

**DIFICULDADES NO ALINHAMENTO ENTRE A GESTÃO DE CUSTOS E O
PROCESSO DE TOMADA DE DECISÕES**

**DIFFICULTIES IN THE ALIGNMENT BETWEEN COST MANAGEMENT AND
DECISION MAKING**

Lucas Neckel Paim Braga

Mestre em Administração (UDESC)

<https://orcid.org/0000-0003-1540-756X>

E-mail: lucasnbraga@hotmail.com

Fabiano Maury Raupp

Doutor em Administração (UFBA)

<https://orcid.org/0000-0001-9533-2574>

E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

Resumo

O objetivo do trabalho consistiu em identificar dificuldades no alinhamento entre a gestão de custos e o processo de tomada de decisões em uma empresa incubada de base tecnológica. A pesquisa é descritiva, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. O trabalho fez uso da coleta de dados secundários e primários em dois estágios. Percebeu-se necessidades diversas em todas as categorias de análise observadas. Entre estas a carência por apoio informacional à gestão para um crescimento sustentado. A falta de informações gerenciais confiáveis para as tomadas de decisão podem, em alguns casos, até mesmo inviabilizar o crescimento de empresas nesta situação, as quais se encontram em mercados dinâmicos e competitivos. Os processos na área administrativa/financeira também demonstraram necessidades de aprimoramentos, como na utilização de algumas funcionalidades do sistema de gestão empresarial e a autonomia do setor financeiro no processo de contas a pagar. A contribuição é vislumbrada em termos acadêmicos, visto a escassez de pesquisas nesta linha de estudo, bem como em termos práticas, sendo que os achados aqui encontrados poderão ser utilizados por outras empresas incubadas.

Palavras-chave: Gestão de custos; Processo decisório; Empresa incubada.

Abstract

The objective of this work was to identify difficulties in the alignment between cost management and decision making in a technology-based incubated company. The research is descriptive, conducted through a case study with a qualitative approach. The work made use of secondary and primary data collection in two stages. Different needs were perceived in all categories of analysis observed. Among these is the lack of informational support for management for sustained growth. The lack of reliable management information for decision-making may, in some cases, even hinder the growth of companies in this situation, which are in dynamic and competitive markets. The processes in the administrative / financial area also showed needs for improvements, such as the use of some features of the business management system and the autonomy of the financial sector in the accounts payable process. The contribution is seen in academic terms, given the scarcity of research in this line of study, as

well as in practical terms, and the findings found here may be used by other incubated companies.

Keywords: Cost management; Decision making; Incubated company.

1 INTRODUÇÃO

Têm-se observado significativas mudanças no comportamento, estilo de vida e padrão de consumo dos indivíduos na sociedade. Este processo resulta em uma transformação do mercado e torna essencial que as organizações o entendam com vistas a se adaptarem satisfatoriamente às novas demandas. Tal fenômeno exige dos gestores ações dinâmicas e conscientes, oferecendo propostas de valor que satisfaçam as necessidades de seu público-alvo. Comin e Sausen (2016) argumentam que mudanças econômicas, sociais e políticas são cada vez mais intensas, e fazem com que as organizações tenham de rever suas configurações para se adequarem a um ambiente turbulento e mutável. Este processo torna uma questão de sobrevivência e desenvolvimento para as empresas redesenharem uma nova configuração organizacional por meio dos conceitos de mudança e inovação.

As micro e pequenas empresas, em particular, têm apresentado características dinâmicas e que lhes possibilitam vantagens frente ao mercado, principalmente quanto ao seu potencial para a inovação. Contudo, como já demonstrava Fonseca (2000), são diversas as limitações enfrentadas pelas pequenas empresas, evidenciando-se a baixa intensidade de capital, capacidade de financiamento restrita, precariedade da função gerencial, baixa qualificação dos recursos humanos, precariedade da função tecnológica, falta de planejamento a longo prazo e pequeno poder de barganha com parceiros comerciais. Santos e Lima (2018, p. 54) confirmam que muitas das limitações apresentadas por Fonseca (2000) ainda se mantêm, pois apontaram “a imposição das grandes empresas e negócios, limitações do mercado de atuação, dificuldades e limitações na captação de recursos financeiros, gestão do capital de giro e a alta carga tributária”, como fatores influenciadores da sobrevivência das MPEs.

Embora apresentem suas singularidades, as empresas incubadas tendem a apresentar aspectos característicos das micro e pequenas empresas em geral. Raupp e Beuren (2009) entendem que o segmento das empresas incubadas demonstra a escassez de recursos financeiros e a lacuna existente por métodos de gestão. Observa-se em significativa parcela das empresas incubadas – diante principalmente das dificuldades destacadas com a falta de recursos e conhecimentos em gestão empresarial – o subaproveitamento do potencial estratégico da gestão de custos por não desempenharem o domínio destas funções. Com a importante atribuição da gestão de custos como fonte de informações gerenciais sobre o negócio, uma gestão de custos pouco explorada deixa de contribuir com a organização em diversas situações no seu planejamento, operação e tomada de decisões estratégicas. O alinhamento entre a gestão de custos e a tomada de decisões pode melhorar o resultado da organização através de eficiência produtiva, competitividade no mercado e aumento da margem de lucro. Neste contexto, a situação-problema observada evidencia as dificuldades na gestão enfrentadas pelas empresas incubadas e a importância do alinhamento entre sua gestão de custos e a tomada de decisões no alcance dos seus objetivos organizacionais. Para tanto, tem-se a seguinte pergunta de pesquisa: Quais são as dificuldades no alinhamento entre a gestão de custos e o processo de tomada de decisões em uma empresa incubada de base tecnológica? O objetivo do estudo é identificar as dificuldades no alinhamento entre a gestão de custos e o processo de tomada de decisões em uma empresa incubada de base tecnológica.

Quanto à justificativa para empreender o estudo, vê-se que pode ser identificada sob os prismas acadêmico e prático. Do ponto de vista acadêmico, escassos são os estudos que tratam da gestão de empresas em processo de incubação. Esta questão é mais específica ainda quando se trata de estudos com foco na gestão de custos. Em termos práticos, mesmo a metodologia

estando direcionada por um estudo de caso, os achados aqui encontrados poderão ser utilizados por outras empresas incubadas. Inclusive, algumas recomendações de estudos futuros são feitas neste sentido, como pode ser observado na última seção do artigo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico nos dará o suporte do acabou necessário para realizar comparações com os resultados obtidos, para isso evidenciou-se: gestão de custos, tomada de decisão e estudos anteriores relacionados com o tema, com o objetivo de suportar teoricamente a pesquisa que se realizou.

2.1 GESTÃO DE CUSTOS

Sobre o tema gestão de custos, Drehmer, Raupp e Tezza (2016) discorrem que, para a obtenção de um bom desempenho na gestão das organizações, é essencial que as decisões estejam pautadas na eficiência de recursos e na análise dos custos. Siviero (2010) coloca que a gestão de custos exerce um importante papel em qualquer organização, sendo no segmento de produção de bens ou prestação de serviços. O autor destaca ainda que, nas empresas voltadas a serviços, a gestão de custos constitui um suporte para a tomada de decisões através do planejamento dos serviços, desenvolvimento de novas atividades, identificação de possíveis melhorias nos processos, decisões sobre compra de materiais e investimentos, avaliação de desempenho dos setores e da organização e definição dos preços praticados. Schier (2006) avalia que a gestão de custos se mostra uma importante aliada no atingimento dos objetivos das empresas – sejam atuantes no setor de comércio, indústria ou prestação de serviços – frente às suas necessidades por otimização de resultados, inserção em novos mercados, desenvolvimento de novos produtos e expansão. O autor argumenta ainda que a condição dos mercados em crescente competitividade reforça a importância da gestão de custos na sobrevivência das organizações.

Considerando que no processo de comunicação das organizações se faz necessária a utilização de terminologias adequadas para denominar e possibilitar o entendimento dos diversos itens que compõem a empresa, a classificação destes componentes se mostra importante, principalmente quando se refere aos gastos incorridos pela empresa no desempenho de suas funções (KASPCZAK, 2008). Além disso, a administração bem-sucedida de uma organização é baseada no conhecimento dos componentes que a influenciam, sendo que os gastos incorridos impactam sobre as atividades e os produtos e serviços gerados na organização de uma maneira diferente, conforme suas características e naturezas.

Por este motivo, de acordo com Oliveira e Perez Junior (2005) a contabilidade de custos utiliza uma terminologia específica para os diferentes tipos de gastos. Portanto, evidencia-se que é fundamental para a compreensão e análise dos gastos das organizações – fatores inerentes ao desempenho da gestão de custos – a sua classificação de acordo com suas diversas características. Martins (2010), apesar de mencionar o impasse comumente gerado pelo uso equivocado das classificações de gastos nas empresas, conceitua os gastos como um conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos, gerando um sacrifício financeiro para a organização. A partir disso, propõe as seguintes nomenclaturas para a classificação dos gastos das organizações: *investimento*: gasto que é “estocado” no ativo da empresa em função da sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos; *custo*: gasto relativo a bem ou serviço empregado na produção de outros bens ou serviços; *despesa*: bem ou serviço consumido direta ou indiretamente no propósito de gerar receitas; *perda*: bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária, sem a intenção de gerar receitas.

Por sua vez, Oliveira e Perez Junior (2005) corroboram a definição de despesas apresentada, conceituando-as como gastos relativos aos bens e serviços consumidos nas

atividades de geração de receitas e manutenção dos negócios da organização. Quanto aos custos, Martins e Rocha (2010, p. 9) os conceituam como “a expressão monetária do consumo, da utilização ou da transformação de bens ou serviços no processo de produção de outros bens ou serviços”. Analisando mais a fundo esta definição no sentido contábil de custo, os autores evidenciam duas condições necessárias para um gasto ser classificado como custo: a ocorrência de consumo, utilização ou transformação de um recurso econômico; e o objetivo de produzir bens ou serviços.

Segundo suas características, os custos ainda são classificados mais especificamente de diversas maneiras. Magalhães *et al.* (2010) explica que uma classificação adequada dos custos da organização contribui com a eficiência da coleta e utilização destas informações para a sua administração. Com relação ao seu grau de vinculação aos produtos, os custos são classificados em diretos ou indiretos (RODRÍGUEZ; MONTAÑÉS, 2000): *custos diretos*: são os custos que estão diretamente vinculados aos produtos, de forma com que estes só existem com a produção do produto. Exemplos dos custos diretos são vistos na produção como matérias-primas, componentes diretos e salários com mão de obra para a elaboração do produto; *custos indiretos*: consistem nos custos não vinculados diretamente a um produto, mas a um conjunto de produtos ou à produção em geral. Alguns dos custos que se caracterizam como indiretos são os referentes aos materiais indiretos, depreciação do imóvel e dos equipamentos da produção, salários de supervisores da produção e manutenção dos equipamentos.

Considerando a relação dos custos com o volume de produção realizado, Rodríguez e Montañés (2000) explicam a classificação dos custos em fixo e variáveis. Os *custos fixos* referem-se aos custos que se mantêm inalterados dentro de certos níveis de produção. Os custos fixos podem aumentar ao ser superado um determinado limite de produção, contudo não sofrem modificação a cada nova unidade produzida. Como casos destes custos, têm-se o aluguel do imóvel da unidade de produção, a depreciação do imóvel e dos equipamentos da produção e os salários de supervisores da produção. Estes custos não sofrem alterações em função do nível de produção, até que sejam necessárias a alocação de novo imóvel para a produção, a aquisição de novos equipamentos ou a contratação de novos supervisores, por exemplo. Já os *custos variáveis* são integrados pelos custos que mantêm uma relação direta com a variação do nível de produção. Estes variam conforme o aumento ou decréscimo na quantidade de unidades produzidas. Caracterizam-se como alguns dos custos variáveis as matérias-primas e embalagens utilizadas na produção, salários com mão de obra da produção e os suprimentos utilizados na produção.

As despesas, caracterizadas por seu propósito na geração de receitas para a organização, também são classificadas segundo diferentes características através de critérios definidos. Quanto à sua natureza, é evidenciada pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995) a classificação entre despesas administrativas, despesas de vendas e despesas financeiras. As despesas administrativas são compostas pelos gastos incorridos referentes à direção e ao funcionamento da empresa, como o pró-labore, os salários da administração, a contabilidade, o material de escritório e os gastos com telefonia e internet. As despesas de vendas são os gastos com ocorrência relacionada aos produtos após a sua conclusão – quando estes podem ser disponibilizados para venda – compreendendo esforços na realização de vendas, no armazenamento do produto acabado e em sua entrega para o cliente, exemplificados por despesas como a propaganda e publicidade, os salários dos vendedores, as representações de venda e as despesas de entrega. As despesas financeiras, por sua vez, representam as remunerações pagas aos capitais de terceiros que financiam as atividades da organização, como despesas com juros e despesas bancárias (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO, 1995).

Observa-se que as diferentes classificações de custos e despesas existentes não são excludentes entre si, sendo que um mesmo gasto pode ser classificado em diversas categorias, segundo critérios diferentes. Os critérios utilizados pela organização são definidos com base nas suas necessidades informacionais. Desta forma, um determinado gasto, como o incorrido com a matéria-prima de um certo produto, pode ser classificado simultaneamente quanto à sua vinculação ao produto como um custo direto, e como um custo variável quanto a sua relação com o volume de produção. Neste sentido, é importante ressaltar que a importância de cada prática realizada na empresa se dá em função de sua adequação às necessidades e objetivos da organização.

2.2 TOMADA DE DECISÃO

Em seu estudo Catelli (2001) coloca que o processo de tomada de decisões se alinha ao ciclo gerencial de planejamento, execução e controle da organização, de forma que cada uma de suas etapas analíticas se relaciona com uma das fases do ciclo gerencial. Evidencia ainda o autor que a tomada de decisões tem por objetivo antecipar e detalhar os efeitos das alternativas disponíveis a respeito de determinada ocasião sobre a qual as decisões precisam ser tomadas. Segundo Souza (2002, p. 3) “uma boa decisão deve ser uma consequência lógica daquilo que se quer, daquilo que se sabe e daquilo que se pode fazer”. O autor explica que “o que se quer” diz respeito às preferências pelas possíveis consequências das decisões, uma vez que estas podem ser incertas; “o que se sabe” é relacionado ao conhecimento das grandezas envolvidas e das relações entre elas; e “o que se pode fazer” trata-se das alternativas disponíveis de ação.

A classificação proposta por Schermerhorn Junior (2007), ao avaliar a interação entre os indivíduos ocorrida no processo decisório, aponta três formas diferentes para a tomada de decisão: as decisões individuais, as quais pressupõem que o tomador da decisão tem informações e conhecimentos suficientes para a escolha do curso de ação a seguir; as decisões consultivas, onde o decisor procura outras pessoas com conhecimentos complementares a respeito do problema na busca por mais informações, tomando a decisão com base no conhecimento prévio, no adquirido neste processo e em sua interpretação; e as decisões em grupo, quando um grupo de pessoas se reúne para o compartilhamento de conhecimentos e a definição das alternativas mais adequadas a serem executadas para a resolução do problema apresentado.

Embora se verifiquem diversos tipos de decisões a serem tomadas e em diferentes situações, salienta-se que a tomada de decisões é um processo cognitivo, e nesta condição segue um raciocínio baseado nos conhecimentos do tomador de decisão na busca pela seleção da alternativa mais adequada entre as disponíveis para a determinada situação. Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010) explicam a decisão organizacional como uma soma entre a ação humana e o pensamento do gestor, de forma a evidenciar que a tomada de decisão é um processo cognitivo que ocorre na mente do estrategista. Há decisões que envolvem níveis de complexidade e detalhamentos diferentes, das mais simples às mais complicadas. Dada a sua relevância para as organizações e complexidade, é importante uma análise formal do processo decisório (QUELOPANA, 2003). Com base neste preceito, diversos autores se dedicam ao estudo do processo de tomada de decisões e elaboram modelos que sintetizam as atividades desenvolvidas para a sua execução.

Descrevendo o processo da tomada de decisões realizado pelos gestores, Scoss (1974) argumenta que é composto por três fases de execução. A primeira fase consiste em definir a ocasião em que a decisão deve ser tomada; a segunda se caracteriza por identificar todos os cursos de ação; e a última fase trata-se da decisão em si do curso de ação a tomar. Scoss (1974) reforça a importância deste processo, colocando que estas três fases estão presentes, basicamente, em todas as atividades praticadas pelos gestores.

Desenvolvendo sobre o processo decisório, Meredith, Nelson e Neck (1982) explicam o Método Racional de Tomada de Decisão. Estes consideram que, idealmente, as decisões são tomadas nas organizações com fundamento em uma base informacional e documental, cujos dados são coletados de forma contínua, sistêmica e através de métodos definidos. Sobre o método é importante ressaltar que este se trata de uma representação ideal do processo decisório exercido pelos gestores nas organizações. Sendo, de forma geral, a maioria das atividades do processo descrito efetuadas apenas mentalmente pelos tomadores de decisão, a execução deste método não é evidente em todas as tomadas de decisão, uma vez que se trata de um processo informal. Contudo, observa-se que a realização destas operações mentais é de fundamental importância para uma tomada decisória efetiva na solução dos problemas analisados.

Na ótica de Bispo (1998) também efetua uma análise formal do processo de decisão e identifica etapas a serem realizadas, reforçando a ideia da necessidade de um modelo lógico racional. As etapas sequenciais sugeridas para tanto são: identificação do problema; levantamento das variáveis do problema; definição de alternativas disponíveis; avaliação comparativa das alternativas; escolha da alternativa com melhores resultados previstos; implementação da alternativa selecionada; acompanhamento dos resultados; extração das lições positivas ou negativas advindas do processo decisório; avaliação da decisão implementada para futuras decisões relacionadas.

Dessa forma, Drucker (2001) também desenvolve um método para apoiar o processo decisório. Com vistas ao desempenho de decisões alinhadas aos objetivos dos negócios, o autor sugere que os gestores se baseiem em um processo de validações sequenciais por meio de perguntas. Para este fim, são definidas perguntas sobre a decisão as quais devem ser respondidas pelo tomador de decisão, de modo que as respostas para estas perguntas orientem o processo decisório.

Assim sendo, a primeira pergunta ao decisor é: “Esta é uma situação geral ou específica?” – para Drucker (2001), as decisões sobre problemas gerais devem solucioná-los através de uma regra ou princípio formulado de maneira sistemática, enquanto os problemas específicos devem ser analisados conforme sua ocorrência. Em seguida, colocam-se as perguntas: “Quais são os objetivos que a decisão deve atingir?; “Quais são as metas mínimas que ela deve cumprir?; e “Quais as condições ela deve satisfazer?” – estas questões se justificam pois uma decisão eficaz deve ser adequada à sua finalidade, e quanto maior a concisão e a clareza das condições estabelecidas, será mais provável que a decisão atinja os objetivos a que se propôs. Em seguida, são questionadas: “O que é certo?” e “O que é aceitável?” – a decisão de ação a ser executada deve atender aos requisitos do contexto da organização para ser aceita. Após este enquadramento e definição da decisão, indaga-se: “Como converter esta decisão em ação?; “Quem precisa saber?; “Que medida precisa ser tomada?; e “O que deverá ser feito para que a decisão possa ser concretizada?” – as respostas para estes questionamentos consistem em um plano de ação que define quem e como executará as tarefas para a implementação da medida a ser tomada. Por fim, interroga-se, após a concretização da decisão: “A decisão obteve o resultado esperado?” – o *feedback* sobre o resultado da decisão possibilita o aprendizado do tomador de decisões para que possa aprimorar as soluções para os próximos problemas a serem resolvidos.

Observa-se, a respeito dos modelos apresentados do processo de tomada de decisão, que, apesar das diferenças na quantidade de etapas sugeridas e a forma de aplicação dos métodos, todos eles ensejam oferecer ao gestor uma orientação quanto aos aspectos relevantes a cada decisão a ser tomada. Desta forma, o decisor pode levar em conta todas as questões que impactam na eficácia da decisão a ser tomada e melhor prever os resultados para cada alternativa disponível, tendo em vista os objetivos da organização como critério de seleção das ações a serem tomadas. Embora a maioria das atividades que compõem o processo de decisão

sejam apenas executadas mentalmente pelos gestores, destaca-se a importância destes modelos na sistematização dos processos decisórios para que não seja desconsiderada nenhuma implicação que influi na possibilidade de acerto da decisão.

Dada a contribuição da utilização de um bom método para as tomadas de decisão, destaca-se sua importância para a gestão das organizações, uma vez que estas são conduzidas através das constantes decisões tomadas na administração de seus negócios. Desta maneira, o desempenho e resultados obtidos por qualquer empresa se relacionam diretamente com o êxito das decisões tomadas. Portanto, a capacidade e habilidade dos gestores em suas tomadas de decisões são um fator imprescindível para o sucesso das organizações.

2.3 ESTUDOS EMPÍRICOS ANTERIORES

Para analisar o estado da arte e o conteúdo já publicado sobre os temas da pesquisa, bem como para a compreensão dos mesmos e na formação de base teórica para o estudo, foram explorados os estudos anteriores relacionados. Para tanto, foi efetuada uma busca no catálogo de teses e dissertações da Capes utilizando a relação entre os termos de interesse para este trabalho: "gestão de custos" AND "tomada de decisão": 32 resultados encontrados; "gestão de custos" AND "incubadora": 19 resultados encontrados; e "gestão de custos" AND "pequena empresa": 6 resultados encontrados

Após a exclusão dos resultados repetidos, foram avaliados os trabalhos pertinentes ao tema e desconsiderados os que não abordavam os assuntos pretendidos. Foram selecionados os estudos que relacionavam os temas de interesse da pesquisa, desconsiderando os que não abordavam de forma relacionada pelo menos os temas gestão de custos e tomada de decisões, objetivando a seleção de trabalhos mais pertinentes em relação ao intuito da presente pesquisa desenvolvida. Após a aplicação destes critérios, restaram seis dissertações, conforme o Quadro 1. Prosseguiu-se com a leitura e análise dos trabalhos a fim de identificar seus objetivos, procedimentos metodológicos aplicados e resultados apontados.

Quadro 1 – Estudos relacionados

Título	Temas	Autor
Avaliação de custo, volume e lucro em micro e pequenas empresas comerciais: um estudo de caso	Gestão de custos; tomada de decisão; pequena empresa	Souza (2007)
Análise de custos das incubadoras de empresas como ferramenta de auto sustentabilidade: o caso da Incubadora de Empresas de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais	Gestão de custos; Tomada de decisão; incubadora de empresas; pequena empresa	Oliveira (2009)
Práticas de custos e formação de preços: um estudo com pequenas empresas de produção por encomenda do estado de São Paulo	Gestão de custos; tomada de decisão; pequena empresa	Pellegrino (2012)
O controle de custos aplicados na agricultura: o caso de uma pequena empresa produtora de soja	Gestão de custos; tomada de decisão; pequena empresa	Bangui (2013)
Gestão de custos e formação de preço de venda, gestão de caixa e gestão de riscos em arranjo produtivo local: um estudo exploratório no setor de fruticultura	Gestão de custos; tomada de decisão; pequena empresa	Carlos Filho (2014)
Utilização das informações gerenciais para tomada de decisão: um estudo exploratório no arranjo produtivo local de confecção do estado de Pernambuco	Gestão de custos; tomada de decisão; pequena empresa	Araújo (2015)

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

O trabalho de Souza (2007) teve por objetivo avaliar a relação entre volumes, custos e preços de mercadorias em uma microempresa através do método do custeio variável, de maneira a contribuir com sua tomada de decisões. Para tanto, o autor efetuou uma pesquisa exploratória e utilizou-se do procedimento de estudo de caso. Foram abordados os temas referentes a pequenas empresas, gestão de custos, tomada de decisões e formação do preço de venda, relacionando-os e propiciando a formação de uma base teórica para sustentar o estudo. Em seguida, o autor desenvolve a pesquisa de campo visando a aplicação do método de custeio variável a uma varejista de produtos agropecuários. Foram levantados e analisados os gastos e as vendas da organização, aplicando-se os procedimentos do custeio variável para se obterem a margem de contribuição e seu ponto de equilíbrio. Também foi aplicada uma metodologia de avaliação do risco, baseada na simulação dos possíveis cenários por um *software*, em função de suas séries históricas, resultando em um cenário otimista, com uma probabilidade de 71% de a empresa obter margens de contribuição superiores ao seu custo fixo, gerando lucro operacional.

A dissertação de Oliveira (2009) objetivou efetuar uma análise sobre os custos de uma incubadora de empresas visando prover informações gerenciais para possibilitar a mensuração dos recursos necessários para sua viabilidade de operação em termos de resultados. Após a revisão teórica dos temas relevantes, foi desenvolvida uma pesquisa definida como explicativa e utilizando o procedimento de estudo de caso e os métodos de coleta de pesquisa documental e observação participativa para sua execução. A pesquisa de campo se iniciou com a descrição da incubadora de empresas estudada e suas atividades, bem como o seu planejamento estratégico. A autora então procedeu com a aplicação dos procedimentos da contabilidade gerencial, ao levantar os gastos da incubadora e aplicar o método de custeio pleno, gerando análises sobre a composição de seus gastos e a relação destes com suas receitas.

No trabalho de Pellegrino (2012), o objetivo foi conhecer as práticas de custos e formação de preços utilizadas pelas pequenas empresas. É desenvolvida então uma pesquisa descritiva de estudo multi casos com cinco pequenas empresas industriais utilizando a abordagem qualitativa, empregando a coleta de dados através de entrevistas semiestruturadas. A análise dos dados foi feita através da técnica de análise de conteúdo. A pesquisa de campo descreveu e analisou as empresas estudadas segundo suas características, contexto e as dimensões de análise definidas: métodos e práticas de custos exercidas; práticas de formação de preços; utilização de serviços de consultoria; problemas percebidos relacionados à gestão de custos e ao processo de precificação; e conhecimento das práticas gerenciais de custos.

Nesse mesmo direcionamento, Danguí (2013) desenvolveu uma pesquisa com o propósito de analisar os custos em pequenas propriedades agrícolas com vistas ao planejamento e controle. O trabalho compreendeu uma pesquisa descritiva com procedimento de estudo de caso e coleta de dados através dos métodos de pesquisa documental e entrevistas. A autora efetuou o levantamento e classificação dos gastos da unidade produtora de soja analisada pelo estudo, inclusive foram mensuradas as perdas no processo produtivo. Com o registro dos gastos separados por tipos, principalmente em fixos e variáveis, procedeu-se com a aplicação dos métodos de custeio variável, absorção e o baseado em atividades (ABC), possibilitando a comparação dos resultados obtidos e as diferenças práticas de aplicação destes modelos. Para a aplicação do método de custeio ABC, foram descritas as etapas de definição dos direcionadores de custos e das quinze atividades da empresa, como a adubação, calagem, inoculação da semente, plantio, controles da produção, dessecação, colheita, plantio, transporte e armazenagem. Após, a autora procedeu com a alocação dos custos às atividades para posterior distribuição aos produtos, considerados como o milho, o milheto e a soja produzidos na propriedade.

A dissertação de Carlos Filho (2014) foi motivada pelo objetivo de investigar a utilização da gestão de custos, do processo de formação preços, da gestão de risco operacional

e da gestão de caixa na tomada de decisão em empresas de fruticultura. Após uma revisão teórica sobre os temas de interesse, foi definida a pesquisa elaborada como descritiva quanto aos seus objetivos e quantitativa no que diz respeito à sua abordagem. Quanto à coleta de dados, a pesquisa obteve resposta de 31 questionários estruturados por empresas de fruticultura do Vale do São Francisco, na Bahia. A coleta de dados foi focada em abordar, junto aos gestores das organizações estudadas, as três dimensões da pesquisa: gestão de custos, gestão de risco e gestão de caixa. A análise dos dados ocorreu pela tabulação e sua análise descritiva com a elaboração de tabelas de resultados, de forma a aplicar os cálculos estatísticos.

O trabalho de Araújo (2015) objetivou investigar a utilização das informações gerenciais pelos gestores das empresas de confecção do arranjo produtivo local de Pernambuco na tomada de decisões. A autora informa na seção metodologia que o trabalho faz parte de uma análise mais abrangente dos arranjos produtivos locais de Pernambuco, composta por três trabalhos de dissertação diferentes. Este trabalho avaliou o arranjo da confecção, enquanto o trabalho anterior analisou o arranjo de fruticultura, e ainda há mais outro estudo, que avaliou o arranjo dos gesseiros, embora não tenha sido localizado pelos termos da busca. Desta forma, a pesquisa desenvolvida se caracterizou como descritiva e quantitativa.

Observa-se que a busca pelos estudos anteriores relacionados resultou em uma variedade de trabalhos quanto aos objetivos e aos métodos empregados. Foram verificados trabalhos quantitativos e qualitativos, mas foi possível identificar diversas manifestações da influência da gestão de custos no processo de tomada de decisões nas empresas, demonstrando que estes assuntos são intimamente relacionados na busca por objetivos organizacionais. Além disso, destaca-se o predomínio por pesquisas apresentando o procedimento de estudo de caso, onde é viabilizado um nível de compreensão maior do objeto de estudo.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa se define como descritiva quanto aos seus objetivos, uma vez que, conforme explica Perovano (2014), se caracteriza por buscar a identificação, registro e análise das características, fatores ou variáveis relacionadas ao fenômeno ou objeto de estudo. Estas características são observadas neste trabalho, uma vez que seus propósitos são viabilizados pela compreensão e análise da realidade da organização estudada, as quais têm início com a descrição do seu ambiente interno e externo e seguem com o diagnóstico das práticas de gestão de custos e tomada de decisões na organização. Quanto ao procedimento utilizado, a pesquisa desenvolvida faz uso da modalidade de estudo de caso para possibilitar a compreensão mais profunda sobre as organizações estudadas e assim poder propor ações que impactem positivamente no alinhamento entre sua gestão de custos e tomada de decisões. Segundo Yin (2001), o estudo de caso caracteriza-se como uma investigação empírica no estudo profundo do objeto de investigação, possibilitando um amplo e detalhado conhecimento da realidade pesquisada.

A organização, denominada Alpha Rastreamento Industrial para fins deste trabalho, é uma empresa de base tecnológica com atuação no segmento da indústria. Trata-se de uma *startup* incubada na incubadora Midi Tecnológico, em Florianópolis. A empresa integra o programa de aceleração corporativa Inove Sênior e o programa internacional de startups Latam Hub Toronto – Canadá. A Alpha oferece soluções de gestão de estoques e manutenção preditiva para indústrias de manufatura através de sistemas integrados pela tecnologia *Industrial Internet of Things* (IIoT) – ou Internet industrial das coisas. A tecnologia IIoT desempenha papel fundamental para o processo de transformação digital que integra o movimento chamado de “4ª Revolução Industrial” ou “Indústria 4.0”. Suas soluções oferecidas possibilitam aos seus clientes o rastreamento e monitoramento de produtos, insumos, máquinas e ativos na indústria; de forma a reduzir paradas na linha de produção, ineficiências logísticas e retrabalhos na

operação, predizer falhas e necessidades de manutenções em máquinas, otimizar inventários e eliminar erros decorrentes de operação humana. As soluções oferecidas são executadas no modelo de projetos e envolvem o fornecimento e instalação de equipamentos, *softwares* e a prestação de serviços. A empresa conta atualmente com dez colaboradores diretos, classificando-se com o porte de microempresa segundo os critérios do Anuário do Trabalho do Sebrae (2015).

No que concerne à abordagem do estudo, tem-se o emprego da pesquisa qualitativa por melhor se adequar às características do conhecimento almejado. Segundo Godoy (1995), na abordagem de pesquisa qualitativa, o estudo é efetuado em seu ambiente natural, pois é necessário contato direto na observação dos fenômenos sociais no contexto ao qual pertencem. Neste processo, o objeto é construído a partir da perspectiva percebida das pessoas pesquisadas sobre o objeto de estudo. Utilizando a abordagem qualitativa, possibilitou-se a compreensão da realidade da organização e o estudo de suas particularidades e experiências individuais de forma orientada aos processos, levando-se em consideração a propriedade subjetiva dos dados observados.

A pesquisa de campo foi desenvolvida por meio de algumas etapas, cada uma delas gerando contribuições através da aplicação de seus procedimentos metodológicos: a) formulação do problema; b) definição da unidade-caso; c) coleta de dados; d) avaliação e análise dos dados; e) descrição e diagnóstico da organização (YIN, 2001; STAKE, 2000 apud GIL, 2002).

Os dados primários foram obtidos a partir de entrevistas semiestruturadas com o gerente administrativo/financeiro e com o diretor presidente da organização, e de observação dos processos financeiros. Já os dados secundários foram coletados por meio de pesquisa documental em planilha de orçamentos, proposta técnica/orçamentária, planejamento organizacional, apresentação a investidores, relatórios descritivos, financeiros e comerciais. Os dados primários foram analisados pela técnica da análise de conteúdo, enquanto os secundários foram analisados pela técnica da análise descritiva.

5 ALINHAMENTO ENTRE A GESTÃO DE CUSTOS E A TOMADA DE DECISÕES

Nesse tópico serão apresentados as dificuldades e pontos de vistas, relacionados aos conflitos evidenciados em ter a gestão de custos e a tomada de decisão, para isso, apresentou-se, os sistemas e recursos informacionais, processos financeiros da organização, controles de gastos, orçamento e política de precificação, tomada de decisão e finaliza-se com a discussão desses tópicos.

5.1 SISTEMAS E RECURSOS INFORMACIONAIS

Através das etapas da coleta de dados compostas pelas entrevistas realizadas e a observação dos processos, foi possível descrever os sistemas e recursos informacionais utilizados atualmente pela organização. Verifica-se que, principalmente em razão de sua estrutura reduzida e de baixa complexidade, a empresa ainda não possui um sistema de gestão empresarial *Enterprise Resource Planning* (ERP), ou Planejamento dos Recursos da Empresa. Devido à grande capacidade de gestão e integração de informações deste recurso, a aquisição e implementação já fazem parte do planejamento da Alpha para um futuro próximo para que seja possível suportar o crescimento previsto pela organização, embora ainda não estejam em execução. Assim sendo, não há um sistema ERP, contudo, a organização usa um sistema simplificado de gestão financeira *online*, o qual possibilita o controle de suas informações financeiras e comerciais, conforme descrito a seguir.

Quanto aos diferentes setores, cada um utiliza seus recursos e ferramentas informacionais, de forma com que parte das informações geradas em cada setor é compartilhada

com os demais através de sua rede interna e por acesso remoto através do armazenamento em nuvem. Um recurso comum a todos os setores é a utilização da suíte de aplicativos para escritório, a qual oferece programas com a função de processador de textos, planilhas de cálculos, banco de dados, apresentação gráfica e gerenciador de *e-mail* e de tarefas. Além deste recurso, o setor de operações utiliza também *softwares* técnicos de terceiros específicos com as funções de criação gráfica e desenvolvimento. Na área funcional comercial faz-se uso do da ferramenta de gestão de vendas *Customer Relationship Management* (CRM), ou Gestão de Relacionamento com o Cliente, a qual oferece um conjunto de práticas, estratégias e tecnologias para utilização da empresa com foco no cliente. O CRM é um serviço *online* fornecido por terceiros através de assinatura mensal e tem se mostrado uma ferramenta estratégica à tomada de decisão por proporcionar o monitoramento de informações comerciais centralizadas, o conhecimento do perfil do cliente e principalmente métricas e indicadores para a gestão comercial.

Já o setor administrativo/financeiro faz uso, além dos sistemas comuns na organização já mencionados – onde destaca-se a elaboração de planilhas eletrônicas –, de recursos como o gerenciador financeiro disponibilizado pelo seu banco comercial para o controle e operação de suas movimentações financeiras, e também o sistema de gestão empresarial *online*. Este recurso trata-se de um serviço terceirizado adquirido através de um plano mensal, e permite o controle financeiro, de estoques e de vendas, importações bancárias e integração contábil.

Como um sistema de gestão financeira, este serviço integra em uma plataforma diferentes atividades da empresa e fornece subsídios para a tomada de decisão através da consolidação e análise das informações relevantes para o negócio, resultando em uma proposta semelhante a um ERP simplificado voltado à micro e pequenas empresas. Por se tratar de um sistema *online*, possui armazenamento de todos os dados em nuvem, possibilitando algumas vantagens como a eliminação da necessidade de investimentos em servidores internos, problemas de perda de dados, manutenções nos equipamentos do servidor e principalmente o acesso remoto a toda a plataforma gerencial através de qualquer dispositivo conectado à internet.

Outros fatores possibilitados por esta plataforma são a integração bancária, contábil e de faturamento, eliminando a necessidade de frequentes envios de informações e otimizando o fluxo da comunicação e processos desenvolvidos. Através da integração bancária, o sistema identifica e analisa automaticamente todos os lançamentos do extrato das contas bancárias através do gerenciador financeiro oferecido pelos bancos. A integração contábil permite que o contador tenha acesso direto ao sistema com todas as informações e relatórios da empresa de maneira padronizada. A plataforma também emite pedidos de compra e de venda. Já com a integração com o faturamento, é possível emitir notas fiscais eletrônicas de venda ou prestação de serviços utilizando as informações dos pedidos ou vendas já alimentadas no sistema e exportando e transmitindo as notas fiscais diretamente aos órgãos governamentais responsáveis de acordo com a operação efetuada, sendo a Receita Federal, Secretaria da Fazenda ou Prefeitura Municipal. A partir dos pedidos de venda e faturamentos é possível emitir os boletos de cobrança para os clientes.

O sistema de gestão empresarial *online* compreende desde as atividades comerciais e administrativas até as de estoque e contábeis, formando um fluxo contínuo de informações entre estas. Sendo assim, utiliza as informações que alimentam o sistema desde as etapas iniciais de maneira inteligente para evitar o retrabalho e que sejam informados dados já contidos na plataforma. De maneira geral, os principais *inputs* de informações e dados alimentados pelos operadores no sistema de forma rotineira para este modelo empresarial são basicamente: gastos incorridos pela empresa e suas descrições; notas fiscais de entrada e boletos das contas a pagar; informações sobre os centros de custos da empresa; comprovantes de pagamento das contas

pagas; cadastro das contas bancárias e seus gerenciadores financeiros; informações sobre os pedidos de compra e de venda; cadastro dos clientes, fornecedores e produtos.

Como resultados, após a consolidação e análise destes dados, são gerados diversos *outputs* que servem como subsídio principalmente para a gestão financeira e comercial da organização, facilitando seus processos e fundamentando a tomada de decisões. Entre os principais *outputs* gerados estão: pedidos de compra e de venda; notas fiscais de venda e boletos de cobrança; fluxos de caixa previstos e realizados diários ou por período; Demonstração do Resultado do Exercício (DRE); relatórios financeiros: relatórios de custos e despesas, análise de pagamentos por centro de custo e análise de recebimentos; relatórios comerciais: relatório de vendas, relatório de vendas por produto ou vendedor, faturamento por cliente e giro de estoque.

Evidencia-se, portanto, que a organização faz uso de uma variedade de recursos informacionais no desempenho de suas atividades. Contudo, o sistema de gestão empresarial é o recurso de aplicação mais recente e o de maior integração das informações da empresa. Outro fator de fundamental importância relatado foi que o sistema de gestão possui um eficiente suporte, de forma com que as dificuldades enfrentadas pela empresa como usuária do serviço são atendidas e, da mesma maneira, os *feedbacks* e sugestões para melhorias são incentivados e bem recebidos para alterações ou implementações de recursos necessários.

5.2 PROCESSOS FINANCEIROS DA ORGANIZAÇÃO

De acordo com o seu aspecto de pequena estrutura, característica às empresas incubadas em fase de crescimento, o setor administrativo/financeiro também apresenta pequena complexidade e, portanto, um baixo número de colaboradores. Atualmente este é composto apenas pelo gerente administrativo e financeiro – que também participa da gestão comercial, juntamente com o gerente comercial e o diretor presidente – e pela analista financeira, a qual também acumula as funções de auxiliar administrativa.

O setor financeiro passou recentemente por uma reestruturação significativa, ocasião em que o gerente financeiro foi contratado pela empresa, substituindo alguns funcionários anteriores. Com a reestruturação, foi possível aplicar a filosofia *Kaizen* na gestão da empresa, a qual, segundo Ferreira e Reis (2002), se baseiam no melhoramento contínuo em todos os processos organizacionais, buscando maior produtividade e qualidade com os menores custos relativos possíveis. Com isso, aplicaram-se definições mais claras sobre as funções e rotinas dos profissionais deste setor e principalmente passou-se a contabilizar e controlar melhor as informações financeiras. O uso do sistema de gestão *online* se mostrou imprescindível neste aspecto, e a partir desta reestruturação a empresa demonstra hoje maior organização e visibilidade da sua situação financeira e econômica. Como resultado, tem-se que os relatórios gerenciais puderam se alinhar melhor aos contábeis da organização, gerando maior controle e principalmente mais subsídios para a tomada de decisão sobre o negócio.

Como se evidenciou, os principais recursos informacionais utilizados pela área funcional financeira da empresa são a suíte de aplicativos de escritório, o gerenciador financeiro e a plataforma de gestão empresarial. Entre os aplicativos de escritório, o de elaboração de planilhas de cálculo é o de uso mais frequente, o qual é utilizado para registrar e relacionar algumas informações financeiras mantidas em paralelo, ainda não integradas diretamente com a plataforma *online*. Desta forma, são mantidas algumas planilhas financeiras paralelas ao sistema de gestão *online*, mas que também possuem sua importância complementando o controle financeiro da organização.

Destacou-se nas entrevistas e observações realizadas que a maior parte da rotina do setor financeiro é voltada às funções de contas a pagar e a receber. Todos os dias, no início de sua rotina, a analista financeira gera através do portal do sistema de gestão o fluxo de caixa diário

e semanal, o relatório de posição de contas e os relatórios de contas a pagar e a receber, os quais são analisados em conjunto com o gerente financeiro, de forma a terem uma visibilidade sobre o saldo de caixa da semana e também as movimentações necessárias para cumprir todos os compromissos com pagamentos. Esta previsão do fluxo de caixa e das movimentações financeiras necessárias é então apresentada uma vez por semana ao diretor presidente, o qual analisa as contas a pagar e aprova os pagamentos. Desta forma, todos os pagamentos analisados são efetuados em apenas um dia da semana, salvo exceções. Após a análise e aprovação do diretor presidente sobre os compromissos financeiros, os pagamentos são efetuados pela analista financeira através do gerenciador financeiro bancário e todos os comprovantes das transações são anexados à plataforma *online*, dando baixa nas devidas contas a pagar no sistema.

Outra atividade importante desenvolvida pela área funcional financeira é a realização dos orçamentos de custos dos projetos e a elaboração da proposta comercial ao cliente. Além disso, o setor está iniciando um controle de custos previstos e realizados em cada projeto executado, a fim de melhorar sua precisão quanto aos custos orçados para que as margens esperadas possam ficar mais próximas de se realizar a cada contrato e possam também ser acompanhadas. Este processo ainda está em estágio inicial e encontra algumas dificuldades em definir os custos realizados em cada projeto, tendo gerado diferenças significativas entre os custos esperados e os realizados com a execução dos projetos, uma vez que falta uma metodologia mais desenvolvida de previsão e apuração dos custos.

A relação da empresa com o escritório de contabilidade segue tanto o propósito da gestão contábil fiscal e legal quanto de assessoria, mesmo que a primeira seja preponderante sobre a segunda. Como o sistema de gestão empresarial possibilita a integração contábil ao permitir o acesso do contador a todas as informações e relatórios da empresa registrados na plataforma, a necessidade de contato diário entre a empresa e o escritório é bem reduzida, automatizando este processo. Este contato ocorre então quando há solicitação do contador pelo envio de algum documento ou informação que não consta no portal da plataforma utilizada ou então quando este elabora e envia os documentos legais, como o balanço patrimonial ou a demonstração do resultado do exercício, entre outros.

5.3 CONTROLE DOS GASTOS DA ORGANIZAÇÃO

A organização possui registro de seus gastos e os agrupa em categorias de contas internas, apesar de não os classificar formalmente quanto às suas naturezas e características. Os dados coletados através das entrevistas e observação efetuadas apontam que a Alpha Rastreamento calcula o custo total de cada produto ou projeto. Foram cadastrados recentemente na plataforma de gestão gerencial dois centros de custos: o “administrativo e operacional” e o “comercial e marketing”. Contudo, o método para a implementação dos centros de custos ainda não está desenvolvido. Até o momento, somente as despesas relacionadas à participação em feiras comerciais, publicidade ou treinamentos e cursos comerciais são consideradas no centro de custos comercial e marketing, enquanto todos os demais gastos são alocados no centro de custos administrativo e operacional. Desta forma, o agrupamento dos gastos por centro de custos ainda não é plenamente funcional na gestão de gastos da organização.

Através da relação das contas gerenciais da organização, evidencia-se que a maior parte dos gastos são classificados no centro de custos “administrativo e operacional”, representando 63,04% do total, enquanto apenas 8,34% são classificados no centro de custos “comercial e marketing” e os 28,62% dos gastos não são atribuídos a nenhum centro de custo. É notável também a representatividade dos gastos com serviços de terceiros, correspondendo a 43,27% dos gastos da empresa considerando todos os centros de custo. Os serviços de terceiros tratam da remuneração paga aos próprios colaboradores, uma vez que a empresa utiliza o regime de

contratação por terceirização com a maior parte de sua equipe. O relatório mais utilizado para a gestão e avaliação da situação financeira da organização é o fluxo de caixa, o qual é gerado automaticamente pelo sistema de gestão empresarial tanto em períodos diários quanto mensais.

Uma vez que o fluxo de caixa é o relatório financeiro de maior utilização pela organização, o regime contábil utilizado em seus registros financeiros é o regime de caixa, apesar de haver alguns relatórios gerenciais gerados pelo sistema de gestão que utilizam o regime de competência. Assim sendo, o financeiro contabiliza as receitas, custos, despesas e investimentos no período em que houve o pagamento ou recebimento propriamente dito, independente da data do fato gerador do compromisso (compra ou venda efetuada).

O custeio efetuado pela organização é desenhado principalmente no intuito de alinhar-se ao orçamento dos projetos, elaborado quando uma proposta comercial é desenvolvida para um cliente. Deste modo, assim como no orçamento, os custos diretos como mão de obra direta, materiais diretos e serviços subcontratados aplicados aos produtos são atribuídos objetivamente a cada produto ou item que compõe um projeto de uma solução oferecida ao cliente.

Os custos indiretos são alocados aos produtos de forma manual, sendo analisados caso a caso. Deste modo, para definir a participação de cada custo indireto a cada projeto que está em desenvolvimento, são observados critérios subjetivos a respeito dos recursos utilizados pelo projeto como, por exemplo, o tempo da equipe utilizado – mesmo que de maneira não aferida – e também a participação que o projeto representa no faturamento do mês em questão. A apropriação dos custos indiretos aos produtos avaliada caso a caso é ainda possível na organização apenas por causa da pequena variedade de custos indiretos e principalmente pelo pequeno número de projetos em produção, que até então dificilmente tem passado de dois projetos executados no mesmo mês, devido à magnitude dos projetos em relação ao porte da empresa.

Não é evidente uma metodologia de custeio definida, porém, dado o controle e tratamento dos gastos observados na organização, principalmente em termos de custos diretos e indiretos, entende-se que o custeio empregado gerencialmente apresenta características em comum com o chamado custeio por absorção. Apesar disso, como o custeio é baseado no orçamento elaborado para as propostas comerciais aos clientes, tem-se como reflexo que os custos fixos da organização não são atribuídos aos projetos desenvolvidos, divergindo nesta questão da metodologia do custeio por absorção. Martins (2010) conceitua que o custeio por absorção é o método derivado dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos produzidos e serviços prestados, sejam estes fixos ou variáveis. De acordo com este método de custeio, os custos diretos são atribuídos diretamente aos produtos, enquanto os custos indiretos são rateados aos produtos ou serviços de acordo com os critérios estabelecidos pela organização. O interesse do presente trabalho se concentra no sistema de custeio gerencial utilizado pela organização, com o intento de atingir seus objetivos quanto ao alinhamento entre a gestão de custos e a tomada de decisão.

A Alpha é optante pelo regime de tributação Simples Nacional, o qual unifica, através de uma única guia com vencimento mensal, a cobrança de oito diferentes impostos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). A utilização do imposto simplificado facilita o processo da área financeira no controle e na previsão dos gastos com tributos e, segundo a avaliação da empresa, este regime de tributação lhe é favorável financeiramente devido à sua alíquota reduzida em relação às dos tributos que substitui.

5.4 ORÇAMENTO E POLÍTICA DE PRECIFICAÇÃO

Em relação aos orçamentos elaborados pela empresa, é importante ressaltar algumas características relevantes. Evidencia-se que os projetos desenvolvidos são soluções desenhadas para resolver problemas de rastreamento e controle de ativos especificamente para o contexto de cada cliente. Desta forma, cada projeto consiste em uma combinação única de recursos como insumos, componentes, equipamentos, mão de obra técnica e administrativa e serviços de terceiros. As soluções oferecidas contemplam tanto produtos físicos quanto serviços, o que torna os dois principais custos do orçamento os componentes e materiais referentes aos produtos e a mão de obra especializada dos desenvolvedores do *software* em relação à parte dos serviços. Por estes motivos, cada orçamento efetuado é tratado como um novo processo e todos os seus componentes devem ser avaliados para alinhar a proposta aos objetivos da empresa e aos do cliente.

Efetivamente um orçamento se inicia a partir do projeto técnico elaborado pela área funcional de Operação. A partir deste, é possível determinar os materiais, equipamentos, serviços e outros gastos que devem incorrer durante a produção e implementação do projeto. A área de operação fica responsável por levantar a mão de obra direta prevista para a subárea de *software* com o desenvolvimento, testes, instalação e integração da plataforma de *IIoT* ao longo de todo o cronograma do projeto. Com o levantamento da quantidade em horas de mão de obra direta necessária, o gerente de operações efetua o orçamento do custo destes serviços em termos de mão de obra e apresenta o cálculo ao setor financeiro.

Paralelamente ao orçamento dos serviços de desenvolvimento pela área de operação, a área administrativa/financeira é responsável por levantar e orçar os gastos previstos referentes aos materiais diretos, à mão de obra indireta e às demais horas de mão de obra direta ainda não orçadas pela área de operação. A mão de obra indireta considerada contempla a quantidade de horas previstas a utilizar dos funcionários do setor administrativo/financeiro, enquanto a mão de obra direta é a utilizada pela subárea de *hardware* – com a montagem, testes e embalagem dos equipamentos de rastreamento que compõem a solução. Já os materiais diretos consistem nos componentes, equipamentos e acessórios que compõem os produtos montados para a solução. A empresa possui uma ficha técnica para cada um destes produtos montados determinando a quantidade necessária de cada recurso para a montagem ou produção de uma unidade do produto. A partir da ficha técnica, o setor financeiro utiliza um modelo de planilha eletrônica para o orçamento dos itens em questão. No modelo utilizado constam todos os equipamentos montados pela empresa e a quantidade necessária de cada componente para cada um deles, desta forma são observados no projeto técnico os produtos e suas quantidades necessárias para a solução e preenchidos na planilha modelo de orçamento.

Os custos de aquisição com os fornecedores são devidamente atualizados na data do orçamento para cada componente, assim como a cotação do dólar e o fator de importação (calculado a partir de uma estimativa de gastos com impostos, taxas, transporte, armazenagem e despachante aduaneiro) para os componentes importados, destacando que estes são predominantes sobre os componentes nacionais. A partir destes dados, a planilha calcula automaticamente a partir de fórmulas matemáticas preestabelecidas os custos com materiais diretos e com mão de obra para cada item e para o total do projeto.

Após a finalização dos dois orçamentos parciais de custos, o gerente financeiro consolida o orçamento dos produtos e serviços para chegar ao custo total do projeto. Sobre os custos é acrescida a alíquota do imposto Simples Nacional segundo a faixa em que o faturamento da empresa se enquadrou nos últimos doze meses, obtendo-se o custo total a desembolsar pela organização para desenvolver o projeto orçado.

A política de precificação da organização advém de seu planejamento e metas definidas em seu *Objectives and Key Results* (OKR), ou Objetivos e Resultados-Chave, no qual o

faturamento para os próximos dois anos é previsto levando em consideração a evolução da organização e de seu mercado. Através desta informação e também do capital médio investido na empresa, o diretor presidente define uma margem média esperada para a organização e valida este número com a chamada “equipe de decisões”, composta pelo diretor e pelos gerentes financeiro, de operações e o comercial. Esta margem média definida é então considerada a margem alvo a atribuir a cada contrato para resultar no retorno do capital esperado ao fim do exercício.

A partir da margem média esperada para o exercício, o gerente financeiro calcula, através da planilha de orçamentos, quatro diferentes preços de venda para a proposta ao cliente: cada um deles baseado em um cenário de margem sobre o custo total dos produtos, sendo o primeiro cenário com a margem média esperada e os outros cenários com descontos progressivos de 5%, 10% e 15% no preço final do projeto orçado. Sobre o custo do desenvolvimento, o qual é isolado na proposta para o cliente em unidades de homem-hora, são apenas calculados os impostos incidentes para conhecer os custos desembolsados aproximados, contudo o preço de venda cobrado dos clientes por cada homem-hora dos profissionais técnicos envolvidos é fixado pela empresa com base nos preços praticados pelo mercado, ao invés de ser definido através da margem esperada sobre o custo.

Ao finalizar a proposta inicial do projeto constando os quatro preços globais referentes a cada um dos cenários, a equipe de decisões se reúne para a composição final da proposta, a qual utiliza o modelo de planilha eletrônica voltada à elaboração das propostas comerciais. São então observados pela equipe da diretoria e gerência os aspectos técnicos e comerciais do projeto para concluir qual dos preços devem utilizar, respeitando as margens definidas anteriormente em um dos quatro cenários. Nesta ocasião, é avaliado o preço final da proposta em função de fatores como, por exemplo, a incidência da concorrência sobre o negócio ou a sensibilidade do cliente ao preço, que podem forçar a proposta a um valor mais competitivo; ou também a possibilidade de dificuldades técnicas capazes de gerar um aumento na quantidade de homens-hora em relação ao previsto, o que dificultaria uma redução das margens para um preço mais competitivo.

Outro fator que foi também avaliado somente nas últimas propostas desenvolvidas é referente à possibilidade de utilização futura de alguns dos *softwares* desenvolvidos em novos projetos. Desta forma, entendendo que um *software* desenvolvido possui potencial comercial para ser aplicado em novos projetos, os custos com o seu desenvolvimento podem ser divididos igualmente para uma quantidade segura de dois a cinco projetos em que o mesmo pode ser replicado, reduzindo drasticamente o custo de mão de obra dos desenvolvedores alocado para cada orçamento e tornando a proposta muito mais competitiva frente aos concorrentes.

Após a definição do preço final da proposta é ainda definida pela equipe de decisões uma margem de negociação, com a qual o gerente comercial possuirá autonomia para reduzir o preço final caso avalie que seja determinante para o fechamento durante o processo negocial com o cliente, após o envio da proposta técnica/orçamentária. Caso o setor comercial não obtenha êxito no fechamento do negócio por dificuldades com o preço mesmo após utilizar a margem de negociação definida, a equipe de decisões pode ser novamente reunida para reavaliar e redefinir a proposta quanto às necessidades do cliente e a viabilidade para a empresa, buscando a concretização do negócio.

5.5 TOMADA DE DECISÃO

Como apontado pela análise da estrutura organizacional da Alpha Rastreamento Industrial, a centralização vertical do poder predomina de forma a evidenciar-se a hierarquia por autoridade no processo de tomada de decisão, apesar de os demais colaboradores possuírem alguma autonomia sobre os processos operacionais que executam. A disposição da organização

em uma estrutura funcional – de maneira com que as áreas funcionais são divididas pela especialidade de suas atividades efetuadas – também influencia na tomada de decisão, uma vez que as demandas por decisões de cada setor são referentes às suas atividades desenvolvidas.

A organização não possui um planejamento estratégico elaborado, porém as principais diretrizes e metas gerais, tanto comerciais quanto operacionais, constam em seu Objetivos e resultados-chave. Este documento alinha as expectativas do negócio ao contexto do mercado em um horizonte de dois anos, bem como são traçadas estratégias e ações para atingir estes objetivos; e também contempla as principais ações e fatos relevantes ocorridos na empresa no último exercício para que se tenha uma visibilidade da trajetória percorrida pela organização que culminou em sua situação atual. A partir deste documento e de alguns relatórios gerenciais financeiros também é elaborado o Relatório de Desempenho, o qual é apresentado trimestralmente aos seus investidores. Portanto, o OKR deve estar sempre atualizado em períodos de até três meses para que possa refletir o contexto atual da organização quanto a seus objetivos e resultados, exercendo papel fundamental como base para a tomada de decisões.

As reuniões semanais entre todos os colaboradores e as reuniões dos setores são essenciais para o compartilhamento de informações sobre o andamento dos projetos e atividades desenvolvidas por cada profissional ou equipe. As dificuldades relatadas e erros ocorridos são uma importante fonte para a resolução dos problemas e a melhoria dos processos, bem como permitem aos tomadores de decisão uma visão sistêmica mais precisa.

A reunião da equipe de decisões ocorre sempre após a reunião semanal da organização. Conforme descrita, esta é composta pelo diretor presidente e os três gerentes da organização: o administrativo/financeiro, o de operações e o comercial. O foco desta reunião são as decisões e diretrizes da empresa a nível estratégico e tático, sendo que passaram recentemente a evitar discussões sobre as decisões de nível operacional, uma vez observado que estas podem ser tomadas pelos seus setores sem a necessidade de discussão entre os gestores. É definida ao menos uma reunião da equipe de decisões por semana, todavia a qualquer momento esta equipe pode se reunir para resolver situações importantes quando necessário. O diretor presidente e os gestores se dedicam em período integral às atividades da organização, o que torna a comunicação e a tomada de decisão um processo mais acessível e ágil.

Quanto às decisões estratégicas, estas são propostas pelo diretor presidente ou surgem através de demandas trazidas pelos gerentes e passam por discussão com a equipe de decisões. A tomada de decisão é centralizada no diretor presidente, visto que exerce a decisão final. Contudo, para as tomadas de decisão é essencial a comunicação e consulta com os gerentes, os quais possuem conhecimento e experiências a agregar para este processo. Para melhor embasamento sobre as decisões a serem tomadas, em algumas situações os analistas podem ser consultados também para agregar informações operacionais sobre o desempenho de suas tarefas. Decisões táticas costumam partir dos gerentes, porém também são expostas e discutidas com o diretor, uma vez que o porte pequeno da empresa e a acessibilidade em questão de comunicação direta são facilitadores deste processo. As decisões operacionais são mais ligadas à rotina dos setores e cada gerente pode tomar as decisões em conjunto com os analistas sob sua autoridade, os quais compartilham o exercício das atividades e o conhecimento técnico sobre estas. Importante destacar que as metas globais da organização e específicas dos setores devem sempre ser levadas em consideração, de forma com que as ações efetuadas se alinhem aos objetivos definidos da organização para o alcance dos resultados esperados.

A gestão de custos é considerada fator estratégico nas decisões tomadas, uma vez que influencia diretamente no desempenho e atingimento das metas da organização, como o faturamento e a rentabilidade do capital investido. Apesar das dificuldades enfrentadas, a empresa entende que algumas importantes atividades de uma gestão de custos eficiente que impactam sobre o resultado das organizações são a elaboração de orçamentos que se aproximem

o quanto possível do custo real dos projetos executados e o acompanhamento dos custos durante a execução do projeto para comparação entre os custos previstos e os realizados. Estas ações permitem a precificação mais adequada e competitividade no mercado, além de alinhar as propostas às margens esperadas pela organização. Além disso, o conhecimento dos gastos da empresa e de sua situação financeira, expressos através dos relatórios gerenciais, são de suma importância para as decisões sobre a priorização de gastos e para o planejamento comercial e o de investimentos. Os custos realizados dos projetos representam os gastos da organização, enquanto o custo orçado somado à margem de lucro define os preços de venda e, por conseguinte, as receitas obtidas. Desta forma, as decisões alinhadas à gestão de custos impactam no resultado da organização tanto pelas saídas financeiras quanto pelo seu faturamento.

5.6 DISCUSSÕES DOS TÓPICOS GESTÃO DE CUSTOS E TOMADA DE DECISÃO

Foi possível observar, através do fluxo de atividades desenvolvido pela empresa no desenvolvimento de cada projeto, que a interação entre as áreas funcionais é fundamental para o sucesso de suas soluções ofertadas. Com a descrição dos recursos informacionais, processos financeiros, o controle de gastos utilizados e o processo de orçamentos destacou-se também que, apesar de não possuir uma estrutura complexa, a organização possui uma preocupação com sua gestão financeira, entendendo a sua importância para a obtenção de bons resultados, mas se encontrando apenas em um início de sua estruturação financeira.

Resultados semelhantes podem ser observados nos estudos anteriores. Nos resultados alcançados por Souza (2007) foi observada a necessidade da revisão da política de precificação de alguns segmentos de produtos, com constatação de alguns produtos com margem insatisfatória, resultando em baixas margens de contribuição ou até mesmo negativas. Além disso, o autor concluiu que a implementação da gestão de custos na organização pode desempenhar um papel determinante para o sucesso e sobrevivência destas, com base no apoio às decisões da empresa estudada propiciado pelas análises efetuadas. Contudo, o autor observou também que o método de custeio variável pode enfatizar muito os custos variáveis em detrimento dos custos fixos, evidenciando que é importante que os gestores entendam também o impacto dos custos fixos sobre os resultados do negócio para tomarem decisões apropriadas. Pellegrino (2012) identificou a utilização do método custeio variável em todas as organizações estudadas, apesar das divergências observadas em questão de procedimentos técnicos. Constatou-se também, apesar das dificuldades dos gestores em aplicar de fato uma gestão de custos, que estes reconhecem a necessidade de melhoria em seus sistemas de custeio empregados.

As análises de Oliveira (2009) possibilitaram a constatação de que as receitas da organização não são suficientes para superar seus gastos, gerando um resultado negativo para a incubadora. Foram também apontados pelas análises os níveis necessários entre gastos e receitas para que a organização desempenhe um resultado positivo. Como resultado do estudo, a autora pôde concluir que a gestão dos custos efetuada anteriormente não atendia às necessidades da incubadora, gerando uma falta de visão do seu negócio e consequente dificuldade na tomada de decisões relevantes, evidenciando a importância da prática de uma gestão de custos eficiente nas organizações.

O trabalho de Danguí (2013) apresentou a esquematização da aplicação dos métodos de custeio (custeio variável, absorção e o ABC) e o custo total de cada produto produzido. Verificou-se que a soja foi o produto que mais consumiu atividades produtivas. Além disso, foi possível concluir que os maiores gastos foram incorridos pelas atividades de preparo, plantio e controle da produção. Outro apontamento da pesquisa foi a necessidade de uma melhor gestão de pessoas, sobretudo a respeito da possibilidade de melhoria nos desempenhos obtidos com atividades da colheita, plantio, transporte e armazenagem.

No trabalho de Carlos Filho (2014) foi possível o entendimento do comportamento da amostra quanto às questões de gestão de custos, dos métodos de custeio utilizados, da prática do acompanhamento dos gastos, da política de definição do preço de venda, práticas de gestão de caixa e do risco operacional. A tabulação cruzada de informações relacionadas também foi efetuada para um melhor entendimento do comportamento dos fatores investigados. Após a apresentação das análises, entre os principais resultados destacados constaram o comportamento de concentração das tomadas de decisões por 45% dos gestores, o desconhecimento da gestão de custos por 35% dos casos, a realização apenas semanal da administração dos pagamentos e recebimentos da empresa por 55% dos gestores e o desconhecimento da gestão de risco operacional por 75% dos avaliados.

A pesquisa de Araújo (2015) empregou basicamente o mesmo método da pesquisa apresentada por Carlos Fialho (2014), por sua vez, o estudo desenvolvido por Araújo (2015) contou com 52 empresas de confecções respondentes do questionário como instrumento de coleta. Através do mesmo processo de análise relatado, a autora pôde apresentar os resultados da pesquisa e estabelecer uma comparação com os dois estudos anteriormente citados. Significativas diferenças referentes às dimensões pesquisadas foram apontadas em relação aos outros dois estudos. Como exemplo, esta pesquisa indicou a concentração das decisões da empresa pelo gestor em 71% dos casos. Outros apontamentos evidenciados foram a não utilização de um método de custeio por 61% das organizações estudadas, a utilização de escritório contábil como apoio em 90% e o uso do relatório do fluxo de caixa por 57% das empresas abordadas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É notável a relevância e representatividade das MPEs no Brasil e sua importância para o desenvolvimento econômico e social do país. Observou-se também, nos últimos anos, uma intensificação da abertura de pequenas empresas de base tecnológica, impulsionadas pelas novas demandas do mercado. A inovação destacou-se como um fator chave para o desenvolvimento das iniciativas bem sucedidas entre estas. As incubadoras de empresas surgiram neste cenário como instituições que oferecem a estas novas empresas inovadoras o acesso à infraestrutura, um ambiente propício ao seu desenvolvimento e principalmente e capacitação e formação dos empreendedores quanto a aspectos gerenciais e gestão empresarial. Desta forma, as incubadoras empresariais participaram ativamente do processo de desenvolvimento de muitas empresas inovadoras, e temos diversos exemplos de empresas, sobretudo na área da tecnologia, que passaram pelo processo de incubação e hoje se consolidam no mercado como grandes empresas. Além da relevância e potencial apresentado pelas empresas incubadas de base tecnológica, evidenciaram-se também, de maneira geral, características peculiares nestas organizações, como estruturas flexíveis e processos dinâmicos. Contudo, são também apontadas em alguns casos dificuldades, como a falta de conhecimentos em gestão empresarial. Sendo assim, o subaproveitamento da gestão de custos como fator estratégico pelas empresas incubadas foi uma das premissas que motivou o desenvolvimento deste estudo e justificou a situação-problema.

Em consonância com a motivação do estudo voltada ao mercado, o objetivo deste trabalho foi identificar dificuldades no alinhamento entre a gestão de custos e o processo de tomada de decisões em uma empresa incubada de base tecnológica. Para este fim, foi desenvolvida a pesquisa de campo com base nos documentos, entrevistas e observações efetuados na organização estudada. Descreveram-se, com foco gerencial, os processos e práticas da organização no que se refere às categorias de análise definidas para a gestão de custos: sistemas e recursos informacionais utilizados, processos financeiros, controle dos gastos da organização, orçamento e política de precificação e processo de tomada de decisão. Foi

possível verificar que, com a recente reestruturação, houve também um maior foco na organização e controle financeiro da empresa. Nesta ocasião, os processos financeiros foram definidos e papéis mais claros adotados pelos colaboradores. Todavia, destacou-se também que estes foram apenas os primeiros passos da empresa em busca de um controle de gastos eficiente e que ainda não havia metodologias claras para algumas práticas essenciais, entre elas a classificação dos gastos, o rateio dos custos indiretos e o método de custeio. Por este motivo, o nível de controle dos gastos da empresa não permitia o conhecimento dos custos reais dos seus projetos, bem como as margens de lucro realizadas.

Percebe-se necessidades diversas em todas as categorias de análise observadas. Destaca-se entre estas a carência por apoio informacional à gestão para um crescimento sustentado, o que era esperado em empresas incubadas com um rápido potencial de crescimento. A falta de informações gerenciais confiáveis para as tomadas de decisão podem, em alguns casos, até mesmo inviabilizar o crescimento de empresas nesta situação, as quais se encontram em mercados dinâmicos e competitivos. Os processos desenvolvidos pela área funcional administrativa/financeira também demonstraram necessidades de aprimoramentos, como na utilização de algumas funcionalidades do sistema de gestão empresarial e a autonomia do setor financeiro no processo de contas a pagar.

Quanto aos objetivos propostos pelos estudos anteriores, destaca-se, de maneira geral, um caráter de compreensão e análise sobre o assunto, mas pouco se expressou a intenção do desenvolvimento de análises aprofundadas acerca das dificuldades no alinhamento entre a gestão de custos e o processo de tomada de decisões. Esta crítica não invalida os resultados alcançados pelos estudos citados, mas reforça a diferenciação e o valor da contribuição do presente estudo, bem como dos resultados por ele alcançados. A contribuição é vislumbrada em termos acadêmicos, visto a escassez de pesquisas nesta linha de estudo, bem como em termos práticas, sendo que os achados aqui encontrados poderão ser utilizados por outras empresas incubadas.

Com relação a trabalhos a desenvolver em outras organizações, sugere-se a replicação da metodologia de estudo de caso utilizada neste estudo para outras empresas incubadas de base tecnológica e até mesmo empresas tradicionais, visando o estabelecimento de comparações entre as implicações da gestão de custos e tomada de decisões nas diferentes empresas e os resultados obtidos. Outra recomendação de estudo futuro seria o desenvolvimento de uma pesquisa com abordagem quantitativa através do procedimento de levantamento, de forma a considerar como população as empresas incubadas em uma região para então definir uma amostra de empresas a participarem. Este estudo poderia abordar o comportamento dos fatores gestão de custos e tomada de decisões nestas empresas e o alinhamento existente entre estes, de forma a gerar uma análise estatística com possibilidade de inferência das conclusões sobre a população estudada. Desta forma, seria possível a compreensão das práticas referentes à gestão de custos e tomada de decisões utilizadas na população de empresas incubadas e consistiria também em uma base de comparação e referência para empresas incubadas desenvolverem-se quanto a estes temas na busca pela potencialização de seus resultados.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, J. G. de. **Utilização das informações gerenciais para tomada de decisão: um estudo exploratório no arranjo produtivo local de confecção do Estado de Pernambuco.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/16073> Acesso em 11 de jan., 2020.

BISPO, C. A. F. **Uma análise da nova geração de sistemas de apoio à decisão**. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade de São Paulo. São Carlos, 1998. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/18/18140/tde-04042004-152849/pt-br.php> Acesso em: 12 jan. 2020.

CARLOS FILHO, F. de A. **Gestão de custos e formação de preço de venda, gestão de caixa e gestão de riscos em arranjo produtivo local**: um estudo exploratório no setor de fruticultura. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/11511> Acesso em: 14 dez. 2019.

CATELLI, A. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 2001.

COMIN, L. C.; SAUSEN, J. O. O papel do empreendedor no processo de mudança e adaptação estratégica de uma empresa no setor da construção civil. *In*: ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS, 9., 2016, Passo Fundo. **Anais...** Passo Fundo: UPF, 2016. Disponível em: <https://egepe.org.br/anais/arquivos/edicaoatual/Artigo16.pdf> Acesso em: 12 nov. 2019.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custos como ferramenta gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.

DANGUI, T. A. K. **Controle de custos aplicado na agricultura**: o caso de uma pequena empresa produtora de soja. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2013. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/96401> Acesso em: 14 nov. 2019.

DREHMER, A. F.; RAUPP, F. M.; TEZZA, R. Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2016, Porto de Galinhas. **Anais...** São Leopoldo: ABCustos, 2016. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4138> Acesso em; 28 nov. 2019.

DRUCKER, P. F. **O melhor de Peter Drucker**: obra completa. São Paulo: Nobel, 2001.

FERREIRA, A. A.; REIS, A. C. F.; PEREIRA, M. I. **Gestão empresarial**: de Taylor aos nossos dias: evolução e tendências da moderna administração de empresas. São Paulo: Pioneira, 2002.

FONSECA, S. A **Avaliação do processo de implantação e do desempenho de incubadoras empresariais mistas**: um estudo de caso no Estado de São Paulo. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2000.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, p. 20-29, 1995. <https://doi.org/10.1590/S0034-75901995000300004>

KASPCZAK, M. C. de M. **Gestão estratégica de custos**: um estudo empírico no segmento metalmeccânico. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – UTFPR. Ponta Grossa, 2008. Disponível em: <http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/3638> Acesso em: 14 dez 2019.

MAGALHÃES, E. A. de.; ABRANTES, S. de F. R.; FERREIRA, M.A. M.; VAKIM, V. R. Custos do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de administração pública**, v. 44, n.3, 2010. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6940> acesso em 28 nov 2019.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados**: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2010.

MEREDITH, G. G.; NELSON, R. E.; NECK, P. A. **The practice of entrepreneurship**. Genova: International Labour Office, 1982.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári da estratégia**: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman, 2010.

OLIVEIRA, T. N. de. **Análise de custos das incubadoras de empresas como ferramenta de autossustentabilidade**: o caso da incubadora de empresas de design da Universidade do Estado de Minas Gerais. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Faculdades Integradas Dr. Pedro Leopoldo. Pedro Leopoldo, 2009. Disponível em: https://www.fpl.edu.br/2018/media/pdfs/mestrado/dissertacoes_2009/dissertacao_terezinha_nair_de_oliveira_2009.pdf Acesso em; 14 Dez. 2019.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JUNIOR, J. H. **Contabilidade de custos para não Contadores**. São Paulo: Atlas, 2005.

PELLEGRINO, C. F. A. **Práticas de custos e formação de preços**: um estudo com pequenas empresas de produção por encomenda do estado de São Paulo. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana de Mackenzie. São Paulo, 2012. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/892/1/Camila%20Filomena%20ApolinarioPellegrino.pdf> Acesso em; 28 dez. 2019.

PEROVANO, D. G. **Manual de metodologia científica para a segurança pública e defesa social**. Curitiba: Juruá, 2014.

QUELOPANA, M. E. M. **Conhecimento e decisão**: um estudo sobre a relação entre o conhecimento e a qualidade de decisão. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-15122004-131631/publico/Eliana_Marroquin_diss.pdf Acesso em 28 jan. 2020.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Programas oferecidos pelas incubadoras brasileiras às empresas incubadas. **RAI - Revista de Administração e Inovação**, São Paulo, v. 6, n. 1, p. 83-107, 2009. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rai/article/view/79131> Acesso em: 14 dez. 2019.

RODRÍGUEZ, C. M.; MONTAÑÉS, M. À. J. **Contabilidad de costes**. Madrid: Ediciones Pirámide, 2000.

SANTOS, P. V. S.; LIMA, N. V. M. de. Fatores de impacto para sobrevivência de micro e pequenas empresas (MPEs). **Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo**, Curitiba, v. 3, n. 5, p. 54-77, 2018. Disponível em: <http://relise.eco.br/index.php/relise/article/view/180/165> Acesso em: 28 jan. 2020.

SCHIER, C. U. da C. **Gestão de custos**. Curitiba: Editora Ibplex, 2006.
SCOSS, F. Z. **Processo decisório para executivos**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1974.

SCHERMERHORN JUNIOR, J. R. **Administração**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 2007.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE (Org.). **Anuário do trabalho nas micro e pequena empresa 2014**. Elaboração do DIEESE. São Paulo, 2015.

SIVIERO, A. L. P. A importância da gestão de custos como instrumento de competitividade em instituições de ensino superior: um estudo de caso no Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM. **Revista Eletrônica de Graduação do UNIVEM**, Marília, v. 3, n.1, p. 31-56, 2010. Disponível em: <https://revista.univem.edu.br/REGRAD/article/view/244> Acesso em: 22 dez. 2019.

SOUZA, F. M. C. de. **Decisões racionais em situações de incerteza**. Recife: Universitária UFPE, 2002.

SOUZA, R. M. de. **Avaliação de custo, volume e lucro em micro e pequenas empresas comerciais**: um estudo de caso. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção/Universidade Federal de Itajubá, Itajubá, 2007. Disponível em: <http://livros01.livrosgratis.com.br/cp035869.pdf> Acesso em: 11 dez. 2019.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman, 2001.