição entre os agentes. Este contexto exige das organizações, que atuam no varejo, adoção de medidas para constituir diferenciais competitivos sustentáveis, ou conceber e implementar estratégias que possam diferenciá-las dos concorrentes. Dentre as estratégias disponíveis para a diferenciação, notadamente em mercados que se caracterizam pela homogeneidade da oferta, destaca-se o preço. A diferenciação pelo preço não é um fenômeno recente e tampouco representa um consenso no âmbito da gestão, com a evidência, especialmente nas últimas décadas, de novas fontes para a diferenciação. No entanto, diversas pesquisas confirmam que o preço ainda continua sendo um dos critérios mais recorrentes na tomada de decisão de compra. Nesta perspectiva as organizações se deparam com o dilema de optar por uma forma de precificar os produtos, mercadorias ou serviços ofertados ao mercado, dentre as diversas técnicas disponíveis. Trata-se de um desafio relevante, considerando a influência do preço sobre a decisão de compra. Neste estudo foi apresentado o caso empírico de uma organização varejista, de pequeno porte, que realizou uma revisão do processo de precificação, com base na mudança de critério de apuração de custos, com o intuito de calcular o preço que reflete de forma mais apropriada os custos agregados e o enquadramento tributário, de cada um dos itens ofertados. Os resultados evidenciaram mudanças significativas de preços, que contribuíram para a competitividade da organização analisada.

Palavras-chave: Comércio. Custos. Gestão. Preços. Tributação.

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

1 INTRODUÇÃO

A competição no comércio varejista pode ser considerada acirrada, principalmente em organizações que ofertam ao mercado mercadorias que oferecem reduzidas opções para a concepção de diferenciais competitivos. Na maioria das vezes, nos referidos casos, o preço continua sendo ainda o critério de destaque, no processo de tomada de decisão de compra. O referido contexto reflete a realidade em oferta de itens que podem ser considerados commodity ou que representam homogeneidade no tocante aos benefícios percebidos pelo cliente/ consumidor final.

A concepção de estratégia de atuação no mercado, com base no preço, tem sido considerada, pela maioria dos pesquisadores e experts em gestão, como uma escolha inadequada, recomendando encontrar outras alternativas e fontes para a concepção do diferencial competitivo sustentável, com destaque para a inovação, comunicação, atuação em nichos específicos, relacionamento e cocriação, entre outros. No entanto, diversos estudos evidenciam que apesar de uma pauta diversificada de opções para a diferenciação organizacional, mesmo em varejo, que

evidencia ambiente de acirrada competição, o preço continua representando o critério de decisão recorrente pelos compradores, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.

A formação do preço de venda é considerado, por muitos pesquisadores, um tema que oferece pouca novidade ou contribuição para o avanço do conhecimento científico, mas a sua relevância para as organizações justifica a continuidade de estudos, com o intuito de propiciar tanto para as organizações, como para a academia, a oportunidade de diálogo e de interação, que pode resultar em evidenciar aspectos pouco explorados ou que podem ser objeto de revisão ou ressignificação. Vale destacar ainda, que apesar da existência de determinadas, e tradicionais, técnicas de cálculo de custos e de formação de preços de venda, grande parte das micro e pequenas empresas, não apenas no Brasil, mas também em outros países, seguem adotando formas simplificadas e notadamente frágeis, sem fundamentos e sem respaldo de boas práticas em gestão, para calcular os preços de produtos, mercadorias e serviços, ofertados no mercado (GEM, 2007).

Nesta perspectiva, com o intuito de contribuir para a referida discussão, foi realizada uma pesquisa, em uma organização varejista de pequeno porte, localizada na região metropolitana da capital do estado do Rio Grande do Sul, com o objetivo de retratar o processo de revisão de cálculo de custos e de formação de preços, contemplando as especificidades individuais de cada mercadoria, tanto de agregação de custos, como do seu enquadramento tributário.

Portanto o desenho do percurso metodológico caracteriza-se por ser um estudo de caso único, com adoção de abordagem qualitativa, com a coleta de dados por meio de observação participante, em virtude da atuação de um dos autores, na referida organização, e levantamento documental. Os dados empíricos coletados foram tratados por meio de análise de conteúdo.

O presente trabalho inicia com a revisão teórica de temas concernentes à pesquisa realizada, sendo sequenciada pela descrição pormenorizada do percurso metodológico adotado. A análise e discussão de resultados são apresentados após, juntamente com as considerações finais. O artigo encerra-se elencando as referências de obras consultadas.

2 CONTROLE E GESTÃO

Para Horngren (2004), o processo de gestão compreende uma série de atividades em um ciclo de planejamento e controle, sendo que a tomada de decisão representa o centro desse processo. As decisões organizacionais podem ser classificadas em dois tipos: de planejamento e de controle, sendo elas, inter-relacionadas. “Cada vez mais a operacionalização dessa definição passa por adaptações em decorrência da competitividade das entidades, da incerteza e da necessidade de maior flexibilidade do processo decisório.” (FREZATTI, 2009, p. 53)

O processo de controle de uma organização envolve o planejamento, pois o sistema de controle gerencial é o resultado de um processo de planejamento consciente, uma vez que, é nesse processo que o gestor decide quais ações a empresa deve tomar, sendo parte do processo de controle a comparação entre os fatos realizados versus os planos definidos anteriormente (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2011).

“Os controles de gestão, necessariamente, devem criar mecanismos de análise que estejam fundamentados em padrões para posterior comparação.” (SCHMIDT; SANTOS, 2009, p. 71). Como o processo de gestão requer informações prévias e, também, posteriores às ocorrências, tanto para os usuários internos como para os externos, a contabilidade apresenta-se como um importante recurso, uma vez que,

ela permite o entendimento da situação econômica, financeira e patrimonial da entidade, além da sua análise e decisões (FREZATTI, 2009).

Farah, Cavalcanti e Marcondes (2017), afirmam que muitos empreendedores possuem dúvidas quanto a situação econômica e financeira de suas empresas, principalmente a respeito de como organizar e estruturar o sistema interno de informações de apoio à decisão, especialmente em relação a custos, formação de preços e a gestão financeira. Os autores destacam a relevância da disponibilidade das referidas informações para contribuir à eficiência e utilidade, subsidiando a tomada de decisões no dia a dia do empresário. Reiteram que o conhecimento dessa área é fundamental para a sustentação de um negócio, para sua sobrevivência e evolução, sua competitividade e constância, pois para gerenciar com eficiência a área financeira, faz-se necessário a implantação de relatórios gerenciais evidenciando, especialmente, os indicadores de desempenho, facultando a realização do acompanhamento periódico.

Segundo Crepaldi (2019), as empresas estão sempre em constante mudança e cada vez mais necessitam de controles precisos, de informações corretas, completas e oportunas sobre seu negócio, para adequar suas operações às novas situações de mercado. De acordo com Frezatti (2009), o modelo de gestão de uma empresa provém de vários tipos de influências, desde a história da entidade, o mercado em que atua, estágio do ciclo de vida, dentre outros. Já a sua relevância está ligada a forma como os princípios da gestão são vistos e praticados. Por exemplo, não acreditar na formalização do planejamento, manter as informações restritas a certos grupos de pessoas, impedir ou dificultar a participação de gestores, assim como, desenvolver uma estrutura paralela, acontecem em razão das crenças e valores da empresa, que moldam o modelo de gestão adotado.

Para Schmidt e Santos (2009), um modelo de gestão eficaz é aquele em que o gestor tem como foco o cumprimento da missão da organização, busca fazer as coisas certas, ou seja, determinar os processos que agregam valor para a empresa e para o cliente, simultaneamente, indicando o risco da perda de uma parte do valor em decorrência de custos elevados, sem necessidade ou relevância para a operação, erros, retrabalhos ou treinamento inadequado, sugerindo alternativas criativas, além de obter resultados satisfatórios seguindo os planos preestabelecidos e gerar o retorno econômico esperado. Desta forma é possível afirmar que um modelo de gestão eficiente é aquele focado em fazer as coisas bem-feitas, concentrado na busca da execução adequada das atividades, visando fazer as coisas de maneira certa, solucionar os problemas de gestão que surgem no dia a dia da organização, cumprir os deveres e as responsabilidades, além de reduzir os custos, estimando, preferencialmente, o impacto dessas reduções no longo prazo da empresa.

O principal motivo para que o controle seja efetivo é o de que inexistente avaliação sem controle, ou seja, o que não for possível controlar, também não será possível avaliar. Assim sendo, toda a ação a ser realizada em uma entidade precisa de um acompanhamento para saber se está de acordo com a missão (SCHMIDT; SANTOS, 2009). Frezatti (2009) argumenta que o modelo de gestão pode estar mais ou menos estruturado, refletindo, de certa forma, o planejamento organizacional, o qual, juntamente com a execução e o controle de atividades, representa o tripé da gestão das organizações. Ele consiste no conjunto de atividades desenvolvidas internamente com o objetivo de viabilizar os objetivos.

Muitas empresas mantêm seu estoque desorganizado, tanto do ponto de vista físico, quanto do financeiro, e, desta forma, o estoque pode ser utilizado como um marcador para avaliar a qualidade e robustez do modelo de gestão organizacional,

pois a falta de política de estoques ou a má aplicação dela, contribui para uma estrutura financeira inapropriada, prejudicando a liquidez da empresa, uma vez que, havendo excesso de insumos e mercadorias em estoque, menor será a capacidade de financiamento do negócio por meio de capital próprio, gerando a necessidade de captação de capital de terceiros, por meio de empréstimos ou utilização do “cheque especial”. Para uma adequada gestão de estoques se faz mister mão de obra especializada, armazenagem adequada, compras planejadas com base no fluxo de caixa, sem a dependência de poucos fornecedores e controle adequado do inventário (FARAH; CAVALCANTI; MARCONDES, 2017).

3 REFLEXÕES SOBRE AS CARACTERÍSTICAS DE GESTÃO DO COMÉRCIO VAREJISTA

Com quase 1,34 milhões de estabelecimentos espalhados por todo Brasil, em final de 2007 (IBGE, 2007), o comércio varejista não é apenas representativo economicamente, sob o ponto de vista de geração de renda e de empregos, como também simboliza a oportunidade ímpar de realização de sonhos para a maioria dos brasileiros de se tornarem empresários. Este ingresso relativamente facilitado no segmento de varejo pode ser aferido, de forma simplificada, com base na comparação com o número de estabelecimentos industriais existentes no país no mesmo período temporal, de 164 mil empresas, ou ainda, com o número de estabelecimentos de comércio atacadista, de 110 mil (IBGE, 2007).

Diferentemente do que ocorre no segmento industrial, com investimento relevante em bens de capital, conhecimento técnico específico, sistemas logísticos, comunicação, canais de distribuição, entre outros, ou com o setor comercial atacadista, de alto nível de competência na gestão de estoques e comprometimento de capital de giro, o comércio varejista apresenta relativa facilidade de entrada. De forma geral, com baixo nível de exigência de capital em termos de alocação em investimento fixo (móveis e utensílios, infraestrutura, informática, etc.) e de capital de giro (estoque de mercadorias para revenda – de ampla variedade e pouca quantidade unitária por categoria), o segmento se torna atraente principalmente para as pessoas que se encontram à margem do mercado formal de trabalho (GEM, 2007; SEBRAE, 2009). O mesmo pode se constatar também em empresas de determinados serviços, como de limpeza, portaria, entre outros.

Naturalmente que a descrição visa retratar a realidade da maioria das micro e pequenas empresas do setor de comércio varejista, não sendo considerados os estabelecimentos que tem por objeto a comercialização de produtos que exigem conhecimento técnico específico, seja durante o processo de sua comercialização, seja na etapa do atendimento pós-venda (PARENTE, 2000; GODOY, 2005; SAIANI, 2006). Dependendo do produto ou exigências previstas em lei, o segmento do comércio varejista passa a apresentar restrições similares ao setor industrial e do comércio atacadista, ou seja, de barreiras, que podem ser representadas por conhecimento específico, patentes, registros junto a determinadas autarquias ou até mesmo de capital, na forma de comprovação de capacidade financeira.

No entanto, como regra geral, pode se considerar que o segmento de comércio varejista representa, de fato, a porta de entrada para o empreendedor de baixa renda e até de classe média, os quais, normalmente não possuem qualquer tipo de preparação prévia, nem de linha de produtos escolhido para a comercialização e tampouco de gestão comercial (inclusive de custos e precificação). Imbuído de muita coragem e determinação, frequentemente em decorrência de falta de alternativas, principalmente no caso do empreendedor por necessidade (GEM, 2007; SEBRAE,

2009), o investimento empresarial representa muitas vezes mais uma aposta do que investimento propriamente dito, o qual deveria sempre vir fundamentado no processo de planejamento e respaldado em dados e informações do segmento escolhido (LEVY e WEITZ, 2000; SEBRAE, 2009).

Percebendo esta realidade uma série de entidades governamentais, serviços autônomos e instituições representativas incorporaram dentro de seus objetivos a realização de programas de capacitação de empreendedores visando introduzir práticas empresariais no setor do comércio varejista. Desde a década de setenta do século passado uma grande variedade de diferentes produtos de capacitação passou a ser ofertada, a valores simbólicos ou até totalmente subsidiados (SEBRAE, 2009; BACEN, 2009). Dentre deles muitos focados na capacitação em gestão de custos, recursos financeiros e de formação de preços.

Apesar de todo esforço é notório e facilmente perceptível que os treinamentos, capacitações, cursos e até consultorias customizadas não tem conseguido reverter o quadro de amadorismo e empirismo que domina as práticas de gestores dos estabelecimentos comerciais no varejo (PARENTE, 2000; LEVY e WEITZ, 2000; GODOY, 2005; SAIANI, 2006). As fórmulas simplificadas e o reducionismo da complexidade da realidade do mercado têm prevalecido, fazendo com que sejam adotadas as taxas de marcação definidas aleatoriamente ou por consenso, ou, ainda, através da divisão da média aritmética simples de valores praticados no mercado pelo custo de aquisição.

Como resultado do absoluto desconhecimento de margens reais praticadas percebe-se que o gestor do comércio varejista entrega o futuro do seu negócio à sorte. Procura “acertar” na escolha de mercadorias de rápido giro, que podem facultar a capitalização da empresa por meio da diferença entre os prazos médios de realização de valores de entrada e saída, compensando, muitas vezes até o custo de eventual desconto de títulos de crédito. Além disso, o empreendedor conta, muitas vezes, com a disponibilidade de linhas de crédito com custo reduzido, pela rede de bancos oficiais credenciados junto ao governo federal e estadual; resultado da ação política organizada da categoria.

Entretanto as relativas “facilidades” ou “sorte” não se sustentam frente à gestão planejada e competente, baseada em fatos, preferencialmente quantificados, que possam facultar a definição e estabelecimento de metas e objetivos, periodicidade temporal de sua realização e, principalmente, verificação e controle. Os autores como Weitz (2000), Grazziotin e Tasca (2000), Las Casas (2000), Godoy (2005) e Saiani (2006) destacaram como pontos mais relevantes do comércio varejista a localização, mix adequado de mercadorias, logística, propaganda e publicidade, programação visual interna e externa, política de preços e prazos de financiamento, além de relacionamento com os stakeholders, dentre eles os fornecedores e colaboradores.

Em todos os aspectos citados a seleção adequada e pertinente, baseada em processo de planejamento previamente elaborado e estruturado possibilita ao empresário uma substancial redução tanto no montante de investimento inicial como na manutenção da operação em si. Por esse motivo recomenda-se a utilização de métricas quantitativas que possam facultar o controle tanto de processos internos como do desempenho global da operação. É visível e notória, desta forma, a importância de sistemas de custeio da atividade do comércio varejista. Por essa razão na seção a seguir o tema será abordado com maior detalhamento.

4 GERENCIAMENTO DE CUSTOS

A prática de gestão de custos mostra-se uma ferramenta fundamental para a tomada de decisões empresariais, visto que ela possui informações tanto da contabilidade de custos quanto dos processos de gestão da empresa, o que torna a tomada de decisões, de certa forma, descomplicada e certa para os gestores. A prática de gestão de custos evidencia que a contabilidade de custos tem um papel relevante para as organizações, visto que a mesma não acompanha apenas os gastos incorridos em períodos passados. A contabilidade de custos vinculada à gestão de custos relaciona-se a todos os processos de gestão trazendo uma visão estratégica da empresa, em razão das informações que dispõe (REBOUÇAS *et al.*, 2018).

Com o passar dos anos o gerenciamento de custos tornou-se um item fundamental para a competitividade e continuidade da maioria das empresas. Os custos podem ser caracterizados como as medidas pecuniárias auferidas pela organização com intuito de atingir seus objetivos, são custos necessários em todo o processo para chegar ao produto final. Os custos podem ser classificados em fixos ou variáveis, onde os custos fixos permanecem os mesmos independentemente da quantidade de itens produzida, também se mantém constantes nas alterações das atividades operacionais, já os custos variáveis estão relacionados com a quantidade produzida, alteram-se de acordo com a produção de um determinado período (CUNHA, 2015).

A ideia de custos está associada ao montante de gastos incorridos na realização de um serviço ou na produção de um bem. Os custos podem ser também classificados em diretos ou indiretos, onde os custos diretos são apropriados imediatamente ao produto produzido. Os custos indiretos são os demais custos relacionados à produção do item final, os quais necessitam de rateio conforme a proporção utilizada para sua fabricação, por exemplo, uma mesma matéria prima é utilizada na produção de dois ou mais itens, no entanto a quantidade necessária para confecção de cada item diverge (BACIC *et al.*, 2011).

É necessário realizar a classificação dos custos, antes de definir o método de custeio que será utilizado, os quais podem ser considerados diretos ou indiretos, onde, os diretos são imediatamente alocados ao produto final e os indiretos necessitam de bases para divisão, por serem comuns a vários itens da produção, desta forma são rateados entre os itens proporcionalmente às quantidades utilizadas na produção (ZANIN; MAGRO E MAZZIONI, 2019). Os métodos de custeio devem ser identificados pela empresa para correta gestão de custos, os diversos tipos de métodos determinam a maneira que o custo será atribuído aos produtos, a forma que a empresa irá utilizar para mensurar os custos inclusos em seu processo de produção, com o objetivo de melhorar o processo e reduzir gastos desnecessários (STRUTZ, 2017).

Os métodos de custeio mais utilizados são o custeio por absorção e o custeio variável, onde o primeiro engloba todos os custos relacionados com a produção de um determinado item, o custeio por absorção também é permitido pela legislação fiscal brasileira para dedução tributária a partir dos custos incorridos em determinado período. Já o método de custeio variável pode ser definido como o sistema que considera somente os custos variáveis, não realiza análise dos custos fixos nem dos indiretos para apuração do custo de um produto (SILVA; RAMALHO E JORDAO, 2016; CINTRA; VIDIGAL E BRAGA, 2019).

As empresas utilizam diversos sistemas para apropriação dos custos com diversas finalidades, como, apuração dos resultados fiscal e contábil, definição de metas, definição dos preços de produtos, entre outros itens, essas informações são

utilizadas pelos gestores para tomada de decisões nas diversas áreas das organizações (CUNHA, 2015).

O processo de precificação de um produto ou serviço é complexo dentro de uma organização, visto que esse processo abrange todo o contexto empresarial, desde os custos aplicados na fabricação do produto, passando pelas despesas administrativas incorridas e todas as despesas necessárias para distribuição do produto final. Além dos itens citados anteriormente, para tomada de decisões relativas aos preços de produtos ou serviços os gestores também devem avaliar se o preço necessário para cobrir custos e despesas será aceito pelos consumidores, desta forma os gestores devem realizar análise do mercado que estão inseridos para verificar possíveis influências na tomada de decisões (STRUTZ, 2017).

A gestão de custos tornou-se uma ferramenta primordial nas empresas, em razão de estar inteiramente ligada ao desempenho econômico e financeiro das organizações, visto que a mesma auxilia na melhoria dos processos internos de gestão e contribui com o controle e redução de custos (VIZZOTTO; MOTTA E CAMARGO, 2019). A gestão de custos é utilizada principalmente no apoio entre o posicionamento estratégico da organização com as estratégias de produção, através das informações obtidas pelos métodos de custeio contábil e gerencial já que os mesmos visam dar suporte à tomada de decisões nas organizações (PIRAN *et al.*, 2016).

5 MÉTODO

De acordo com Nascimento (2012), a metodologia refere-se à aplicação do método para a aquisição de conhecimento, possibilitando diferentes caminhos, ferramentas e procedimentos. Portanto, método pode ser considerado como o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, permite alcançar o objetivo de produzir conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido pelo pesquisador (LAKATOS; MARCONI, 2019, P. 78)

Para atingir os objetivos deste estudo, a metodologia utilizada, quanto à sua natureza, classifica-se como aplicada e descritiva quanto aos objetivos. A pesquisa aplicada visa trazer conhecimento e a resolução de um problema, normalmente vinculado à uma localidade específica, tendo como característica principal, a aplicabilidade dos resultados (PRODANOV; FREITAS, 2013). Já a pesquisa descritiva, de acordo com Lozada e Nunes (2018), tem como finalidade analisar e consolidar diversas informações já disponíveis sobre determinado assunto, possui como característica a possibilidade de o pesquisador criar e explorar novas visões sobre uma realidade já mapeada.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, esta pesquisa iniciou-se com a etapa de revisão teórica, com o intuito de averiguar o estado-da-arte: “A pesquisa bibliográfica pressupõe a consulta a um número variado de obras que abordem o mesmo assunto para que o autor-aluno tenha a oportunidade de verificar como são diversificadas as opiniões sobre ele.” (NASCIMENTO, 2012, P. 27). Como estratégia, em face do objetivo a ser alcançado, os autores optaram pelo estudo de caso, abordando o tema de forma qualitativa (YIN, 2010). Vale destacar que a realização do estudo de caso é recomendada sempre quando a pesquisa demanda um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira, facultando, desta forma, seu amplo e detalhado conhecimento (YIN, 2010; PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 60). Já a pesquisa qualitativa, segundo o conceito apresentado por Prodanov e Freitas (2013, p. 70) é indicada quando:

O pesquisador mantém contato direto com o ambiente e o objeto de estudo em questão, necessitando de um trabalho mais intensivo de campo. Nesse caso, as questões são estudadas no ambiente em que elas se apresentam sem qualquer manipulação intencional do pesquisador.

A coleta de dados empíricos ocorreu por meio de observação participante e levantamento documental, sendo submetido à análise de conteúdo, seguindo as recomendações de Bardin (2011). A observação participante foi facultada pelo fato de um dos autores da pesquisa prestar serviço de consultoria à organização analisada. A referida técnica pressupõe a participação na vida da comunidade, da empresa, do grupo ou de uma situação determinada, então neste contexto, o observador assume, pelo menos até certo ponto, o papel de um membro do grupo, de acordo com Prodanov e Freitas (2013). A coleta de dados foi complementada por meio de levantamento documental, com base em registros contábeis, fiscais e financeiros, formais, estruturados e disponibilizados aos autores pela empresa, bem como de lançamentos em sistemas de controle gerencial, em planilhas eletrônicas e notas de consultoria de um dos autores, que atua como consultor na organização. O referido conjunto de dados empíricos foi submetido à análise do conteúdo. Ressalta-se que a coleta dos dados ocorreu no período de julho de 2020.

6 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

A empresa escolhida como foco de análise neste estudo, realiza atividades de comércio varejista de materiais de construção, sendo ela de pequeno porte, optante pelo lucro presumido, com localização no Rio Grande do Sul, sendo que foi constituída por investidores de outro estado brasileiro. Empresa opera, aproximadamente, três anos no mercado. Como no referido período temporal a empresa não conseguiu gerar resultados esperados pelos investidores, os mesmos decidiram que em 2020 a empresa seria fechada. Entretanto, na última reunião da diretoria da empresa, foi tomada a decisão de realizar uma revisão de custos e conseqüentemente dos seus preços, visto que, vinham trabalhando há muito tempo com insegurança nos preços praticados.

Os gestores utilizavam, como ferramenta de auxílio no cálculo do preço de venda dos produtos, o sistema e planilhas, porém ambos não eram claros, sendo incapazes de evidenciar se a organização alcançava os percentuais determinados na composição do markup, suscitando insegurança no processo de gestão. As informações para tomada de decisão devem ser claras e certas para que os gestores tomem as medidas necessárias para a organização, de acordo com Cunha (2015). A empresa até então, nunca havia revisado seus custos ou preços nos três anos de operação, representando o principal motivo para a diretoria ter tomado a decisão de fazer a referida averiguação, antes de tomar a decisão de encerrar a operação.

No Quadro 1 está evidenciado o conjunto de informações e critérios adotados para a composição do mark-up, utilizado pela referida organização, para formar os preços de todas as mercadorias comercializadas, corroborando a afirmação de Strutz (2017) o qual especifica que o processo de precificação de um produto possui certa complexidade, pois engloba todas as áreas da organização. Vale observar que a referida sistemática ignorava as diferenças entre as mercadorias, na formação do preço de venda, com destaque para o custo de compra, sem crédito de ICMS, tanto da mercadoria adquirida, como do frete, bem como o tratamento tributário diferenciado, aplicado a diversos itens. Este tipo de omissão pode contribuir para a

prática de preços inadequados, quando comparados com os de mercado, fragilizando a posição da organização no tocante à sua capacidade de competição (CINTRA; VIDIGAL; BRAGA, 2019; CREPALDI, 2019).

DADOS	VALOR	OBSERVAÇÕES
MARKUP	1,7	MARKUP MÍNIMO GERAL DESEJADO (COBRINDO OS CUSTOS FIXOS + IMPOSTOS NA SAÍDA E INCLUINDO O LUCRO)
CUSTO UNITARIO	0,43	CUSTO UNITARIO BRUTO (IGUAL NA NF)
CUSTO UNITARIO ST	R\$ -	PEGAR VALOR DA ST DO ITEM NA NF E DIVIDIR PELA QUANTIDADE
ALÍQUOTA IPI	0,00%	SERÁ SOMADO AO CUSTO
ALÍQUOTA PIS	0,00%	SERÁ SUBTRAÍDO AO CUSTO
ALÍQUOTA COFINS	0,00%	SERÁ SUBTRAÍDO AO CUSTO
ALÍQUOTA ICMS	12,00%	SERÁ SUBTRAÍDO AO CUSTO
FATOR NF	100%	
PREÇO MIN	R\$ 0,64	DESCONTO MÁXIMO DE 30%
PREÇO CHEIO	R\$ 0,92	

Quadro 1. Exemplo de planilha utilizada pela empresa para a definição do Markup

Fonte: dados da empresa

Conforme já foi destacado, o comércio varejista se caracteriza pela acirrada competição entre os agentes econômicos, o que exige das organizações que operam no referido setor econômico desenvolver estratégias para se destacar (SAIANI, 2006). O preço representa um dos 4 P's da teoria de marketing que sugere e orienta a concepção de diferentes abordagens ao mercado. Nesta perspectiva, é possível afirmar que o processo de precificação merece uma atenção especial, no tocante à sua formação. Desta forma, a política de mark-up única não se sustenta, com base em riscos comerciais e de rentabilidade que pode gerar (ZANIN; MAGRO; MAZZIONI, 2019).

O mix de mercadorias identificado na organização analisada evidencia diferenças estruturantes, com destaque para a situação fiscal (compra dentro do estado ou fora do estado, substituição tributária, imunidade, isenção ou redução de base de cálculo), valores de despesas e custos agregados (frete associado à compra ou à venda), tempo médio de permanência no estabelecimento (de estocagem) e de giro médio, contribuindo para diferentes composições de custo financeiro decorrente. Diversos autores apontaram a necessidade de evidenciar e considerar os referidos aspectos no cálculo de custos (CINTRA; VIDIGAL; BRAGA, 2019). No entanto, os pesquisadores evidenciaram que nenhum dos aspectos citados foi considerado no processo de dimensionamento de custos e precificação, corroendo a sua capacidade financeira e fragilizando o resultado econômico, vindo ao encontro de achados empíricos de Bacic et al. (2011), Vizzotto, Motta e Camargo (2019) e Rebouças et al (2018).

DESCRIÇÃO	VALOR
VENDAS TOTAL (MÊS)	R\$ 400.000,00
MARKUP	1,70
CUSTO TOTAL PRODUTOS	R\$ 235.294,12
% COMPRA	100%
% VENDA	100%
CUSTOS FIXOS	R\$ 69.000,00
FATURAMENTO TOTAL	R\$ 400.000,00
IMPOSTOS SAIDA TOTAL	R\$ 96.000,00
IMPOSTOS ENTRADA TOTAL	R\$ 28.235,29
CUSTOS PRODUTO TOTAL	R\$ 235.294,12
CUSTOS FIXOS	R\$ 69.000,00
RESULTADO GERAL	R\$ 27.941,18

Quadro 2. Exemplo de planilha utilizada pela empresa considerando markup geral

Fonte: dados da empresa

O Quadro 2 faculta a constatação da política de mark-up único e geral, adotado pela organização analisada. Este tipo de prática contraria as recomendações de pesquisadores e de teorias revisadas que versam sobre o tema em tela, visto que a organização não aplicou um método de custeio específico com classificação e divisão dos custos e despesas para correta apuração do custo final dos produtos, conforme explicam Silva, Ramalho e Jordão (2016).

Dentre as diversas fragilidades que este tipo de prática de gestão evidencia, destaca-se o risco de preços que podem resultar em valores superiores aos encontrados na concorrência, dificultando a comercialização dos referidos itens, aumentando o estoque dos mesmos e imobilizando o capital de giro, bem como o risco de praticar preços abaixo dos adotados pelos competidores, que podem, inclusive, resultar em margem de contribuição negativa, de acordo com Strutz (2017), o qual afirma que os gestores devem verificar se o preço necessário para cobrir custos e despesas será aceito pelo mercado antes de realizar a tomada de decisão.

Se o volume de itens comercializados, com preços reduzidos e com margem de contribuição negativa, for relevante, a empresa pode incorrer em resultado negativo elevado e reduzir a sua disponibilidade de capital de giro, essa situação ratifica Vizzotto, Motta e Camargo (2019), os quais identificaram que a gestão de custos é uma ferramenta essencial nas organizações, pois está diretamente ligada ao desempenho econômico e financeiro das empresas, onde, uma gestão de custos ineficiente, pode resultar em prejuízo para a empresa.

Ao final de cada mês, eram extraídos relatórios de produtos e custos no sistema e realizados comparativos por meio de planilhas no Excel, onde apontava-se produtos com margens negativas. O preço até então era gerado de forma automática, a partir dos parâmetros cadastrados no sistema, o que acabou dificultando o entendimento, se estava sendo calculado corretamente. Além da dificuldade no entendimento do cálculo do preço final dos produtos, as oscilações nas margens e margens negativas geravam muitas dúvidas na administração, desta forma as informações passadas para os gestores estavam incoerentes, consequentemente o processo decisório estava em desacordo com a realidade da empresa, não sendo um planejamento consciente conforme Anthony e Govindarajan (2011) destacam ser necessário.

Em meio a isso, a empresa tinha o conhecimento e acompanha os preços aplicados pelo mercado, através de pesquisas na concorrência. Inclusive, muitas vezes, a empresa aplicava o preço de mercado, desconsiderando o preço indicado pelo sistema, na intenção de não perder vendas, de acordo com Strutz (2017), o qual

destaca que o preço de venda deve ser aceito pelos consumidores.

DESCRIÇÃO	VALOR
VENDAS TOTAL (produto x)	R\$ 1.190,25
MARKUP	1,70
CUSTO TOTAL PRODUTOS	R\$ 700,15
% COMPRA	100%
% VENDA	100%
CUSTOS FIXOS	R\$ 305,55
FATURAMENTO TOTAL	R\$ 1.190,25
IMPOSTOS SAIDA TOTAL	R\$ 285,66
IMPOSTOS ENTRADA TOTAL	R\$ 83,53
CUSTOS PRODUTO TOTAL	R\$ 700,15
CUSTOS FIXOS	R\$ 305,55
RESULTADO GERAL	-R\$ 184,63

Quadro 3. Exemplo de cálculo utilizado pela empresa com resultado negativo

Fonte: dados da empresa

Os autores da pesquisa constataram que a referida situação ocorria, de fato, na empresa analisada. A utilização de um markup geral e sem acompanhamento ou revisão, fazia com que a empresa aplicasse preços baixos em alguns produtos, gerando venda com prejuízo e outros com preços altos, que gerariam lucro, porém muitas vezes não vendiam por estar fora do preço de mercado. De maneira geral, a empresa não era competitiva em preços (GODOY, 2005). Para agravar a referida situação, constatou-se que a empresa ainda fornecia o serviço de fretes, na modalidade CIF, mas sem adicionar o custo do frete ao cliente que comprava com esta opção, ou seja, a empresa absorvia todos os custos do frete, onerando todos os seus produtos, resultando no aumento do custo e respectivamente o preço, inclusive nas vendas em balcão.

Além disso foi evidenciado o descontrole nas compras e, conseqüentemente, gestão de estoques. Apesar da empresa possuir no sistema a opção de "necessidade de compra", o estoque nunca fechava, o que torna a gestão inconsistente, visto que não há os devidos controles relevantes respaldados por Grazziotin e Tasca (2000). Então como não se podia confiar no sistema, a responsável pelas compras solicitava aos vendedores um relatório do que está faltando, dos produtos listados é realizada uma pesquisa no sistema da média de venda nos últimos meses ou no mesmo período do ano anterior e com isso estabelece-se o que precisa ser comprado, com estimativa de quantidade e então é colocado o pedido, sempre com os mesmos fornecedores. Vale destacar que nos primeiros dois anos de operação eram os próprios vendedores faziam pedido diretamente aos fornecedores, sem um controle ou supervisão (LEVY; WEITZ, 2000).

Ao longo do levantamento e análise dos custos, os autores identificaram os encargos sociais e trabalhistas, os custos fixos e os custos variáveis, sendo calculado o peso de cada um na formação do preço. Também foi realizado o estudo visando a separação dos custos relacionados à comercialização de produtos, dos custos relativos ao serviço de frete. O estudo evidenciou que a utilização de markup geral é totalmente inviável, visto que, cada produto possui características tributárias diferentes. Por esse motivo os autores da pesquisa propuseram realizar o cálculo do markup e formação de preços por produto, ou no mínimo, por famílias de produtos, devido à variedade de mercadorias do mix (PARENTE, 2000). Além disso evidenciaram que a

prática de absorção geral do custo de fretes é inviável, sendo necessário realizar o cálculo de markup específico para venda com opção CIF e repasse do seu custo especificamente em cada venda que fizer uso deste serviço, não afetando assim o preço de venda das mercadorias e tornando mais competitivo nas vendas no balcão.

Com base nas constatações citadas foi simulado o preço “ideal” de venda, ou seja, com o markup individual por produto, revisado com seus devidos custos (Quadro 4), facultando o recálculo do preço e sua comparação com o da concorrência, o que facultou identificar grandes diferenças.

A - ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS		C- TOTAL VARIÁVEIS + FIXOS	
Liste os gastos com encargos trabalhistas - % sobre a	%	Informe a representatividade de cada item - % sobre o faturamento	%
Folha de pagamento		1. ICMS	18,00%
FGTS	11,20%	2. PIS E COFINS	3,65%
DÉCIMO TERCEIRO	8,33%	3. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - CSLL (alíquota direta)	1,08%
FÉRIAS	8,33%	4. IMPOSTO DE RENDA PJ - IRPJ (alíquota direta)	2,00%
ADICIONAL FÉRIAS 1/3	2,78%	6. SIMPLES NACIONAL (alíquota efetiva)	0,00%
INSS (Parte empregador)	20,00%	7. COMISSÕES	1,00%
Outros encargos folha	3,00%	9. FRETE SOBRE VENDAS	0,00%
TOTAL DE ENCARGOS	53,64%	10. INADIMPLÊNCIA	0,50%
		11. LUCRO ALMEJADO	2,00%
		12. INCIDÊNCIA ADMINISTRATIVA (FIXOS-B)	21,71%
		13. ENCARGOS FINANCEIROS	0,50%
		TOTAL	50,44%
		Mark-up multiplicador	2,0177
B- CUSTOS FIXOS TOTAIS		Razão Social do cliente Empresa Beta	
Não esqueça de Listar nenhum custo fixo mensal	Valor em R\$	Produto	Exemplo
1. Pró-Labore	13.506	formação do preço de venda e cálculo do custo	
2. Folha de Pagamento Bruta	23.268	Custos diretos (aquisição do produto)	
3. Encargos Sociais e Trabalhistas	12.482	Valor do Produto (Preço de compra)	387,46
4. Outros gastos com colaboradores	2.799	(+) Impostos NÃO creditáveis sobre a compra	58,12
5. Honorários Contador e/ou Advogado	2.068	(-) Impostos creditáveis sobre a compra	-15,50
6. Consultorias e Assessorias	333	(+) Custo do frete na aquisição	9,22
7. Luz/Água	777	(+) Outros custos de aquisição	0,00
8. Seguros/Segurança	896	Custos diretos Totais	439,30
9. Depreciação bens do imobilizado	-	Mark-up	2,02
10. Aluguéis (prédio e/ou máquinas)	4.864	Preço para Venda Calculado	886,36
11. Manutenções diversas	321	(-) Total dos Custos Fixos	-192,41
12. Combustíveis e Pedágios	407	(-) Custos Indiretos	-236,92
13. Gastos com Comunicação	939	(-) Custos Diretos	-439,30
14. Material de Escritório (Expediente)	383	Lucro Estimado com esta venda R\$	17,73
15. Material de Limpeza	372	Margem de Lucro %	2%
16. Jornais, Revistas e Assinaturas			
17. Publicidade e Propaganda	254		
18. Despesas com Veículos	1.355		
19. Multas, moras e Taxas/ impostos	460		
20. Associações(CICs, ACIs, CDIs, etc...)	508		
21. Feiras, Viagens e/ Hospedagem			
22. Softwares	1.401		
23. Outros Gastos não listados (ñ superior a 10%)	4.090		
TOTAL GERAL DOS CUSTOS FIXOS	71.484		
Receita Bruta/ Faturamento (Média mensal)			
Informe ao Lado o valor do Seu Faturamento Bruto Médio	329.301		

Quadro 4. Exemplo de cálculo de markup e formação de preço pela nova planilha

Fonte: dados da empresa

No novo formato de cálculo, conforme quadro 4, no produto “Exemplo” chegou-se à um markup de 2,02, considerando todos os custos revisados, as características tributárias específicas deste produto e com uma margem de lucro almejado de apenas 2%, considerando o cenário de acirrada competição entre os agentes no comércio varejista. Neste cálculo chegou-se ao preço de venda de R\$ 886,36, sendo praticado pela empresa o preço de R\$ 730,00.

Através da análise dos custos, foi possível definir o markup ideal para a formação de preço das mercadorias, evidenciando a necessidade de cálculo específico para o serviço de frete, capaz de cobrir todos os seus custos e a margem de lucro estipulada, além de identificar melhorias para a competitividade, sendo essencial para a saúde da empresa. Portanto, evidencia-se a importância da gestão dos custos, mais do que a base para a formação de preços, é uma excelente

ferramenta de planejamento, controle e apoio à tomada de decisões, corroborando as posições de autores revisados, com destaque para Alves e Farias (2017), Anthony e Govindarajan (2011), Crepaldi (2019) e Cruz (2014).

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa cujos resultados subsidiaram a elaboração deste artigo, analisou os processos de identificação e cálculo de custos e de precificação de mercadorias, em um estabelecimento de comércio varejista de materiais de construção, de pequeno porte, localizado no Rio Grande do Sul. Foi possível evidenciar que a prática gerencial, de adoção de mark-up único, para calcular os preços, resultava em prejuízos operacionais graves, por meio de comercialização de itens, com margem negativa e outros itens que se acumulavam em estoque, com dificuldade na sua comercialização, em face de precificação muito acima da praticada pela concorrência.

Também foi constatado que os custos relativos a fretes, em transações comerciais na modalidade CIF, eram somados e após agregados a todos os itens comercializados, mesmo àqueles que nunca eram comercializados na referida modalidade (no balcão e retirados pelos clientes). A terceira incorreção do processo de apuração de custos e precificação das mercadorias refere-se à desconsideração da classificação tributária dos itens comercializados (regime geral, substituição tributária, isenção, base de cálculo reduzida etc.). O referido fato contribuía para agravar a situação da empresa analisada, no tocante ao processo de formação de preços de venda de mercadorias comercializadas.

Nesta perspectiva, e à guisa de conclusão, os autores entendem que o presente trabalho de pesquisa pode ser considerado relevante pois evidenciou práticas inadequadas de gestão de custos e de formação de preços de venda, que podem ser encontrados, de forma recorrente, no mercado, principalmente em empresas de menor porte. A limitação óbvia deste estudo, se refere à restrição ao caso único, escolhido e analisado na pesquisa, cujos resultados impedem a sua generalização. Recomenda-se a realização de mais estudos, com mesmo foco, seja com abordagem qualitativa ou quantitativa.

REFERÊNCIAS

ALVES, Aline; FARIAS, Cláudia dos Santos. Controladoria avançada. Porto Alegre: SAGAH, 2017.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. Sistemas de controle gerencial. Porto Alegre: AMGH, 2011.

BACEN – Banco Central do Brasil, 2009. Microfinanças e Cooperativismo de Crédito. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/portalcidadao> Acesso em: 16 jul. 2009.

BACIC, Miguel Juan; MEGLIORINI, Evandir; OLIVEIRA, Elizabeth Castro Maurenza de; YOMURA, Nobuya. Manual de Técnicas e Práticas de Gestão Estratégica de Custos nas Pequenas e Médias Empresas. CRC-SP. São Paulo-SP, 2011. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/crcsp_m04.pdf>, acesso em 21 de agosto de 2020.

BARDIN, Laurence. Análise de conteúdo. edição revista e ampliada. São Paulo, SP: Edições 70, 2011.

- CINTRA, Leandro Pinheiro; VIDIGAL, Pedro Guatimosim; BRAGA, Renato da Costa. Método de Apuração de Custos: Estudo de Caso em uma Fundação de Apoio de Minas Gerais. *Gestão e Sociedade*, v. 13, n. 34, p. 2736-2765, 2019.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. *Contabilidade Gerencial: teoria e prática*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- CRUZ, Tadeu José Costa Santos. *Sistemas de informações gerenciais*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- CUNHA, Gerson de Simas. Proposta de um modelo de custos para um consultório odontológico. 2015. 64 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre - RS, 2015.
- FARAH, Osvaldo Elias; CAVALCANTI Marly; MARCONDES, Luciana Passos. *Empreendedorismo estratégico: criação e gestão de pequenas empresas*. 2. Ed. São Paulo: Cengage Learning, 2017.
- FREZATTI, Fábio. [et al.]. *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009. Outros autores: Welington Rocha, Artur Roberto do Nascimento, Emanuel Junqueira.
- GEM – Global Entrepreneurship Monitor, 2007. Programa Empreendedorismo. Disponível em: <http://www.gembrasil.org.br> Acesso em: 10 jul. 2009.
- GODOY, A. *Lojas: motivos que as levam ao sucesso ou ao fracasso: o manual do lojista*. Rio de Janeiro, RJ: Qualitymark, 2005.
- GRAZZIOTIN, G.; TASCA, I. *A arte do varejo: o pulo do gato está na compra*. Passo Fundo/RS: do Sul, 2000.
- HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary; L.; STRATTON, William O. *Contabilidade Gerencial*. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. Traduzido para o português por Elias Pereira (Título original: *Introduction to Management Account - Twelfth Edition*. 2004 by Person Education do Brasil).
- IPEA – Instituto de Pesquisa Aplicada, 2009. Indicadores. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br> Acesso em: 14 jul. 2009.
- LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- LAS CASAS, A. L. *Marketing de varejo*. 2. ed. São Paulo: ATLAS, 2000.
- LEVY, M.; WEITZ, B. A. *Administração de varejo*. São Paulo, SP: Atlas, 2000.
- LOZADA, Gisele; NUNES, Karina da Silva. *Metodologia científica*. Porto Alegre: SAGAH, 2018.

- NASCIMENTO, Luiz Paulo do. *Elaboração de projetos de pesquisa: monografia, dissertação, tese e estudo de caso, com base em metodologia científica*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- PARENTE, J. *Varejo no Brasil: gestão e estratégia*. São Paulo: ATLAS, 2000.
- PIRAN, Fabio Antonio Sartori; NUNES, Adão A. B.; SOUZA, M. A.; NUNES, F. L. *Posicionamento Estratégico, Estratégias de Manufatura e Gestão de Custos: Estudo de Caso em uma Empresa do Segmento Metalmeccânico*. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 13, n. 28, p. 81-98, 2016.
- PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. *Metodologia do Trabalho Científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.
- REBOUÇAS, Lailson da Silva; ROCHA, Erika Maia da; SILVA, Janderson Dantas da; COSTA, Wenyka Preston Leite Batista da; SILVA, Sergio Luiz Pedroza; NASCIMENTO, Ítalo Carlos Soares do. *Práticas de Gestão de Custos nas Indústrias Salineiras do Estado do Rio Grande do Norte*. *Caderno Profissional de Administração da UNIMEP*, v. 8, n. 2, p. 95-114, 2018.
- SAIANI, E. *Loja viva: revolução no pequeno varejo brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro, RJ: SENAC Rio, 2006
- SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. *Fundamentos de controladoria*. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2009. (Coleção resumos de contabilidade; v.17).
- SEBRAE. *Boletim estatístico das MPE. Estudos e Pesquisas*. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas> Acesso em: 08 jul. 2009.
- SILVA, Zaim Donizete da; RAMALHO, Wanderley; JORDÃO, Ricardo Vinicius Dias. *Desenvolvimento de um Instrumento Gerencial de Custo para uma Gestão Estratégica em Empresas de Serviços Contábeis: Um Estudo Multicasos*. *Revista de Gestão e Projetos-GeP*, v. 6, n. 2, p. 42-55, 2016.
- STRUTZ, Emerson. *Gestão e Análise de Custos*. UNIASSELVI. Indaial-SC, 2017. Disponível em: <https://www.uniasselvi.com.br/extranet/layout/request/trilha/materiais/livro/livro.php?codigo=23504> acesso em 21 de agosto de 2020.
- VIZZOTTO, Marcelo Juarez; MOTTA, Marta Elisete Ventura da; CAMARGO, Maria Emilia. *Impacto da Gestão Estratégica de Custos no Desempenho Econômico-Financeiro*. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 16, n. 40, p. 190-208, 2019.
- YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 4. ed. Porto Alegre, RS: Bookman, 2010.
- ZANIN, Antonio; MAGRO, Cristian Baú Dal; MAZZIONI, Sady. *Características Organizacionais e a Utilização da Gestão de Custos no Processo Decisório*. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 18, n. nd, p. 1-19, 2019.