

Tomada de decisão subsidiada na gestão de custos: uma análise de indústrias do estado de Mato Grosso do Sul

Subsidized decision making in cost management: an analysis of industries in the state of Mato Grosso do Sul

Toma de decisiones subsidiadas en la gestión de costos: un análisis de industrias en el estado de Mato Grosso do Sul

Recebido: 24/10/2022 | Revisado: 09/11/2022 | Aceitado: 12/11/2022 | Publicado: 19/11/2022

Aline Camargo

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8981-3857>
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Brasil
E-mail: alinecamargo_bariri@hotmail.com

Antônio Zanin

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7837-7375>
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Brasil
E-mail: zanin.antonio@ufms.br

Marcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9081-781X>
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Brasil
E-mail: marcia.bortolocci@ufms.br

Silvana Dalmutt Kruger

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3353-4100>
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Brasil
E-mail: Silvana.d@ufms.br

Resumo

Este estudo buscou identificar quais fatores da prática gestão de custos influenciam o processo decisório das Indústrias do estado de Mato Grosso do Sul. Para isso, foi realizada uma pesquisa descritiva, aplicada por meio de uma *survey*, com amostra final de 12 indústrias localizadas na região centro oeste do Brasil, cujos dados foram tratados com estatística descritiva e Ranking Médio. Entre os resultados apurados, destacou-se a importância da utilização de algum método de custeio para a formação do preço de venda, tendo como o método mais utilizado o custo padrão, seguido do custeio variável. Além disso, os dados indicaram a concordância das empresas em relação ao preço de venda através do custo do produto. Já sobre a margem de contribuição, divergem entre si sobre as possíveis utilizações deste artefato. Em resumo, as empresas da amostra não possuem um padrão em relação a tamanho ou regime tributário. Entretanto, em relação à determinação de custos e formação de preços, assim como a utilização de ferramentas e informações para a gestão de custos, não se divergem em grande escala entre si.

Palavras-chave: Gestão de custos; Processo decisório; Método de custeio; Preço de venda.

Abstract

This study searched identify which factors of cost management practice influence the decision-making process of Industries in the state of Mato Grosso do Sul. For this, a descriptive research was carried out, applied through a survey, with a final sample of 12 industries located in the central west region of Brazil, whose data were treated with descriptive statistics and Medium Ranking. Among the results obtained, the importance of using some costing method for the formation of the selling price was highlighted, with the most used method being the standard cost, followed by the variable costing. In addition, the data indicated the agreement of the companies in relation to the selling price through the cost of the product. As for the contribution margin, they differ among themselves on the possible uses of this artifact. In summary, the companies in the sample do not have a standard in terms of size or tax regime. However, in relation to the determination of costs and formation of prices, as well as the use of tools and information for the management of costs, they do not diverge on a large scale.

Keywords: Costs management; Decision process; Costing method; Sale price.

Resumen

Este estudio buscó identificar qué factores de la práctica de gestión de costos influyen en el proceso de toma de decisiones de las industrias en el estado de Mato Grosso do Sul. Para ello, se realizó una investigación descriptiva, aplicada a través de una encuesta, con una muestra final de 12 industrias ubicadas en la región centro oeste de Brasil,

cuyos datos fueron tratados con estadística descriptiva y Ranking Medio. Entre los resultados obtenidos se destacó la importancia de utilizar algún método de costeo para la formación del precio de venta, siendo el método más utilizado el costo estándar, seguido del costeo variable. Además, los datos indicaron la concordancia de las empresas en relación al precio de venta a través del costo del producto. En cuanto al margen de contribución, difieren entre sí sobre los posibles usos de este artefacto. En resumen, las empresas de la muestra no cuentan con un estándar en cuanto a tamaño o régimen fiscal. Sin embargo, en relación a la determinación de costos y formación de precios, así como el uso de herramientas e información para la gestión de costos, no divergen en gran escala.

Palabras clave: Gestión de costes; Proceso de toma de decisiones; Método de costeo; Precio de venta.

1. Introdução

A gestão está presente no dia a dia de toda e qualquer empresa, seja para contratar pessoal, definir metas ou administrar recursos. Para Zaniewicz, et al., (2013), o processo de gestão possui como instrumento os métodos de custeio e, por meio deles, as organizações garantem informações fundamentais para a tomada de decisão. Sendo assim, para que o gestor consiga tomar decisões assertivas, a gestão de custos deve estar alinhada a todo o processo de produção da empresa. Para tanto, Silva, et al., (2016), demonstraram a importância da gestão de custos nas empresas como papel essencial não apenas para auxiliar na formação de preço, mas também pela capacidade de oferecer aos gestores informações que possam contribuir com o processo decisório.

A complexidade de informações que chegam a todo momento, além das mudanças que ocorrem no ambiente externo ao negócio, gera a necessidade de utilizar sistemas de controle para auxiliar no processo decisório, objetivando minimizar, ao máximo, os riscos que a empresa pode sofrer. São inúmeras as decisões a serem tomadas dentro de uma organização, e por isso, os responsáveis por essas decisões precisam estar atentos a tudo aquilo que se está analisando e executando. Deste modo, Zanin, et al., (2019) enfatizam que as tomadas de decisões baseadas em custos são inúmeras, dentre as quais destacam-se: formação do preço de venda; análise do custo \times volume \times lucro; margem de contribuição dos produtos; ponto de equilíbrio; margem de segurança.

O *Institute of Management Accountants - IMA* (2014) afirma que o custeio gerencial auxilia os gerentes em suas análises e tomadas de decisão e auxilia na otimização do alcance dos objetivos estratégicos de uma empresa. Além disso, o IMA afirma que um sistema de custeio gerencial bem projetado elimina qualquer descompasso entre as informações de custo e as operações, conectando-os causalmente no nível do recurso aos objetivos gerenciais, permitindo ainda que as informações de custo sejam usadas de maneira mais eficaz e ampla para planejamento, investimento, gerenciamento de risco, avaliação de desempenho, análise de lucratividade e outras decisões de gerenciamento que exijam informações marginais/incrementais.

Segundo Martins (2018), o custo é referenciado como o esforço financeiro desembolsado para a aquisição de um bem ou serviço utilizado na produção de outro bem ou serviço. Diante dessa definição, o custo é entendido como necessário para toda e qualquer organização, porém, por se tratar de saída de recursos, deve ser administrado de forma eficiente e eficaz, ou seja, é preciso ter cautela e planejamento afim de prever se o valor a ser retornado para a empresa é superior ao valor retirado.

Dessa forma, as empresas precisam estar preparadas para seguir no mercado de forma sólida, competindo com os concorrentes e garantindo o lucro desejado. Colaborando com essa ideia, Mezzomo (2021) afirma que para uma empresa se manter no mercado, ela necessita de vários fatores, dentre eles ter uma boa gestão de custos, podendo assim ter um preço competitivo e, ao mesmo tempo, resultados positivos satisfatórios.

Dentre todas as organizações existentes, esta pesquisa buscou dados e informações referentes a um grupo de indústrias do Estado de Mato Grosso do Sul, uma vez que este tipo de organização apresenta números expressivos quando o assunto é economia. De acordo com pesquisa realizada pela Confederação Nacional da Indústria - CNI (2022) a cada R\$ 1,00 produzido na indústria, são gerados R\$ 2,40 na economia brasileira. Nos demais setores, o valor agregado é menor. Na agropecuária é de R\$ 1,66 e no comércio e serviços é R\$ 1,49.

Posto isso, o estudo traz o seguinte problema de pesquisa: Quais fatores da gestão de custos influenciam o processo decisório nas Indústrias do estado de Mato Grosso do Sul? Assim, o objetivo desta pesquisa é verificar quais fatores da prática de gestão de custos influenciam o processo decisório das indústrias do estado Sul-Mato-Grossense.

O grande volume de informações que chegam a todo momento e precisam ser organizadas para sustentar o processo decisório, assim como a concorrência que as organizações enfrentam para se manterem sólidas no mercado, formam a justificativa deste trabalho. Ademais, poderá contribuir para outros estudos relacionados à gestão de custos e tomada de decisões, além de complementar demais pesquisas sobre gestão organizacional. A utilização de ferramentas adequadas de custos no planejamento estratégico, aumenta as chances de crescimento e solidez dos negócios, gerando maior competitividade de mercado, garantindo decisões mais assertivas no processo decisório, colaborando, assim, com o meio acadêmico, com os gestores de empresas e as partes relacionadas.

2. Revisão da Literatura

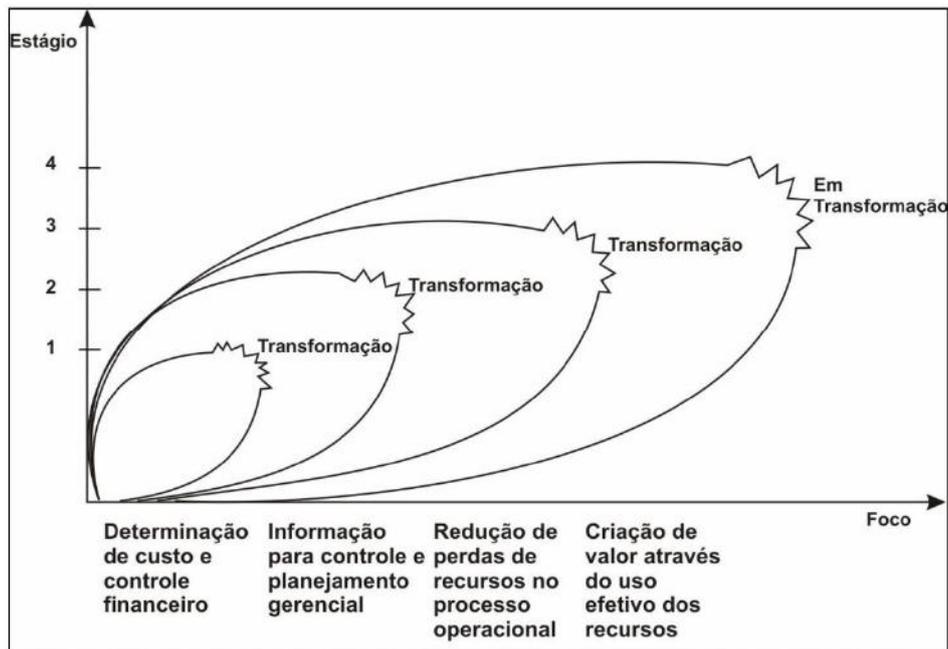
2.1 Gestão de custos e métodos de custeio

A *International Federation of Accountants - IFAC*, define contabilidade gerencial como o processo de mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações usadas pelos gestores com a finalidade de planejar, organizar e controlar a empresa (*IFAC*, 1998). A partir disso, pode-se dizer que a contabilidade gerencial está presente em todos os processos de uma organização, ou seja, desde o planejamento inicial até o controle pós execução das tarefas.

Entre os processos de contabilidade gerencial, alguns artefatos, como o custeio gerencial, são utilizados para auxiliar na organização e controle de atividades. Existem várias abordagens de custeio gerencial, tais como custeio padrão, custeio baseado em atividades, contabilidade de rendimento, custeio variável, custeio baseado em atividades orientadas pelo tempo, entre outros. De acordo com o IMA (2014), o objetivo do custeio gerencial é fornecer um reflexo monetário da utilização de recursos de negócios e relacionar insights de causa e efeito sobre as atividades econômicas da empresa passadas, presentes ou futuras. Em outras palavras, o objetivo do custeio gerencial é demonstrar como os recursos da empresa estão sendo utilizados de forma a proporcionar informações passadas para auxiliar no presente e prever melhores resultados futuros, proporcionando uma avaliação dos pontos fortes e fracos para abordagens específicas.

Em 1998, a *IFAC* divulgou um documento denominado *International Management Accounting Practice 1 - IMAP 1*, o qual define as práticas internacionais de contabilidade gerencial. Tal documento demonstra a evolução da contabilidade gerencial relacionando os avanços em quatro estágios, a qual permite identificar a mudança de foco dos processos através do controle, passando do simples fornecimento de informação (primeiro estágio) para o gerenciamento de recursos, ou seja, criando valor para a organização (quarto estágio), assim como demonstra a Figura 1.

Figura 1 - Estágios evolutivos da contabilidade gerencial.



Fonte: Adaptado IMAP (1998).

Precusores das classificações dos artefatos de contabilidade gerencial, Chenhall e Langfield-Smith (1998), apontam que técnicas tradicionais utilizam sistemas de orçamento para planejamento e controle, medidas de desempenho, relatórios de lucros e algumas técnicas que relacionam custo, lucro e volume para decisões. Já práticas consideradas contemporâneas, utilizam técnicas baseadas em atividades, medidas de desempenho baseada em equipes, além de planejamento estratégico.

Apoiados na mesma ideia, Santos, et al., (2014), descrevem que o primeiro estágio tinha como foco apenas o controle dos dados, sendo comum as ferramentas como: custeio de absorção, custeio variável. Já no segundo estágio, englobam ferramentas como custo padrão. Ainda de acordo com os autores, no terceiro estágio, com o intuito de reduzir perdas, são utilizadas ferramentas como gestão baseada em atividades, custo meta, Kaizen, entre outros. Já no quarto estágio, o foco é a geração e criação de valor através dos recursos da organização. Através dessas classificações, os autores enquadram os artefatos do primeiro e segundo estágio como sendo tradicionais e os artefatos do terceiro e quarto estágio como modernos.

Para garantir uma boa gestão desses custos, um sistema de controle eficiente possibilita que a empresa tenha dados orçamentários previstos, estabeleça padrões, acompanhe os gastos atuais com gastos já realizados em períodos anteriores, decida quais produtos ou serviços devem continuar em seus processos, além de avaliar o seu desempenho (Zanin, et al., 2019). Para Menegazzo, et al., (2017), empresas que não utilizam sistema de controle de custos e avaliação, estão, possivelmente, praticando preços abaixo do ponto de equilíbrio, o que acarreta prejuízos e, como consequência, a descontinuidade da organização.

A competitividade no mercado, as informações que chegam a todo momento, além da pressão para se manter firme nos negócios, são pontos que pesam a rotina dos gestores empresariais. Assim como afirmam Pereira et al. (2021), com o mercado cada vez mais competitivo, as empresas precisam se adequar as alterações que surgem a todo momento. Corroborando com essa afirmação, Carraro (2018) aponta que a transformação da sociedade, incluindo setores sociais e econômicos, exige cada vez mais esforços das organizações. Sendo assim, reduzir e garantir a gestão eficaz dos custos são pontos fundamentais para as empresas e aquelas que conseguirem desenvolver uma boa gestão nesse aspecto, irão assegurar sua permanência no mercado (Carraro, 2018; Petrolli, et al., 2021)

2.2 Métodos de custeio

Para definição do método de custeio adequado à produção da empresa, é essencial classificar os custos por alocação, sendo eles diretos e indiretos. Para Martins (2018), os custos diretos são aqueles atribuídos diretamente aos produtos como, por exemplo, o custo da matéria prima. Já o custo indireto, ainda de acordo com Martins (2018), é aquele que não oferece condição de medida objetiva, como, por exemplo, o aluguel do edifício.

Outra forma de classificação dos custos é dividi-los em fixos e variáveis. De forma objetiva e utilizando os exemplos da definição anterior, o aluguel é considerado custo fixo, uma vez tal valor será pago independentemente da quantidade produzida, ou seja, o valor cobrado pelo aluguel de um imóvel é fixado. Já a matéria prima varia de acordo com a quantidade produzida, ou seja, a quantidade de plástico, por exemplo, para produzir 10 garrafas de água é menor quando é necessário produzir 50. Com isso, o custo varia, sendo definido, então, como variável (Martins, 2018).

Após a apuração de todos os custos, assim como as suas classificações, deve ser realizada a definição do método de custeio, dentre eles: Custeio por absorção, custo variável, ABC, TDABC, UEP, Custo padrão, conforme definidos no Quadro 1.

Conforme afirmam Zanin, et al., (2019), as tomadas de decisões baseadas em custos são muitas e, para garantir a continuidade dos negócios é importante entender quais os pontos estão atrelados aos custos da empresa, tais como: formação do preço de venda, análises de custos, controle de gastos, orçamentos, retorno dos investimentos, margem de contribuição e ponto de equilíbrio. Para Silva et al. (2016), a gestão de custos vai além das decisões que envolvem apenas a produtividade, ou seja, tal gestão precisa ter uma visão dinâmica visando, também, a lucratividade. No Quadro 1, foram apresentados, através de definições objetivas, os principais métodos de custeio utilizados no mercado.

Quadro 1 - Métodos de custeio.

MÉTODO DE CUSTEIO	DEFINIÇÃO
Custeio por Absorção	Apropria todos os custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, aos produtos ou serviços produzidos.
Custo Variável	Apropria-se todos os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos. Neste método, os custos fixos são tratados como despesa no período.
ABC - <i>Activity based costing</i> ou, traduzido para o português, Custeio baseado em atividades	Utiliza-se de direcionadores, que podem ser classificados em três tipos: de transação, de duração e de intensidade. Com maior concentração nos custos indiretos, o método de custeio ABC identifica custos indiretos, levando em conta todas as atividades, porém considerando cada uma delas de forma específica. Assim, é possível classificar as atividades que mais utilizam recursos da empresa. Essa ordenação não ocorre em outros sistemas de custeio.
TDABC - <i>Time Driven Activity based costing</i> ou, no português, Custeio baseado na atividade e tempo	Criado para aprimorar o método de custeio ABC, o TDABC atribui os custos dos recursos diretamente aos objetos de custo, utilizando uma estrutura simplificada e que exige apenas dois conjuntos de estimativas. O TDABC parte da premissa de se alocar os custos indiretos por unidade de tempo de capacidade e o tempo necessários para a realização de uma atividade. O tempo é o principal direcionador do custo dos produtos.
UEP - Unidade de esforço de produção	Método que determina o esforço que a organização despende para transformar matéria prima em produto final.
Custo Padrão	Custo planejado ou ainda "ideal" para a produção. Normalmente é utilizado em comparações entre as produções a fim de verificar a eficiência.

Fonte: Rizzi & Zanin (2018); Zanin, Dal Magro e Mazzioni (2019); Veloso, Walker, Silva & Silva e Costa (2021); Araújo, Margueiro & Morais (2021).

Zanievicz et al. (2013) afirmam que a gestão de custos contribui, de forma contínua, para todos os processos que envolvem a administração da qualidade, a produtividade e decisões de mercado, assim como planejamento, controle e a tomada de decisão. Rizzi e Zanin (2018), esclarecem que o processo de formação de preço de venda, possui relação com as condições de mercado, ao nível em que a atividade se encontra e à remuneração do capital investido. Reduzir custos, alcançar um menor preço no mercado para tornar o negócio mais competitivo e alcançar maiores lucros, fazem parte dos objetivos da gestão de custos (Carraro, 2018).

2.3 Fatores da gestão de custos no processo decisório

De acordo com Menegazzo et al. (2017), as tomadas de decisão partem da margem de contribuição e, a partir dela, é possível localizar o ponto de equilíbrio de um ou mais produtos. Para Martins (2018), a margem de contribuição é a diferença do preço de venda e os gastos variáveis. Já o ponto de equilíbrio, ainda conforme o autor, é o ponto em que o custo total corresponde ao total de receitas, chegando, assim, a um ponto de equilíbrio: não sobra, nem falta. A partir disso, o que for produzido e vendido, passa a ser considerado resultado positivo. Entretanto, essa definição corresponde ao ponto de equilíbrio contábil e, além dessa, existem outras duas classificações quanto ao ponto de equilíbrio, sendo: econômico e financeiro.

Gelbcke, et al., (2018), definem ponto de equilíbrio econômico como o momento que as receitas totais são iguais às despesas totais, entretanto, neste volume de vendas a empresa passa a considerar o lucro desejado. Dessa forma, o ponto de equilíbrio é comparado com outras oportunidades para investir o capital. Já o ponto de equilíbrio financeiro, conforme os autores, diferentemente do ponto de equilíbrio contábil, deixa de considerar os custos que não geram saídas de caixa, como, por exemplo, as depreciações e consideram apenas os custos que, de fato, tiveram saídas de caixa na empresa.

Perante o exposto, para uma organização exercer a gestão de custos de forma eficiente para o processo de tomada de decisão, é necessário analisar diversos pontos, assim como os já citados, além de outros contextos, tais como o regime tributário, tamanho da empresa, tempo de atividade, faturamento, número de empregados, ramo de atividade. Dada a

importância deste tema, pesquisadores tem realizado investigações neste foco.

Osipov (2018), por exemplo, realizou um estudo com o objetivo de desenvolver um método para a melhor formação de sortimento de commodities que possibilite aumentar a eficiência do empreendimento nas condições de produção existentes. Para isso, foi verificado o consumo de recursos, através do controle e análise de custos no processo de tomada de decisão gerencial, em relação a determinado sortimento de mercadorias fabricadas por uma empresa que atua no setor de produção de dispositivos de medição. Sendo assim, os autores apresentaram o método de formação ótima de sortimento de commodities, comparando os métodos de sua determinação sobre a rentabilidade dos produtos e o fator limitante. Como resultados, foi apresentado que a eficiência da empresa industrial depende em grande parte do consumo racional de recursos e que a solução bem-sucedida desta tarefa depende em grande parte da formação correta do sortimento de mercadorias.

Al-Ghazali (2019) desenvolveu uma pesquisa a fim de confirmar que os sistemas de custos da qualidade afetam a tomada de decisões de preços na manutenção das empresas industriais. Este estudo enfocou a importância do crescente interesse de empresas e pessoas interessadas em qualidade sobre a necessidade de manter a qualidade do produto e alcançar a alta qualidade dos produtos por meio de tomadas de decisões estratégicas para a continuidade das empresas industriais e eliminação de riscos futuros. Através de abordagem descritiva e quantitativa por meio de questionário, os achados mais importantes demonstraram que existe uma relação positiva entre os custos da qualidade e as decisões de preços. Assim, os custos da qualidade afetam positivamente a racionalização da decisão de precificação ao fornecer os dados e informações necessários sobre o risco para a organização no aumento da vantagem competitiva entre as empresas.

Zanin, et al., (2019) verificaram quais são os fatores determinantes das práticas de gestão de custos utilizadas no processo decisório de empresas do oeste catarinense. A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário respondido por 41 gestores de empresas de diferentes setores de mercado. Os resultados indicaram que o método de custeio variável é amplamente utilizado pelas empresas estudadas. O setor de mercado, o regime tributário e o faturamento anual foram fatores decisivos para a utilização das ferramentas de custeio de produção e orçamento. O *uptime* apontou diferenças na utilização das informações de custos para formação do preço de venda e controle de despesas. O regime tributário e o número de funcionários foram determinantes para a utilização de informações de custos que atendem à legislação tributária, identificando possíveis entraves no processo produtivo e nos preços fixados.

Faisal e Kahan (2021), ainda, realizaram um estudo que teve como objetivo responder sobre até que ponto o custo dos bens produzidos afeta as estratégias de precificação de produtos, como os tomadores de decisão percebem a estratégia de precificação baseada em valor das corporações e até que ponto a política de precificação ajuda os consumidores a tomar decisões de compra. Os resultados indicam que os clientes têm uma compreensão do valor justo refletido nos preços dos produtos da empresa. Além disso, os resultados também apresentam que o custo dos produtos produzidos utilizados nas organizações fornece informações de qualidade e, com isso, há efeito dessa informação na tomada de decisão de precificação.

Pereira et al. (2021), desenvolveram um estudo com o objetivo de analisar como a Contabilidade Gerencial pode contribuir em tomadas de decisões das empresas. Através de revisão de literatura e dados qualitativos, foi analisado que a Contabilidade gerencial é uma ferramenta importante para uma boa qualificação na tomada de decisões. Além disso, os autores apontam, através dos resultados, a necessidade e a importância de se utilizar as ferramentas na contabilidade gerencial dentro das empresas.

Portanto, à luz destas considerações, compreender como a gestão de custos tem sido realizada no sentido de suportar a tomada de decisão ainda é aspecto relevante a ser investigado, sendo pauta da presente investigação.

3. Procedimentos Metodológicos

O estudo tem como característica de pesquisa descritiva, com coleta de dados por meio de levantamento (*survey*), com

análise de dados quantitativa. De acordo com Creswell e Creswell (2021), uma pesquisa de levantamento descreve tendências, atitudes ou opiniões de uma população através de um estudo com uma amostra dela. A população da pesquisa é composta por 94 indústrias que fabricam alimentos para animais do estado de Mato Grosso do Sul, e sua amostra final resultou em 12 respondentes. De acordo com a Confederação Nacional da Indústria - CNI, as indústrias possuem forte participação econômica no país, uma vez que representa cerca de 22% do produto interno bruto (PIB) nacional.

O instrumento de pesquisa foi enviado via e-mail para os responsáveis pelo setor contabilidade, gestão de recursos ou gestores que se disponibilizaram para responder a pesquisa. O questionário foi adaptado do estudo de Zanin, et al., (2019), aplicado originalmente na região oeste catarinense. Hair, et al., (2005), afirmam que o questionário é um instrumento de pesquisa desenvolvido com embasamento científico a ser utilizado para medir características de um determinado grupo composto por pessoas ou empresas. O questionário aplicado é composto por 10 seções, sendo que a primeira conta com questões de qualificação do respondente. As demais seções foram aplicadas com a finalidade de captar informações sobre as práticas de gestão de custos da empresa, bem como ferramentas utilizadas, quais os níveis de relevância sobre as informações de custos e como essas ferramentas e informações auxiliam a tomada de decisão. Tais seções apresentaram como opções de respostas adaptações da escala do tipo *Likert*, sendo todas de nível 5. Com isso, escalas como "Discordo totalmente" e "Não utiliza", como níveis mais baixos e "Concordo totalmente" e "Sempre utiliza" como níveis mais altos, foram utilizadas neste estudo.

Para desenvolvimento da base teórica, foram realizadas buscas na plataforma de periódicos Capes de trabalhos com o mesmo foco desta pesquisa, publicados nos últimos 5 anos. As buscas partiram de estudos que continham no título "gestão de custos" e, ao mesmo tempo, "tomada de decisão". Com isso, retornaram apenas 2 resultados. A busca também foi realizada usando as expressões em inglês "*cost management*" substituindo "gestão de custos" e, ao mesmo tempo, "*decision making*" substituindo "tomada de decisão", retornando 22 artigos. Com um total de 24 artigos, os estudos foram selecionados como relevantes, para esta pesquisa, através da leitura dos resumos, ou seja, aqueles artigos cujo resumo não era relevante ao tema de pesquisa, foram excluídos da análise, totalizando, assim, uma amostra final de 4 artigos.

Dada a limitação da amostra, a análise de dados foi realizada a partir de técnicas de estatísticas descritivas e do *Ranking Médio - RM*. Isso quer dizer que os dados colhidos sobre informações de qualificação da empresa e dos respondentes foram tratados com estatística descritiva, sendo estes dados apresentados na seção 1 do questionário. Já para os demais dados, apresentados a partir da seção 2, foi realizada a abordagem quantitativa a partir da ferramenta RM, através do método de análise de escala do tipo *Likert*.

4. Resultados e Discussões

A partir da aplicação do questionário, os dados foram tabulados em planilhas Excel e posteriormente foram agrupados em tabelas. inicialmente foram apurados os dados dos respondentes e das empresas estudadas, conforme se verifica nas Tabelas 1 e 2.

Tabela 1 - Características dos respondentes.

Cargo do respondente	N	Freq. %	Idade	N	Freq. %
Contador	4	33,34%	Até 30 anos	2	16,66%
Sócio Administrador	2	16,66%	De 31 a 40 anos	6	50%
Gerente Administrativo	2	16,66%	De 41 a 50 anos	3	25%
Gerente Operacional	2	16,66%	A partir de 50 anos	1	8,34%
Outros	2	16,66%			
Total	12	100%	Total	12	100%
Titulação	N	Freq. %	Área de formação	N	Freq. %
Alfabetização	0	0%	Ciências Contábeis	6	50%
Ensino Fundamental	0	0%	Administração	2	16,66%
Ensino Médio	0	0%	Engenharias	2	16,66%
Graduação	5	41,67	Economia	0	0%
Pós-graduação	7	58,33	Outros	2	16,67%
Total	12	100%	Total	12	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim como apresentado na Tabela 1, um terço ou, aproximadamente, 33,34% dos respondentes são contadores. Já os demais participantes possuem cargos de sócio administrador, gerente administrativo, gerente operacional ou algum cargo não especificado no questionário. Juntos, os respondentes não contadores somam 66,66% ou dois terços do total apurado. Em relação à idade dos participantes, nota-se que a maioria deles estão na faixa etária entre 31 e 50 anos, representando cerca de 75% do total de respondentes. A respeito da área de formação, apurou-se que a grande maioria tem formação na área de contabilidade, com representatividade de 50% nesta pesquisa. Outro ponto importante captado neste estudo foi a titulação dos respondentes. Com isso, foi possível verificar que todos os participantes possuem, ao menos, nível superior, sendo que a maioria, aproximadamente 58,33%, possui algum curso de pós-graduação.

A Tabela 2 apresenta as características das empresas. Cabe ressaltar que todos os respondentes estão localizados no estado de Mato Grosso do Sul.

Tabela 2 - Características das empresas.

Tempo de atividade	N	Freq. %	N. de funcionários	N	Freq. %
Até 2 anos	1	8,34%	Até 10	4	33,33%
De 3 a 5 anos	3	25%	De 11 a 25	3	25%
De 6 a 10 anos	3	25%	De 26 a 50	2	16,66%
De 11 a 20 anos	3	25%	De 50 a 99	2	16,66%
Mais de 20 anos	2	16,66%	A partir de 100	1	8,34%
Total	12	100%	Total	12	100%
Regime Tributário	N	Freq. %	Faturamento anual	N	Freq. %
Simple Nacional	3	25%	Até 180.000,00	0	0%
Lucro Presumido	4	33,33%	De 180.000,00 a 360.000,00	0	0%
Lucro Real	5	41,67%	De 360.000,00 a 1.200.000,00	6	50%
			De 1.200.000,00 a 4.800.000,00	3	25%
			A partir de 4.800.000,00	3	25%
Total	12	100%	Total	12	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados coletados na pesquisa (Tabela 2), 75% das empresas possuem tempo de atividade entre 3 e 20 anos. Entre as participantes, apenas 8,34% possuem até 2 anos na atividade e 16,66% têm mais de 20 anos. Em relação ao número de funcionários, apurou-se que os grupos de 26 a 50 e de 50 a 99 funcionários apresentaram os mesmos índices nos

dados coletados, ou seja, ambos os grupos representam 16,66%, cada, no que diz respeito ao total de respondentes. Sobre o regime tributário, o Lucro Real é o predominante, uma vez que corresponde a 41,67% das empresas participantes. O simples nacional é o regime tributário menos utilizado, sendo composto por 25% das empresas do estudo. Por fim, o faturamento está concentrado nos valores a partir de 360.000,00, sendo que metade dos dados está composto no grupo que parte dos 360.000,00 até 1.200.000,00, caracterizando 50% do total de participantes.

Ainda sobre as empresas participantes, perguntou-se qual o método de custeio utilizado pela empresa. Os dados apontaram que 41,67% utilizam como método de custeio o custo padrão. Já o método de custeio variável apresentou 33,34% das respostas e 16,66% fazem uso do custeio por absorção. Apenas 8,33 das empresas alegaram não utilizar nenhum método de custeio em suas atividades.

Além das características dos respondentes e das empresas, foram apurados, por meio do Ranking Médio, o grau de concordância, entre as empresas, em relação a determinação de custos e formação de preços, conforme apresentado na Tabela 3.

Na Tabela 3 apresenta-se a concordância considerada para cada tipo de recurso utilizado nas empresas, assim como aplicado no questionário. Os respondentes deveriam escolher o nível de concordância em uma escala com 5 opções, sendo o menor nível representado por "Discordo totalmente" e o maior nível caracterizado através da opção "Concordo totalmente". Nota-se que utilização de algum método de custeio para a formação do preço de venda representa a maior conformidade entre as empresas pesquisadas (4,50). De acordo com Zanievicz et al. (2013), o método de custeio é um importante instrumento para a gestão, gerando, cada vez mais, informações que facilitam o processo de comunicação nas organizações.

Tabela 3 - Em relação à determinação de custos e formação de preços

Grau de concordância sobre as asserções	RM
A empresa utiliza método de custeio para formação do preço de venda.	4,50
A empresa determina metas de custos (custo padrão) para os produtos como forma de controle.	4,25
A empresa analisa as variações dos custos indiretos de produção.	4,25
A empresa utiliza-se do custo do produto para a formação do seu preço de venda.	4,25
A empresa está satisfeita com o preço estabelecido do(s) seu(s) produto(s)/serviço(s).	4,08
Existe na empresa algum tipo de controle interno que auxilie a gestão, como planilhas, anotações etc.	4,00
Na apuração de custos a empresa considera a segregação entre custos fixos e variáveis.	4,00
Na apuração de custos a empresa considera a segregação entre custos diretos e indiretos.	4,00
O preço de venda dos produtos tem boa aceitação pelos seus clientes, ou seja, seu preço de venda torna sua empresa competitiva perante a concorrência.	4,0
A empresa está satisfeita com o método de custeio empregado para a formação do preço de venda.	3,83
A empresa utiliza software integrado para o cálculo dos custos e para operacionalizar o método de custeio.	3,83
Os custos indiretos são alocados aos produtos.	3,83
A empresa analisa as variações de materiais diretos e de mão de obra direta.	3,83
A empresa apura os custos por departamentos.	3,75
O estabelecimento do preço de venda condiz com as necessidades para que se alcance o retorno dos investimentos.	3,75
O controle de custos está atrelado ao orçamento ou ao planejamento estratégico da empresa.	3,50

Fonte: Dados da pesquisa.

Quando o assunto é formação do preço de venda através do custo do produto, as empresas participantes da pesquisa apresentaram sintonia nas respostas, uma vez que o índice apurado no ranqueamento é representado por 4,25. Outro ponto apresentado de forma constante pelas empresas é a determinação de metas custos para os produtos como forma de controle (4,25). Em contrapartida, atrelar o controle de custos ao planejamento ou orçamento estratégico da empresa não é algo considerado por todas as empresas, representando no ranqueamento o índice mais baixo (3,50). Para Panosso, Espejo, Camacho e Abbas (2019), estabelecer estratégias é uma necessidade tanto para grandes quanto para pequenas empresas e, para garantir certa vantagem competitiva no mercado, algumas ferramentas de gestão precisam estar alinhadas a todo processo na empresa.

Através do Ranking Médio foi apurado o grau de concordância das empresas em relação à margem de contribuição e custos, conforme apresentado na Tabela 4.

Por meio da Tabela 4, os dados coletados nos questionários apontaram que as empresas possuem conhecimento sobre a margem de contribuição de seus produtos (4,17). Zin, et al., (2018), afirmam que conhecer ferramentas que direcionem as decisões para os objetivos que a empresa espera atingir, evita situações inesperadas. Além disso, sobre a margem de contribuição, os autores enfatizam que o lucro está totalmente relacionado ao conhecimento de tal ferramenta, uma vez que a empresa terá um aumento de lucro de acordo com o aumento das unidades vendidas de forma proporcional.

Apesar do conhecimento da margem de contribuição, os respondentes diferenciam suas respostas sobre como utilizar a ferramenta nos negócios. Com o segundo menor índice do ranqueamento, mais de 50% das respostas apontam que as empresas utilizam a margem de contribuição como forma alternativa de demonstrar o resultado, não considerando os custos fixos para fins de gestão. Em contrapartida, cerca de 33% não utilizam a ferramenta como alternativa para demonstrar o resultado da empresa.

Tabela 4 - Em relação à margem de contribuição e custos.

Grau de concordância sobre as asserções	RM
A empresa possui conhecimento da margem de contribuição de seus produtos.	4,17
Os custos fixos identificados aos produtos são considerados no cálculo da margem de contribuição.	4,08
Além dos custos variáveis, as despesas variáveis integram o cálculo da margem de contribuição.	4,00
Revisa os custos.	4,00
Revê a cadeia de valores.	4,00
A margem de contribuição é utilizada para análise interna de rentabilidade dos produtos produzidos.	3,92
Utiliza estratégias/parcerias/alianças para reduzir custos de distribuição, propaganda, embalagens etc.	3,92
A margem de contribuição é utilizada para determinar os produtos que terão a produção incentivada e os produtos que serão cortados ou terão a quantidade reduzida na linha de produção.	3,75
Reduz a margem de lucro.	3,75
A margem de contribuição é utilizada para a determinação do melhor mix de produtos.	3,67
A margem de contribuição é utilizada para verificar a potencialidade de cada produto quanto a sua contribuição para, primeiramente, amortizar os gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito.	3,50
A margem de contribuição é utilizada como forma alternativa de demonstrar o resultado, não considerando os custos fixos, para fins de gestão.	3,25
Simplemente acompanha o preço da concorrência.	3,08

Fonte: Dados da pesquisa.

Diferentemente da sintonia em relação ao conhecimento da margem de contribuição e em consonância com os dados sobre utilizar a ferramenta como forma de demonstrar o resultado, acompanhar o preço da concorrência diverge, de forma considerável, a opinião das empresas. Cerca de 42% dos respondentes afirmam simplesmente acompanhar o preço da concorrência, enquanto 33% discordam dessa decisão. Para Souza, et al., (2019), determinar o preço do produto apenas por questões externas, não é uma escolha segura, uma vez que cada organização possui suas particularidades e demandas, gerando, assim, uma desorganização organizacional, podendo atingir resultados inesperados, levando até à crise financeira ou descontinuidade dos negócios.

Por fim, as empresas responderam sobre o grau de utilização das informações no processo de gestão. As respostas foram organizadas e aplicadas na ferramenta Ranking Médio, conforme apresentado na Tabela 5.

Com menor índice de ranqueamento, a margem de segurança foi considerada a informação menos relevante para as empresas respondentes da pesquisa (3,25). Cerca de 34% das respostas indicam que a margem de segurança é irrelevante e, aproximadamente, 16,66% consideram a informação muito relevante. O ponto de equilíbrio contábil (3,33) também apresentou baixo índice no RM. Apenas 8,33% dos respondentes consideram a informação muito relevante. Por outro lado, o ponto de equilíbrio financeiro apresentou um bom índice no RM (4,17). De acordo com Martins (2018), o ponto de equilíbrio possui grande importância para a empresa, uma vez que ao atingi-lo, a empresa passa a contabilizar, a partir disso, apenas resultados positivos. Cabe destacar que o ponto de equilíbrio financeiro, considera apenas os gastos desembolsáveis, diferentemente do ponto de equilíbrio contábil que considera todos os gastos, inclusive os não desembolsáveis.

Tabela 5 - Em relação ao grau de utilização das informações.

Grau de utilização das informações no processo de gestão de custos	RM
Custos de produção	4,25
Orçamentos	4,25
Preços de produtos substitutos	4,25
Custo estimado (custo padrão)	4,17
Grau de concorrência do mercado	4,17
Margem de contribuição	4,17
Ponto de equilíbrio financeiro	4,17
Rentabilidade e margem de contribuição por produtos/serviços ou linhas de produtos	4,08
Custo de reposição	4,08
Retorno de investimentos	4,08
Análise de desempenho	4,08
Controle Organizacional	4,08
Preços praticados pelo mercado	3,92
Processo decisório	3,92
Alavancagem operacional	3,83
Obtenção de vantagem competitiva	3,83
Ponto de equilíbrio econômico	3,75
Margem de contribuição unitária desejada	3,67
Alavancagem financeira	3,67
Custo histórico	3,58
Clientes alvo e o quanto eles aceitam pagar	3,58
Custo anual	3,50
Ponto de equilíbrio contábil	3,33
Margem de segurança	3,25

Fonte: Dados da pesquisa.

Além do ponto de equilíbrio financeiro, diversas informações, de acordo com os dados apurados, são muito utilizadas por empresas, como, por exemplo, os custos de produção (4,25), orçamentos (4,25) e preços de produtos substitutos (4,25). Cabe destacar que, o processo decisório, apesar de ter apresentado um índice de 3,92, é utilizado, na grande maioria das vezes pelas empresas, dado que, aproximadamente, 83% das empresas utilizam a informação sempre ou na maioria das vezes. As demais empresas alegaram nunca utilizarem a informação. Panosso, et al., (2017), afirmam que as chances de as empresas sustentarem suas estratégias, obtendo vantagens competitivas, garantindo a tomada de decisão, aumentam na medida em que se organizam para trabalharem com as ferramentas do sistema de controle gerencial. Colaborando com essa ideia, Luiz, et al., (2020), enfatizam que as empresas que desejam superar desafios, alcançar bons resultados e perseverar na estratégia, precisam priorizar as práticas de controle gerencial na organização.

5. Considerações Finais

Este estudo buscou identificar quais fatores da prática gestão de custos influenciam o processo decisório de Indústrias do estado de Mato Grosso do Sul. Para tanto, realizou-se uma pesquisa *survey* para uma amostra final de 12 empresas que fabricam alimentos para animais no estado sul mato grossense. Entre as características apuradas, destaca-se o regime tributário predominante, o Lucro Real, representando 41,67% do total da amostra, enquanto as empresas optantes pelo Simples Nacional são minoria, sendo 25% das empresas pesquisadas.

Entre os resultados apurados, destacou-se a importância da utilização de algum método de custeio para a formação do preço de venda, tendo como o método mais utilizado o custo padrão, seguido do custeio variável. Com isso, pode-se concluir que as empresas da amostra utilizam métodos considerados tradicionais, ou seja, localizados nos dois primeiros estágios evolutivos da classificação de contabilidade gerencial, assim como classificados por Santos et al. (2014). Entretanto, ao

realizar um paralelo com o porte das empresas, nota-se uma divergência dos resultados da amostra com aquilo considerado “mais adequado” para Batistella et al. (2020), pois os autores afirmam que os artefatos presentes nos primeiros estágios se adequam melhor a empresas menores e com menos recursos.

Em relação ao preço de venda através do custo do produto, as respostas indicaram a concordância das empresas, sendo este o segundo maior índice do RM (4,25). Já atrelar o controle de custos ao planejamento estratégico da empresa não é algo considerado por todas as empresas, sendo este o índice mais baixo do Ranking Médio (3,50). Quando o assunto é margem de contribuição, as empresas alegaram conhecer a ferramenta, porém divergem entre si sobre as possíveis utilizações deste artefato. Cerca de 42% dos respondentes afirmam simplesmente acompanhar o preço da concorrência, enquanto 33% discordam dessa decisão. Assim como enfatizam Souza, et al., (2019), determinar o preço de venda apenas para acompanhar a concorrência, não é uma escolha segura, uma vez que cada organização possui suas particularidades e demandas.

Com relação à utilização de informações para gestão de custos, a margem de segurança foi considerada a informação menos relevante para as empresas respondentes da pesquisa, assim como o ponto de equilíbrio contábil. Por outro lado, o ponto de equilíbrio financeiro apresentou um bom índice no RM. Além do ponto de equilíbrio financeiro, os custos de produção, orçamentos e preços de produtos substitutos são informações muito utilizada pelas empresas.

Em resumo, as empresas da amostra não possuem um padrão certo em relação à tamanho, número de funcionários ou regime tributário, uma vez que estão divididos em três grupos de regime tributário e cinco grupos para número de funcionários, assim como apresentado na Tabela 2. Entretanto, em relação à determinação de custos e formação de preços, assim como a utilização de ferramentas e informações para a gestão de custos, não se divergem em grande escala entre si. Apesar de apresentarem índices mais baixos, nenhum deles ficou abaixo de 3, sendo que os resultados se basearam em níveis de 1 a 5.

É importante destacar que os resultados encontrados demonstram que todas as empresas da amostra utilizam ferramentas de gestão de custos, porém não são em todos os casos que a ferramenta escolhida é a mais indicada para empresa e, de acordo com Batistella et al. (2020), acredita-se que se as organizações fizerem uso das ferramentas adequadas, alcançarão bons resultados. Em outras palavras, isso pode indicar que, ainda que o resultado de uma empresa esteja satisfatório com o modelo de gestão e ferramentas escolhidos, ele poderia ser ainda melhor com a ferramenta adequada. Colaborando com essas colocações Beuren e Artifon (2011), afirmam que se os gestores não estiverem totalmente alinhados as estratégias do negócio, ainda que possuam bons resultados, podem acabar escolhendo caminhos que poderão comprometer a continuidade da empresa.

Para desenvolvimento desta pesquisa, foram encontradas algumas limitações, bem como a aplicação de questionários. Apesar da facilidade do instrumento de pesquisa ter sido enviado via e-mail, este mesmo meio pode ter induzido os possíveis respondentes a não participar da pesquisa, uma vez que existem muitos e-mails considerados “spam” no mundo digital. O número reduzido de respondentes pode enviesar os resultados, não podendo ser generalizados.

Este estudo foi aplicado em uma amostra de indústrias do estado de Mato Grosso do Sul, localizado na região centro oeste do Brasil, sendo que, a partir dele, podem surgir novas pesquisas para comparação ou captação de mais dados. Sendo assim, sugere-se a reaplicação do estudo em empresas de outras regiões, outros setores ou, até mesmo, a reaplicação da pesquisa na mesma população aprofundando o estudo através de novas teorias e elementos que possam ampliar a compreensão dos dados tendo uma amostra maior.

Referências

Al-Ghazali, M. H. I. (2019) *The Interrelationship between Quality Costs and Pricing Decision-Making: An Exploratory Study on a Sample of Industrial Companies*. *Journal of information Technology Management*, Vol.11 (3), p.46-61.

Araújo, M. B., Margueiro, E. A., & Morais, M. O. (2021) O dilema dos métodos de custeio e das ferramentas de gerenciamento de custos: Uma proposta conceitual. *Research, Society and Development*, 10(9), e59710918638.

- Batistella, A. J., Zanin, A., Dal Magro, C. B., & Pinheiro, A. B. Influência de características organizacionais na aplicabilidade de práticas de controladoria. *Research, Society and Development*, 9(11), e51491110199, 2020.
- Beuren, I. M., & Artifon, R. L. (2011). Informações da controladoria de suporte à decisão logística. *Revista Cesumar–Ciências Humanas e Sociais Aplicadas*, 16(1).
- Carraro, W. B. W. H. (2018) *Resource consumption accounting rca: metodologia alternativa para gestão de custos*. *Revista Pretexto*, 19(1).
- Chenhall, R. H., & Langfield-smith, K. (1998) *The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach*. *Accounting, organizations and society*, 23(3), p.243-264.
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2021). Projeto de pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto. *Penso*.
- Faisal, S. M., & Khan, A. K. (2021) *The effect on pricing strategies in the process of strategic decision making in view of cost of produced goods*. *Independent Journal of Management & Production*, Vol.12 (7), p.1705-1727.
- Gelbcke, E. R., Santos, A. dos., Iudícibus, S. de., & Martins, E. (2018). Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a Todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC. São Paulo, Atlas.
- Hair, J., Babin, B., Money, A., & Samouel, P. (2005). Fundamentos de métodos de pesquisa em administração. Bookman
- Internation Federation Of Accountants (IFAC)*. <<https://www.ifac.org/>> Acesso em 05/05/2022.
- Institute Of Management Accountants (IMA)*. <<https://www.imanet.org/-/media/df27d1327c4b4f9dbc0b5a43537bcc7f.ashx>> Acesso em 05/05/2022.
- Luiz, T. T., Beuren, I. M., & Cortes, B. C. (2020) Capacidade de coordenação interorganizacional e gerenciamento de riscos. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 14 (4), p.141-155.
- Martins, E. (2018). Contabilidade de Custos, Atlas.
- Menegazzo, G. D., Lunkes, R. J., Mendes, A., & Schnorrenberger, D. (2017) Utilização de sistemas de custos em micro e pequenas empresas de Santa Catarina. *REMIPE - Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco* 3(2).
- Mezzomo, M. A. (2021). Análise de gestão de custos em uma empresa de britagem. Passo Fundo, RS. Trabalho de conclusão de curso. Universidade de Passo Fundo.
- Osipov, V. (2018) *Control and cost analysis in the process of management decision making for the commodities assortment*. *Problems and perspectives in management*, 16 (2), p.209-219.
- Panosso, A., Espejo, M. M. S. B., Camacho, R. R., & Abbas, K. (2019) Influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho: um estudo empírico em empresas industriais paraenses. *Enfoque: reflexão contábil*, 39 (2), p.1-25.
- Panosso, A., Espejo, M. M. S. B., Camacho, R. R., & Abbas, K. (2017) Influência das ferramentas de controle gerencial no desempenho: estudo empírico em empresas industriais paraenses. *Enfoque: reflexão contábil*, Vol.36 (2), p.1.
- Pereira, T. M. F., Gondim, R. A., Barreto, L. C. S., Silva, F., Franco, J. B. M., Barbosa, K. K. C., Braga, P. E. A., Duarte, M. F. S. O., Silva, M. H. C., Barbalho, L. E. M., Batista, K. C., & Faustino, A. A. A Contabilidade Gerencial e a importância para a tomada de decisões nas organizações: Uma análise qualitativa. *Research, Society and Development*, 10(9), e14510917724, 2021.
- Petrolli, F., Pacassa, F., & Zanin, A. (2021) Utilização de Custos para Tomada de Decisões: Um enfoque na Indústria Moveleira. *Revista Controladoria e Gestão – RCG*, 2(2), 432-451.
- Rizzi, D., & Zanin, A. (2018) Estratégia de formação de preço de venda/serviço dos empreendedores incubados na recepiti. *Revista Holos*, Ano 34, V. 2.
- Santos, V., Bennert, P., Figueiredo, G. H., & Beuren, I. M. (2014, Novembro) Instrumentos da Contabilidade Gerencial Utilizados pelas Micro, Pequenas e Médias Empresas: Estudo em uma Prestadora de Serviços Contábeis e seus Respetivos Clientes. *Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos – Natal, RN, Brasil*.
- Silva, G. R., Santos Neto, E. M., Araujo, M. A., & Ceolin, A. C. (2016) Controladoria empresarial e formação de preço de venda à luz da gestão de custos: um estudo de caso em um supermercado do Estado da Paraíba. *Custos e Agronegócio online – 12(2)*.
- Souza, T. C., Andrade, S. F., & Cavalcante, A. L. (2019) Estrutura de concorrência e estratégia de preço no mercado brasileiro de aviação civil. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia - RACE*, 18 (3), p.565-588.
- Veloso, L. C., Walker, L. V., Silva, B.N. da., & Silva Costa, M. A. (2021) A utilização da gestão de custos em micro, pequenas e médias empresas em uma região do estado do Paraná. *Anais do XXVIII Congresso Brasileiro de Custos, Congresso Virtual*.
- Zanievicz, M., Beuren, I. M., Santos, P. S. A., & Kloepfel, N. R. (2013) Métodos de Custeio: uma meta-análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15(49), 601-616.18.
- Zanin, A., Dal Magro, C. B., & Mazzioni, S. (2019) *Organizational characteristics and the usage of costs management in decision-making process*. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Vol.18, p.e2793-e2793.
- Zin, R. A., Bombana, L. P., & Barcellos, P. F. P. (2018) Avaliação das equipes de vendas de duas empresas com a matriz BCG utilizando lucro e margem de contribuição. *Gestão & Produção*, 25 (4), 826-838.