

GESTÃO DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE PRECIFICAÇÃO E AUXÍLIO NA TOMADA DE DECISÃO EM UMA PRESTADORA DE SERVIÇO

COST MANAGEMENT AS A PRICING TOOL AND AID IN DECISION-MAKING IN A SERVICE PROVIDER

Ícaro Guilherme Félix da Cunha*  E-mail: icarogfcunh@usp.br
Renata Veloso Santos Policarpo**  E-mail: renataveloso@ifmg.edu.br

*Universidade de São Paulo (USP), São Carlos, SP, Brasil.

**Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Minas Gerais (IFMG), Congonhas, MG, Brasil.

Resumo: O objetivo deste artigo é, por meio de uma pesquisa-ação, propor um modelo de gestão de custo que auxilie na precificação e tomada de decisão em micro e pequenas empresas prestadoras de serviços. A pesquisa foi ambientada em uma empresa júnior, e para alcançar os objetivos do estudo, foram realizadas entrevistas semiestruturadas, com intuito de compreender de maneira global os aspectos relacionados à empresa e subsidiar a construção da régua decisória. A pesquisa também contou com a análise de dados secundários, tais como: análise documental e pesquisa bibliográfica. A análise dos dados permitiu apurar DREs dos anos de 2019 e 2020 e com isso projetar a previsão de custos do ano de 2021, para embasar a proposta do modelo. A régua decisória foi construída e os fatores-chave foram delineados para analisar dois projetos da empresa. Os resultados permitiram observar que o modelo, de fato, oferece maior racionalização na tomada de decisão e permite ao gestor artifícios de negociação pautados na análise de seus custos ante a realidade observada. Dentre as limitações da pesquisa, destacam-se as particularidades do objeto de estudo e também o fato de o modelo não extinguir a subjetividade intrínseca a tomada de decisão, por se pautar principalmente em critérios qualitativos.

Palavras-chave: Gestão de Custos. Prestação de serviços. Modelo de custeio. Pesquisa-ação. Micro e pequenas empresas.

Abstract: The aim of this article is, through action research, a cost management and decision-making model in micro and small service providers has been proposed. The research was set in a junior enterprise, and to achieve the objectives of the study, semi-structured interviews were carried out, in order to overview about the company and support the construction of the decision ruler. The research also included the analysis of secondary data, such as: document analysis and bibliographic research. Data analysis allowed us to determine Income Statements for the years 2019 and 2020 and with this project the cost forecast for the year 2021, to support the model proposal. The decision ruler was built and the key factors were outlined to analyze two company projects. The results allowed us to observe that the model, in fact, offers greater rationalization in decision-making and allows the manager to negotiate artifices based on the analysis of their costs in view of the observed reality. Among the limitations of the research, the particularities of the object of study and the fact that the model does not extinguish the subjectivity intrinsic to decision-making are highlighted, as it is mainly based on qualitative criteria.

Keywords: Costs management. Provision of services. Cost model. Action research. Micro and small enterprises.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade gerencial tem se tornado responsável pela elaboração de sistemas de informação que possibilitem o gerenciamento eficaz dos custos e cooperem com o setor administrativo da empresa, independentemente de seu porte (Martins, 2018). Adotar medidas de monitoramento de custos tornou-se imprescindível, principalmente para as micro e pequenas empresas (MPE's), que assumiram um papel de significativa importância na economia brasileira, representando 85,14% dos modelos de negócio no setor de comércio e serviços, tanto em termos de receita quanto ao número de pessoas empregadas (Datasebrae, 2020).

Todavia, estas empresas têm enfrentado grandes dificuldades de se manterem competitivas no mercado, pelo fato de lidar com uma alta carga tributária, excesso de obrigações exigidas pelo fisco, alta concorrência e outros fatores ligados a falta de conhecimento e qualificação dos gestores, agravantes para a descontinuidade das atividades de muitas organizações (Pessoa; Diniz, 2017). Além disso, quando o enfoque é para as empresas prestadoras de serviços, as empresas ainda enfrentam dificuldades adicionais, como no cálculo do preço de venda dos serviços e no controle do tempo aplicado em cada tarefa (Silveira; Schimidt, 2015).

Por esses motivos, esse estudo tem o objetivo de propor um modelo de gestão de custo que auxilie na precificação e tomada de decisão em micro e pequenas empresas prestadoras de serviços. A relevância dessa análise passa pelo fato de a participação desse grupo de atividade representar dois terços da economia brasileira (IBGE, 2020). A prestação de serviços não financeiros reúne 1,3 milhão de empresas ativas e registraram em 2018 uma receita operacional bruta de 1,6 trilhão de reais, além de empregar 12,6 milhões de pessoas (IBGE, 2018).

Destarte, a busca pela metodologia adequada de gestão de custos contribui efetivamente no processo de crescimento e estabilidade de todo empreendimento. Para isso, esse estudo foi ambientado na Scoupe Consultoria Júnior, uma empresa júnior (EJ), localizada em Congonhas, Minas Gerais. Por meio de uma pesquisa descritiva, com abordagem mista e utilizando procedimentos técnicos de pesquisa-ação, vislumbrou-se a elucidação do objetivo delineado.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Gestão de custos

A contabilidade de custos pode ser entendida, no panorama na ciência contábil, como uma ferramenta que viabiliza a apuração de resultados e controle de estoques com o intuito de apontar possíveis revisões necessárias. Dessa forma, seus esforços são dedicados a produzir informações em diversos níveis gerenciais em uma organização, com o intuito de oferecer suporte em etapas de planejamento e controle, determinação de desempenho e tomada de decisão (Leone, 2009).

Ressalta-se que algumas definições básicas no cenário da gestão dos custos devem ser anteriormente compreendidas e diferenciadas, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Conceitos importantes em gestão de custos

Conceito	Definição
Gastos	Referem-se a aquisição de insumos necessários, independente se foram ou não utilizados. Esse sacrifício financeiro ocorre pela intenção de entrega de um ativo ou pela entrega efetiva, porém este conceito não contempla juros sobre capital próprio.
Despesas	Trata-se de valores de consumo para o funcionamento da organização sem considerar os valores dos elementos utilizados nos processos de fabricação.
Custo de fabricação	São definidos como o valor dos materiais utilizados diretamente no processo de fabricação. Também pode ser tido como um gasto de bens e serviços consumidos na produção de novos bens e serviços.
Custo gerencial	O custo gerencial ou investimentos, é a soma dos fatores despendidos tanto no funcionamento da empresa quanto nos procedimentos fabris. São particularmente ativados em relação a sua vida útil ou sobre os benefícios de retorno futuro, sua pormenorização depende das razões que motivaram a sua aquisição.
Custo diretos	Aqueles custos que não necessitam rateio, por serem facilmente identificados a seus portadores
Custo indireto	Custos que necessitam ser agrupados por meio de divisão equitativa, visto que, identificar seus objetos de custeio não é simples.

Fonte: adaptado de Leone (2009), Borna (2010) e Martins (2018).

2.1.1 Sistemas de custeio

De acordo com Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) são diversos os sistemas de custeio que podem ser empregados por organizações de diversos setores, sejam elas entidades com ou sem fins lucrativos. Por meio da utilização deles, é possível definir o valor dos objetos de custeio, diminuir os custos, otimizar

os processos, erradicar as perdas, decidir se é viável a terceirização de alguns setores e manter a linha de produção sempre no tamanho ideal.

Em um sistema tradicional, a apropriação dos custos aos produtos é realizada basicamente ao separar os custos das despesas; designar diretamente os custos diretos aos produtos; e ratear custos indiretos (Martins, 2018). O Quadro 2 apresenta alguns sistemas de custeio que surgiram ao longo da evolução da própria contabilidade.

Quadro 2 - Principais tipos de sistemas de custeio

Sistema de custeio	Objetivo	Vantagens	Desvantagens
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Atribuir os custos indiretos aos produtos (Martins, 2018).	Reduz arbitrariedade e possibilita identificar quais produtos ou serviços consomem mais recursos (Nakagawa, 2001).	Método complexo e rigoroso (Martins, 2018)
Custo Padrão	Baseia-se em dados históricos para comparar o custo real com o custo planejado (Leone, 2009).	Dentre as principais vantagens estão: Melhorias em aspectos de controle; utilização como sistema avaliativo do desempenho; e agilidade na troca de informações (Perez Jr.; Oliveira; Costa, 2012).	É um método restrito, causa obrigatoriedade de registro e controle, além de criar um impacto psicológico (Martins, 2018).
Custeio Variável	Analisa, na perspectiva do curto prazo, apenas os custos variáveis de produção, ignorando os custos fixos, por serem considerados pouco relevantes diante das condições (Bornia, 2010).	É ágil e informativo, para apoiar a gestão e a tomada de decisão (Martins, 2018).	Não é admitido pelos Princípios Contábeis (Martins, 2018).
Custeio por absorção	Os custos de produção são atribuídos ao produto final, enquanto as despesas são consideradas na DRE (Martins, 2018).	Pode facilitar a visualização dos estoques e dos resultados, além de permitir a recuperação total dos esforços despendidos (Vartanian, 2000).	Pode ser considerado falho do ponto de vista contábil (Vartanian, 2000).
Unidade de esforço de produção	Objetiva alocar os custos de maneira simplificada, considerando apenas	Simplicidade de operacionalização (Bornia, 2010).	Dificuldade de tratar os desperdícios (Bornia, 2010).

	os custos de matéria-prima e os custos de transformação (Martins, 2018).		
Custo alvo	Visa ajustar os custos de produção a custos admissíveis (Warren; Reeve; Fess, 2008).	Permite maior previsibilidade do lucro (Kotler; Keller, 2018)	Só é viável a partir da integração dos setores da empresa, análise dos ciclos de vida dos produtos e otimização dos custos total (Kotler; Keller, 2018)

Fonte: Elaborado pelos autores.

2.1.2 Integração entre custo e preço

A determinação do preço deve considerar vários fatores como: a capacidade/disponibilidade de pagamento do consumidor; estudo de ofertas de preços dos concorrentes; a elasticidade da demanda ante a variações de preço; o mercado de atuação; análise dos custos e despesas envolvidos na produção; seleção do método adequado para determinação do preço entre outros (Kotler; Keller, 2018).

A determinação do preço de venda para produtos e serviços é indispensável, uma vez que serão transferidos ao consumidor final, juntamente dos custos e despesas de produção incluídos (Bornia, 2010). Dentre as formas de fixação do preço de venda destacam-se:

- i. A forma de cálculo do preço de dentro para fora: adiciona aos custos de fabricação uma margem denominada *markup*, que representa a lucratividade desejada. Nesse modelo existem algumas defasagens como o fato de não se considerar as alterações do ambiente externo e ter uma fixação arbitrária (Martins, 2018).
- ii. O custeio pleno ou RKW — *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*: é uma técnica conhecida por alocar não apenas os custos de produção, mas também todas as despesas, inclusive encargos financeiros e juros sobre capital. Não é ideal em economias de mercado, por desconsiderar as forças de oferta e procura para focar nos custos de obtenção (Vartanian, 2000).
- iii. No caso do custeio variável, a fixação do preço de venda ocorre com o auxílio da Margem de contribuição. Nem sempre se encontra uma solução

para fixação do preço de venda por meio desse método, pois apesar de propor a análise interna dos custos e de fatores externos a quantidade vendida, esse procedimento possui limitações, como o fato de algumas vezes não conseguir cobrir os custos e as despesas e ainda proporcionar uma margem de lucratividade minimamente desejável (Martins, 2018).

2.2 Gestão de serviços

Serviços podem ser compostos por uma ou mais atividades de natureza majoritariamente intangível que se desenrola a partir do contato mútuo de clientes e prestador e/ou demais meios de processamento do serviço (Fitzsimmons; Fitzsimmons, 2014).

De acordo com Kotler e Keller (2018), no setor de serviços podem ser destacados grandes diferenciais como: (i) a facilidade do pedido, em alguns casos os clientes não necessitam nem sair de suas casas e podem solicitar a efetuação de serviços por meio de *softwares* de compras; (ii) a entrega, diz respeito a rapidez com que um serviço será entregue ao cliente com a qualidade esperada, na maior parte das vezes um serviço é entregue bem mais rápida do que os produtos; (iii) o treinamento do cliente, geralmente prestadores de serviços oferecem acompanhamento de capacitação para garantir a eficiência na utilização; e pôr fim (iv) a orientação ao cliente, que diz respeito a todo suporte com dados, informações e serviços oferecidos ao comprador.

Corrêa e Canon (2009) alertam que no setor de serviços a maneira como a qualidade é percebida pelos consumidores difere dos demais setores. A satisfação é notada ao avaliar as expectativas dos clientes em detrimento das percepções obtidas ao utilizar determinado serviço. É no processo perceptivo que o cliente se torna apto a interpretar as informações decorrentes de determinada prestação de serviço e, dessa forma, estruturar sua perspectiva de qualidade (Las Casas, 2012).

Conforme Kotler (2007), na compreensão desse tipo de satisfação é necessário compreender três conceitos: (i) o primeiro se refere as necessidades humanas; (ii) o segundo é relativo a desejos pessoais e (iii) o terceiro refere-se a demanda. Segundo o autor, a respeito das necessidades humanas, são consideradas as exigências biológicas como a alimentação, moradia, entre outros; enquanto os desejos pessoais são vistos como aqueles influenciados pela

sociedade; por fim, a demanda é entendida como o desejo apoiado na habilidade de compra individual, e este último é o que se mostra relevante para as empresas.

2.2.1 Prestação de serviço

A noção da prestação de serviço advém da representação de esforços provisionados por fornecedores específicos, e pode corresponder tanto a substituição de uma atividade solicitada pelo utilizador, quanto para atender a incapacidades do usuário (Alves Jr., 2010). Não existe, na prestação de serviço, a possibilidade de benefício próprio, isso porque, só existe o serviço em decorrência da demanda de terceiros, o que faz com que os resultados da prestação sejam de beneficiamento alheio (Lemos, 2016).

Para Alves Jr. (2010), na prestação de serviço, o cliente é quem define as etapas de execução ante a seu pagamento. E se por um lado esse aspecto é positivo pela busca contínua da satisfação do comprador, por outro não exime as prestadoras de serviço de lidarem com dificuldades como, manter contínua a qualidade dos serviços; enfrentar a facilidade de reprodução dos serviços por parte da concorrência; encarar uma intensa necessidade de inovação; tratar da complexidade da gestão dos processos; ser refém de uma visão de maior risco por parte do cliente; e a dificuldade de estabelecer uma padronização.

2.2.2 Prestação de serviço de consultoria

Além de características como independência, imparcialidade e orientação, o processo de consultoria pode ser visto ainda como colaborativo, de caráter investigativo e com zelo pelo profissionalismo. Para excelência no serviço prestado, a consultoria requer um profissional qualificado para as atividades que serão desempenhadas, no entanto, desde o princípio os clientes devem estar cientes que não existem soluções mágicas (Jacintho, 2004).

De modo geral, dentre os tipos de consultoria existentes, as empresas podem ser classificadas de duas formas: a consultoria especializada, aquela que tem sua atuação voltada para atuação específica em determinadas áreas (finanças, recursos humanos, sistema de informação, etc.); e a consultoria geral, a qual tem característica multidisciplinar e pode ofertar serviços que abranjam a empresa na totalidade (Cunha, 2013).

Voss (2019) revela que um consultor, é geralmente, um profissional independente que presta serviços pontuais e que não deve agir como executor. No que tange o tipo de atuação, os consultores podem ser diferenciados entre internos e externos: enquanto o consultor interno, está encaixado em uma hierarquia, portanto agem frequentemente por imposição, com o intuito de facilitar a atuação de determinadas áreas, os consultores externos, são mais custosos ao orçamento da empresa e levam mais tempo para obter certas informações, mas são considerados mais assertivos e com *feedbacks* mais sinceros sobre a real situação encontrada (Block, 2004).

2.3 Estrutura de custos no setor de serviços

As prestadoras de serviço possuem características específicas, que precisam ser esclarecidas para facilitar as decisões gerenciais, tais como o custo de disponibilidade e o custo de utilização. Disponibilidade, diz respeito a uma estrutura mínima de prontidão para satisfazer as necessidades do cliente a qualquer momento e em qualquer local, enquanto a utilização, refere-se à ocorrência real do aproveitamento do serviço disponível (Gallo; Paschoal, 2003).

Quando o intuito é apontar quais serviços ofertar, que tipos de investimentos podem ser realizados para melhorar a prestação do serviço ou qual o preço ideal para ser trabalhado, a análise Custo x Volume x Lucro (CVL), é bastante eficiente para subsidiar decisões (Garrinson; Noreen; Brewer, 2013). A análise CVL tem por intuito facilitar a compreensão a respeito da correlação existente entre os custos fixos, variáveis, lucro, volume de vendas e as atividades de intermediação de todos esses processos (Wernke, 2004).

Para Lins e Silva (2005) alguns indicadores relevantes derivados de cálculos de análise CVL são ferramentas de controle dos custos de empresas de serviço capazes de serem usadas como termômetro das atividades realizadas. Sobre isso, destacam: margem de contribuição, ponto de equilíbrio, alavancagem operacional e margem de segurança (Atkinson *et al.*, 2012).

No caso do setor de serviços a margem de contribuição é requisitada para avaliar os resultados das atividades prestadas, e cada serviço deve estar associado a suas respectivas receitas e seus custos geradores para tornar mais simples sua identificação (Leitão; Silva, 2006).

O ponto de equilíbrio, por sua vez, é visto como o ponto nulo na relação entre a receita e os custos, abaixo desse ponto os custos e despesas são superiores à receita compondo um quadro de prejuízo, assim como acima desse ponto entra-se em uma faixa de lucratividade (Martins, 2018).

O conceito de alavancagem operacional, se refere ao comportamento dos lucros diante de oscilações na receita de vendas (Garrison; Norren; Brewer, 2013). Neste indicador as incertezas dos lucros são evidenciadas em detrimento das incertezas de vendas e a otimização dos custos fixos é dada pelo aumento no volume de vendas (Dantas; Medeiros; Lutosa, 2006).

Por fim, a margem de segurança é considerada como o excedente das vendas acima do ponto de equilíbrio (Bornia, 2010). Nessa faixa a empresa pode operar sem apresentar prejuízo, quanto menor o ponto de equilíbrio, melhor a margem de segurança e quanto maior o ponto de equilíbrio pior a margem de segurança, pois fração de lucratividade será menor (Wernke, 2004).

3 METODOLOGIA

O estudo pode ser classificado como pesquisa-ação, que de acordo com Thiollent (2018), tem base empírica e um viés cooperativo direcionado a resolução de situações de maneira conjunta entre pesquisadores e participantes.

Dentre os métodos de coleta e análise de dados, empregou-se a pesquisa documental, em que o pesquisador analisa não apenas documentos impressos, mas sim qualquer tipo de material que possa agregar a investigação (Severino, 2018), e as entrevistas com roteiro semiestruturado, na qual o pesquisador pode guiar o andamento de acordo com pontos considerados importantes de serem abordados (Gil, 2017).

3.1 Definição do objeto de estudo

A empresa pesquisada, denominada Scoupe Consultoria Júnior, é uma empresa júnior (EJ), localiza na cidade de Congonhas, Minas Gerais. Atualmente a empresa oferece serviços de consultoria em: planejamento estratégico; gestão de estoque; gestão econômica; gestão da qualidade; dimensionamento mecânico; gestão da produção, estudo de layout; análise térmica e projetos hidráulicos.

A empresa pesquisada, contava em outubro de 2020 com 15 colaboradores: cinco diretores e dez assessores. Por ser uma empresa júnior, onde a mão de obra direta era obtida pelo voluntariado, algumas peculiaridades devem ser consideradas no processo de precificação, como o valor homem/hora trabalhada, que a empresa não mensurava por considerar inviável estipular o tempo gasto em horas na execução de uma prestação de serviço. Com isso, a precificação considerava o valor do dia dos membros envolvidos no projeto.

Cada colaborador da empresa devia cumprir uma jornada de 20 horas semanais, o que geraria por volta de 80 horas mensais. Na estimativa da empresa, o preço do serviço era dado considerando, além do tempo (em dias) despendido na execução, o número total de membros envolvidos na execução, portanto, faz sentido considerar o preço de apenas um colaborador para os cálculos posteriores. Outro aspecto de peculiaridade na precificação da empresa é fato de o contrato ser fechado com antecedência, dificultando a análise de tempos de ociosidade dos colaboradores.

3.2 Coleta de dados

Foram coletados dados acerca das informações financeiras da empresa, tais como DRE, balanços de caixa e registros internos de gestão de custos. Além disso, foram verificados os registros de precificação e controle dos clientes, usados pela empresa na prestação de serviços, além de acompanhar algumas prestações de serviço de dois clientes, para aplicação o método proposto por Wohlers (2017).

Para a compreensão adequada do problema, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com a diretora presidente, a diretora de PMO e dois colaboradores envolvidos no processo de precificação e projetos.

Na fase de entrevistas, foi utilizado um modelo de diagnóstico preliminar, baseado em diversos campos do conhecimento, mas que aborda principalmente aspectos relacionados a gestão estratégica, gestão da produção, gestão financeira e gestão da qualidade. As respostas necessárias para consolidar os dados do diagnóstico, foram obtidas por meio de uma entrevista com a diretora presidente da empresa. O encontro foi roteirizado conforme as fases e os parâmetros dispostos na planilha de diagnóstico e os elementos encontrados foram avaliados com notas, dadas pelo pesquisador, e cada questão tinha um peso, pré-definido com base no

impacto do campo do conhecimento ao qual a pergunta se relacionava e com a importância para o desempenho organizacional.

A empresa apresenta um conhecimento satisfatório sobre a gestão do negócio, mas para se manter competitiva é preciso consolidar boas práticas e otimizar lacunas e problemas encontrados para elevação do grau de maturidade na gestão do negócio. No entanto, no âmbito da gestão econômica, a empresa não possui indicadores financeiros para orientação de suas demandas; não existe um entendimento completo de como os serviços ofertados impactam nos resultados financeiros; e falta um método padronizado para precificar suas atividades considerando todos os custos, uma vez que os preços são estabelecidos de acordo com base nos padrões de outros serviços já prestados.

3.3 Modelo metodológico

A pesquisa seguiu estudo intervencionista proposto por Wohlers (2017), no qual, é sugerido uma régua decisória para dar suporte a tomada de decisão dos gestores, por meio de análise de fatores-chave estabelecidos pela empresa e avaliados de acordo com pesos propostos para cada um com base na escala *Likert*. Esta escala é muito utilizada em questionários, principalmente em pesquisas de opinião, onde os entrevistados apontam o grau de concordância relativo à situação proposta (Wohlers, 2017 *apud* Dalmoro; Vieira, 2013). Esse método foi aplicado, na fase de acompanhamento da prestação de serviço da empresa, e a escala Likert, foi utilizada no momento de análise dos fatores-chave de decisão que a empresa respondia para verificar a viabilidade de assumir um novo serviço.

Para Wohlers (2017) associar a avaliação de fatores-chave ao uso da régua de decisão, podem contribuir para mais assertividade nas deliberações de aceite de uma demanda. Dessa forma é possível estabelecer cinco fatores-chave e atribuir pesos para cada um de acordo com sua importância para a organização. No estudo, é proposto que os fatores-chave sejam estabelecidos em conjunto com o gestor responsável por meio de entrevistas, para que os pontos considerados importantes para a empresa sejam contemplados nessa análise qualitativa. Os pesos de cada fator também foram obtidos seguindo os mesmos passos e respeitando a importância que cada fator representava para a empresa.

O autor propõe, que os pesos na escala se iniciem em 0% e subam 25% até completarem o último ponto de 100%. Além disso, ao associar a régua de decisão aos fatores-chave é necessário estabelecer a chamada, Margem Atrativa de Demanda (MAD), e os valores mínimo e máximo da régua de decisão.

Conforme Wohlers (2017), para encontrar o valor do MAD, utilizam-se os seguintes passos:

$$C = (a^1 * b^1) + (a^2 * b^2) + (a^3 * b^3) + (a^4 * b^4) + (a^5 * b^5)$$

$$C = (a^1 * b^1) + (a^2 * b^2) + (a^3 * b^3) + (a^4 * b^4) + (a^5 * b^5) \quad (1)$$

$$MAD \text{ total} = (\text{Valor máximo}) - (\text{Valor mínimo})$$

$$MAD \text{ total} = (\text{Valor máximo}) - (\text{Valor mínimo}) \quad (2)$$

$$MAD = (MAD \text{ total}) / (10) \quad MAD = (MAD \text{ total}) / (10) \quad (3)$$

$$VR = (MAD * C) + (\text{Valor mínimo}) \quad VR = (MAD * C) + (\text{Valor mínimo}) \quad (4)$$

Onde:

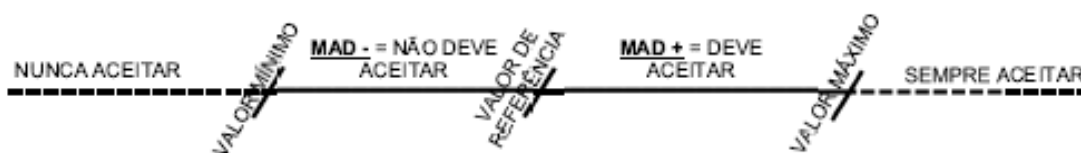
C=Pontuação total;

a= Peso de cada fator;

b= Percentual da escala de cada fator.

De posse do valor correspondente ao MAD, é possível obter o valor de referência, multiplicando-o pela pontuação total das respostas e somando-o ao valor mínimo. Desta forma, o gestor terá uma régua de decisão, conforme a Figura 1, para embasar suas decisões.

Figura 1 - Régua de decisão



Fonte: Wohlers (2017).

Se o valor obtido por meio dos cálculos realizados for inferior ao valor mínimo, deve-se rejeitar a demanda, enquanto, se o valor for superior ao valor máximo, recomenda-se sempre aceitar a demanda. Por fim, se o valor de referência estiver entre o máximo e o mínimo, cabe análise do gestor, orientado por dados qualitativos que favoreçam o processo decisório.

4 RESULTADOS

Na Tabela 1, é possível notar que, na coluna Projeção 2021, foram estimadas as receitas, os custos e as despesas do ano de 2021 com base nos dados coletados na própria empresa.

Tabela 1 - Demonstração dos Resultados dos Exercícios de 2019 e 2020

Demonstração do Resultado do Exercício		2019	2020	Projeção 2021
1.	RECEITAS			
1.1	<i>Receita Operacional Bruta</i>	R\$ 2.190,00	R\$ 3.028,00	R\$ 3.900,00
1.1.1	Venda de Produtos	R\$ -	R\$ -	R\$ -
1.1.2	Venda de Mercadorias	R\$ -	R\$ -	R\$ -
1.1.3	Venda de Serviços	R\$ 2.190,00	R\$ 3.028,00	R\$ 3.900,00
1.2	<i>(-) Deduções das Vendas</i>	R\$ -	R\$ -	R\$ -
1.2.1	ICMS	R\$ -	R\$ -	R\$ -
1.2.2	PIS	R\$ -	R\$ -	R\$ -
1.2.3	COFINS	R\$ -	R\$ -	R\$ -
1.2.4	Abatimentos e descontos Concedidos	R\$ -	R\$ -	R\$ -
1.2.5	Devoluções de Vendas	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 2.190,00	R\$ 3.028,00	R\$ 3.900,00
2.	CUSTOS			
2.1	<i>Custos Operacionais</i>	R\$ 610,13	R\$ 120,00	R\$ 154,56
2.1.1	Custo dos Serviços Prestados	R\$ 610,13	R\$ 120,00	R\$ 154,56
2.1.2	Custo dos Produtos Vendidos	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2.1.3	Custo das Mercadorias Vendidas	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	LUCRO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 1.579,87	R\$ 2.908,00	R\$ 3.745,44
3.	DESPESAS			
3.1	<i>Despesas Operacionais</i>	R\$ 1.159,98	R\$ 1.997,09	R\$ 2.572,21
3.1.1	Despesas Administrativas e Comerciais	R\$ 1.472,26	R\$ 1.156,25	R\$ 1.489,23
3.1.2	Despesas Financeiras Líquidas	R\$ 585,43	R\$ 869,48	R\$ 1.119,87
3.1.3	Receitas Financeiras Líquidas	-R\$ 897,71	-R\$ 28,64	-R\$ 36,89
	LUCRO OPERACIONAL LÍQUIDO	R\$ 419,89	R\$ 910,91	R\$ 1.173,23

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com a projeção de 2021, a análise de custos e despesas foram feitas a partir das diferenças entre as metodologias utilizadas e as particularidades da empresa estudada, para assim, identificar cada despesa conforme o método de custeio utilizado.

Quadro 3 - Itens considerados em cada metodologia

Demonstração do Resultado do Exercício		Método de custeio	
		Variável	Pleno
1.	RECEITAS		
1.1	Receita Operacional Bruta		
1.1.1	Venda de Produtos	N/A	N/A
1.1.2	Venda de Mercadorias	N/A	N/A
1.1.3	Venda de Serviços	N/A	N/A
1.1.4	Outras receitas	N/A	N/A
1.2	(-) Deduções das Vendas		
1.2.1	ICMS	N/A	N/A
1.2.2	PIS	N/A	N/A
1.2.3	COFINS	N/A	N/A
1.2.4	Abatimentos e descontos Concedidos	N/A	N/A
1.2.5	Devoluções de Vendas	N/A	N/A
	RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA		
2.	CUSTOS		
2.1	Custos Operacionais		
2.1.1	Custo dos Serviços Prestados	X	X
2.1.2	Custo dos Produtos Vendidos	N/A	N/A
2.1.3	Custo das Mercadorias Vendidas	N/A	N/A
	LUCRO OPERACIONAL BRUTO		
3.	DESPESAS		
3.1	Despesas Operacionais	N/A	X
3.1.1	Despesas Administrativas e Comerciais	N/A	X
3.1.2	Despesas Financeiras Líquidas/outras despesas	X	X
3.1.3	Receitas Financeiras Líquidas/outras receitas	N/A	X
	LUCRO OPERACIONAL LÍQUIDO		

Fonte: Elaborado pelos autores.

A partir do Quadro 3, é possível observar que a Receita Operacional Bruta, proveniente de vendas de serviços no caso específico da empresa estudada, não foi considerada em nenhum dos métodos de custeio utilizados, por se tratar de faturamento. As deduções das vendas, que poderiam ter sido utilizadas no método de custeio pleno, não foram consideradas por não serem registrada nenhuma ocorrência dessa natureza nos anos analisados.

Em relação aos custos, foram considerados em ambos os custeios, o Custo dos Serviços Prestados, por se tratar dos custos diretamente ligados a prestação dos serviços oferecidos pela empresa e variar proporcionalmente a sua execução. Sobre as despesas, todas foram incluídas no custeio pleno, inclusive as Receitas Financeiras/outras receitas, que tinham seus valores subtraídos dos custos e despesas da organização. Para o custeio variável, foram consideradas apenas as

Despesas Financeiras Líquidas/outras despesas, pois para a realidade estudada, esses gastos eram despendidos com os colaboradores em treinamentos e promoção de desenvolvimento dos membros, característica que faz com que essas despesas variem proporcionalmente ao número de pessoas.

Entre os métodos de custeio utilizados nessa pesquisa, algumas diferenças podem ser apontadas no cálculo de cada um, como, por exemplo:

- Custeio da empresa: Inicialmente a precificação da empresa considerava o salário mínimo nacional como base para estabelecer o valor diário da mão de obra de seus colaboradores. Dessa forma, não eram considerados os custos da empresa na hora de realizar a construção de um orçamento. Atualmente, existe uma precificação que considera os gastos fixos da empresa com a adição de uma margem de lucro de 30% revertida em projetos internos da empresa. O valor praticado até o momento da pesquisa era de R\$ 19,50 por dia.
- Custo variável: após identificar os custos no Quadro 3 e somar seus valores conforme apresentado pelas projeções da Tabela 1, obteve-se a quantia de R\$ 1.274,43. Ao dividirmos esse valor pelas 80 horas/homem trabalhadas mensalmente, temos o custo variável de R\$ 15,93. Esse custo, representa o mínimo apurado para precificar o dia dos colaboradores envolvidos na prestação e serviço.
- Custo pleno: utilizando a projeção/2021, da Tabela 1, e após identificar os custos e despesas no Quadro 3, chegou-se na soma de R\$ 2.726,77 no caso do custo pleno. Ao dividir o montante pelas 80 horas/homem mensais, o valor é de R\$ 34,08. Nesse caso, todos os custos e despesas da empresa foram considerados para subsidiar a precificação de seus serviços.

Margem do valor máximo: a margem de contribuição adotada para o custo pleno foi de 30% e por meio de sua adoção obtém-se a margem líquida.

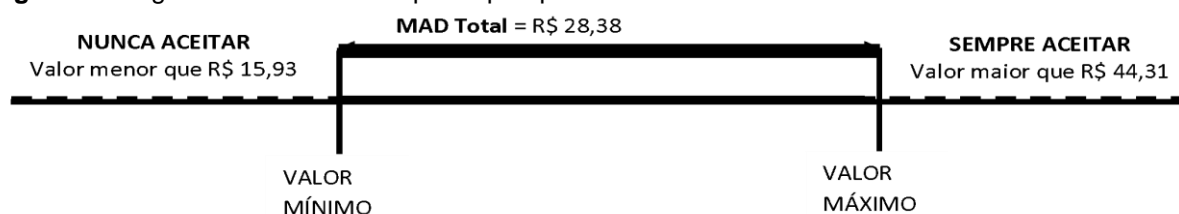
Tabela 2 - Resumo dos métodos de custeio utilizados

Custo de referência	Método	Valo MO/dia	Margem líquida esperada	Margem líquida
Mínimo	Custo variável	R\$ 15,93	0%	R\$ 15,93
Empresa	Custo empresa	R\$ 15,00	30%	R\$ 19,50
Máximo	Custo pleno	R\$ 34,08	30%	R\$ 44,31

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 2 resume os métodos citados segundo os dados financeiros obtidos. Após as devidas diferenciações, a régua decisória apresentada na Figura 4, foi construída de maneira mais completa.

Figura 4 - Régua de decisão da empresa pesquisada



Fonte: Adaptado de Wohlers (2017).

Foi necessário estipular, em conjunto com a equipe responsável, os fatores-chave que fariam sentido para o contexto em que a empresa está inserida. Cada um dos fatores e seus respectivos pesos, foram definidos em conjunto com a empresa e representam aspectos considerados importantes na prestação do serviço, conforme disposto no Quadro 4.

Quadro 4 - Fatores-chave

Fatores-chave	Descrição	Peso
Risco de inadimplência	Fator considerado importante devido ao ambiente no qual a empresa está inserida, onde existe um grande percentual de clientes, que por falta de certo planejamento, acabam fechando suas empresas em um curto período, tornando o risco de inadimplência alto.	2,4
Prazo de entrega	Outro quesito importante de ser analisado, é o prazo existente para entrega do serviço, pois essa informação influencia diretamente na quantidade de colaboradores alocados nos projetos e conseqüentemente no preço final do serviço.	2,0
Importância do cliente	Esse é um fator relevante quando analisado sob a ótica do faturamento. Quanto determinado cliente corresponde as metas anuais de faturamento da empresa.	1,3
Volume de tarefas	Também está diretamente relacionado a quantidade de membros orientados para o projeto e ao preço final do serviço. Para avaliar esse quesito, a empresa deve analisar se tem mão de obra disponível de modo que ao assumir o compromisso as atividades internas não sejam comprometidas.	2,0
Nível de conhecimento	Esse fator se relaciona ao fato de existir mão de obra qualificada a disposição da execução das atividades do projeto, ou se será necessário treinar colaboradores durante a execução do serviço. O fator se relaciona também com a possibilidade de existir ou não retrabalho.	2,3
Total		10,0

Fonte: Elaborado pelos autores.

Havia cinco critérios de escolha para cada elemento chave, e apesar de Wohlers (2017) sugerir iniciar a escala com 0% e aumentar 25% até atingir 100%, optou-se por iniciar a escala com -100% e aumentar 50% até chegar a +100%, uma vez que a proposta inicial não permitia que nenhuma avaliação inferida fosse menor que o valor mínimo. Dessa forma, foi viabilizado a quantificação desses fatores até então qualitativos, conforme apresentado na Figura 5.

. **Figura 5** - Fatores-chave e seus critérios de decisão



Fonte: Elaborado pelos autores.

Para se obter o MAD por Ponto, dividiu-se o MAD Total pelo número de pontos da escala (10 pontos) e o resultado foi de um valor de R\$ 2,838 por ponto. De posse dessa informação, foi possível multiplicar esse valor pela quantidade de pontos que cada fator fez na escala e somar ao valor mínimo para se obter o valor base de decisão.

O valor do MAD por Ponto também foi multiplicado pelo peso de cada fator e o percentual que cada fator obteve somado ao valor mínimo, para se encontrar o valor de referência para decisão.

Após compreender a situação e as necessidades da empresa, aplicou-se a ferramenta proposta em dois potenciais clientes da empresa (aqui tratados como Cliente A e Cliente B). Nessa etapa, a gestora de projetos foi acompanhada pelo pesquisador para garantir que a ferramenta fosse utilizada da maneira como foi planejada.

4.1 Cliente A

O serviço solicitado foi um controle de estoque, para um cliente com um estoque altamente ocupado e que necessitava reduzir desperdícios e gerenciar melhor as entradas e saídas de materiais. O cliente realizou reuniões com a empresa prestadora de serviço para explicar os processos internos de entrada e saídas de produtos, além de detalhar como os itens eram armazenados e como se estimava a necessidade de aquisição de um novo produto.

Inicialmente a empresa aplicou o valor de R\$ 21,00 como valor da mão de obra por dia, ao invés de utilizar R\$ 44,31 que seria o valor que daria margem de lucro sem necessitar outras análises. Segundo a gestora, o valor utilizado no cenário de sempre aceitar as propostas era muito alto e poderia espantar os clientes, por isso optou-se por aumentos gradativos. Além disso, o orçamento foi feito considerando que seis colaboradores estariam ligados diretamente ao projeto durante 24 dias, o que resultou em um orçamento inicial de R\$ 3.024,00. No entanto, nas negociações entre a empresa e o cliente, o valor final do serviço ficou em R\$ 2.800,00, que seria pago em quatro parcelas. Diante disso, foi possível constatar que o valor diário final negociado com o cliente era de R\$ 19,44.

Ao ser questionada sobre como foi realizado o cálculo da mão de obra por dia, a gestora explicou que aplicou uma porcentagem maior de lucro em relação ao custeio praticado pela empresa.

Figura 6 - Análise dos fatores-chave para Cliente A

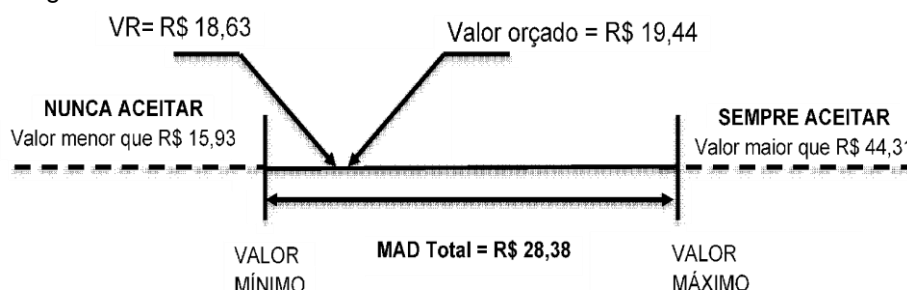


Fonte: Elaborado pelos autores.

Na análise dos fatores de decisão, a pontuação total dos fatores foi de 0,95 e o valor de referência obtido, foi de R\$ 18,63. A Figura 6 apresenta os fatores-chave para decisão do cliente A e os fatores relevantes durante sua análise são vistos a seguir.

- Risco de inadimplência: esse cliente apresenta risco médio (0% na escala), apesar de ter certa solidez no mercado, por ter uma atuação de mais de 10 anos, a empresa não tem nenhum histórico de relacionamento com esse cliente e não consegue, portanto, ter nenhum tipo de garantia de pagamento.
- Prazo de entrega: (-50% na escala) o cliente tinha pressa na execução do serviço, relatando ser um dos aspectos mais importantes para ele. O prazo estipulado foi de 24 dias úteis.
- Importância do cliente: (+50% na escala) esse cliente era considerado importante, tanto pelo fato de seu projeto representar parcela significativa do faturamento anual planejado pela empresa, quanto pela experiência adquirida pela realização do projeto.
- Volume de tarefas: (-50% na escala) o volume de tarefas era alto e pesava ainda mais quando analisado em conjunto com o prazo de realização do projeto. O número de colaboradores teve que ser aumentado em uma readequação do projeto e por fim estavam escalados para executar o projeto 06 pessoas fora o gerente do projeto.
- Nível de conhecimento: (+100%) apesar do projeto ser importante, a empresa tinha experiência na execução de serviços de controle de estoque e os colaboradores estavam devidamente treinados para esse tipo de projeto.

Figura 7 - Régua decisória Cliente A



Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme a Figura 7, verificou-se que o valor diário, aceito pelo cliente, foi de R\$ 19,44, que está acima do valor de referência (R\$ 18,63) e do valor mínimo (R\$ 15,93), o que faz com que o valor aceito, esteja na região de MAD positivo, o que garantiu que a empresa aceitasse o projeto sem assumir altos risco e com garantias de retorno asseguradas.

4.2 Cliente B

O cliente B, era uma empresa nova no mercado que encontrava alguns desafios para estruturar suas atividades de maneira adequada e após o diagnóstico preliminar aplicado, detectou-se a necessidade de serviços de planejamento estratégico e gestão econômica.

Neste caso, a empresa aplicou o valor de R\$ 25,00 o valor da mão de obra por dia, o valor é superior ao praticado no primeiro projeto, mas ainda é inferior ao valor de R\$ 44,31 que, garantiria uma margem de lucro sem necessitar outras análises. Segundo a gestora, reforçou que, o valor utilizado para sempre aceitar as propostas poderia assustar os clientes, mas admitiu a necessidade de promover aumentos gradativos. Para esse orçamento, a gestora também aplicou uma porcentagem de lucro em relação ao custeio praticado pela empresa.

O orçamento do planejamento estratégico foi feito estimando a necessidade de três colaboradores durante 30 dias úteis, o que significaria um valor de R\$ 2.250,00. O orçamento de gestão econômica, por sua vez, considerou a utilização de dois colaboradores durante 16 dias úteis, o que se converteria em um valor de R\$ 800,00 pelo serviço.

Dessa forma, seriam empregados diretamente no projeto, cinco colaboradores por um período estimado de 30 dias úteis, a um valor total de R\$ 3.050,00. No entanto, o valor negociado com o cliente foi reduzido para R\$ 2.500,00 a ser pago em quatro parcelas. Assim, o novo valor diário após negociação, foi de R\$ 16,44.

Figura 8 - Análise dos fatores-chave para Cliente B



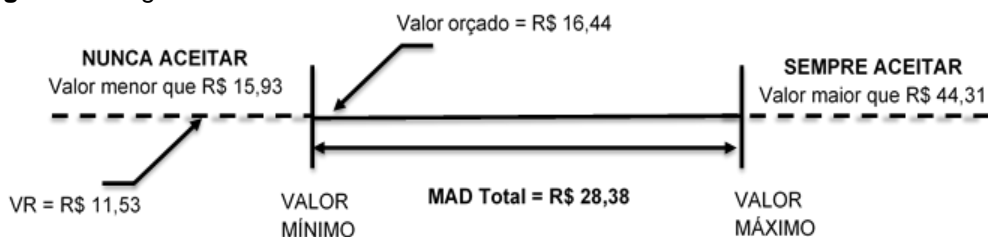
Fonte: Elaborado pelos autores.

Na análise dos fatores de decisão, a pontuação total dos fatores foi de -1,55 e o valor de referência obtido, foi de R\$ 11,53. A Figura 8 ilustra os fatores-chave para decisão do cliente B, e os tópicos relevantes para sua delimitação são vistas a seguir.

- Risco de inadimplência: esse cliente apresenta risco alto (-50% na escala), pois apesar do cliente apresentar certa familiaridade com o ramo de atuação da empresa por atuar de maneira informal há algum tempo, a estrutura formal da empresa existe há menos de um ano, gerando um risco alto de mortalidade desse negócio.
- Prazo de entrega: (0% na escala) o cliente não demandava urgência na realização do projeto, portanto a empresa pode planejar um cronograma considerado suficiente sem lançar mão de tantos colaboradores.
- Importância do cliente: (+50% na escala) o cliente era considerado importante, pela experiência adquirida na realização do projeto.
- Volume de tarefas: (-50% na escala) o volume de tarefas era alto pelo fato justamente de serem dois serviços, os quais demandavam muitas reuniões e pesquisas de mercado.

Nível de conhecimento: (0%) a empresa tem um bom conhecimento relacionado a serviços de gestão financeira, e uma baixa experiência em serviços de planejamento estratégico, por isso, optou-se por considerar o nível de conhecimento médio.

Figura 9 - Régua decisória Cliente B



Fonte: elaborado pelo autor.

Na Figura 9, verifica-se que o valor diário, aceito pelo cliente, foi de R\$ 16,44, que está acima do valor de referência (R\$ 11,53) e do valor mínimo (R\$ 15,93), o que faz com que o valor aceito, esteja na região de MAD positivo, o que indica que a empresa pode aceitar o projeto.

5 DISCUSSÕES

O estudo corroborou as afirmações de Alves Jr. (2010), ao constatar a importância do cliente de prestadoras de serviço na definição das etapas de execução ante a seu pagamento, atestando a dificuldade de padronização de algumas etapas.

Verificou-se também que uso adequado das informações extraídas de relatórios contábeis consegue respaldar a solução de incertezas referentes a situação econômica e financeira das MPE's (Bruni, 2014), conforme apurado durante a aplicação satisfatória da régua. A empresa avaliou o aceite de demandas a partir de fatores considerados importantes e em ambos os casos, a régua destacou questões relevantes, ao invés de simplesmente orientar para o aceite ou descarte das propostas.

A régua indicou que o valor orçado e o valor de referência do Cliente A estavam acima do valor mínimo, portanto, o projeto poderia ser celebrado sem isso implicar necessariamente em prejuízos de qualquer natureza. O resultado obtido foi bastante impactado pelo nível de conhecimento da empresa, que apresentava certa experiência em atividades de controle de estoque.

No caso do Cliente B, a empresa obteve um valor de referência consideravelmente inferior ao valor mínimo, principalmente pelo risco alto de inadimplência e pelo alto volume de tarefas. Diante disso, aceitar esse projeto, poderia implicar que a empresa não teria alguns fatores-chave contemplados. Na

prática, isso poderia se converter em atrasos no cronograma de execução, atrasos em pagamentos ou na inadimplência propriamente dita.

As entrevistas semiestruturadas permitiram entender o contexto da empresa e facilitou a análise documental dos dados financeiros fornecidos pela empresa, conforme proposto por Severino (2018) e Gil (2017). Dessa forma, foi possível tabular os dados anuais históricos dos anos de 2019 e 2020 e criar um Demonstrativo de Resultado do Exercício desses anos, que embasasse projeções financeiras do exercício seguinte, e assim subsidiar com esses dados a montagem da régua decisória.

A régua foi delimitada pelo método de custeio variável e de custeio pleno, como seus pontos mínimo e máximo respectivamente. Apesar de custeio variável não ser aceito do ponto de vista contábil (Martins, 2018), e a literatura apontar algumas limitações do custeio pleno (Vartanian, 2000), eles foram úteis na delimitação da régua. Todos os valores que ficasse entre esses dois pontos deviam ser analisados com base em fatores-chave para decisão (Wohlers, 2017), que foram propostos pelo pesquisador e discutidos com os gestores da empresa para se adequar a realidade existente.

Wohlers (2017), sugeria que a escala dos fatores-chave fosse dividida em cinco com valores percentuais de 0 a 100 com variações de 25% entre eles, no entanto, durante a pesquisa, notou-se que dessa forma, nenhum valor ficaria menor que o valor mínimo, ou seja, quase todas as propostas poderiam ser aceitas. Para contornar essa situação, a escala continuou sendo dívida em cinco, porém com valor percentuais de -100 à +100 e variações de 50% entre eles.

6 CONCLUSÃO

O estudo cumpriu seu objetivo de propor um modelo de gestão de custo que auxilie na precificação e tomada de decisão em micro e pequenas empresas prestadoras de serviços, com resultados satisfatórios obtidos em uma empresa de consultoria júnior, onde por meio de uma abordagem de pesquisa-ação, foi desenvolvida a aplicação de uma régua decisória, proposta por Fabio Wohlers em 2017.

Dentre as limitações do trabalho, deve-se considerar o fato da empresa estuda se tratar de uma empresa júnior, trazendo algumas particularidades na

Revista Produção Online. Florianópolis, SC, v. 23, n. 3, e-4724, 2023.

análise dos custos e despesas e impede que os resultados do estudo sejam replicados em escala, sendo necessários ajustes conforme o cenário. Outra limitação observada, é que o método exige constantes atualizações, por se basear em custos históricos para criação da projeção utilizada no modelo. Além disso, os fatores-chave são variáveis qualitativas que demandam avaliações consideradas subjetivas.

Apesar das particularidades, que não podem ser descartadas, o estudo chegou a resultados próximo do modelo proposto por Wohlers, visto que, foi possível subsidiar a tomada de decisão ao minimizar incertezas acerca das margens de contribuições e propor margens de contribuições mais estreitas ou mais largas, consoante ao cenário analisado por meio da régua. Portanto, pode-se afirmar que a aplicação desse modelo, consegue fortalecer a visão do empresário sobre a precificação mais adequada a ser adotada e viabilizar tomadas de decisões mais assertivas com base em análises racionais ao invés de arbitrariedades. Vale ressaltar, que a proposta não deve ser considerada substituta da análise humana por trás da tomada de decisão, pelo contrário, deve ser considerada aliada.

Para estudos futuros, é recomendável realizar pesquisas com o objetivo de criar ferramentas ou plataformas de apoio à decisão para prestadores de serviços, tendo em vista os resultados iniciais deste artigo e o estudo anterior conduzido por Wohlers (2017)

REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto - Contabilidade em Texto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145–159, 2012. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/33487>. Acesso em: 28 ago. 2019.

ALVES JR., S. I. A. **Estratégia na prestação de serviços transporte rodoviário de mercadorias no Brasil**. Dissertação (Mestrado) - Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, p. 51. 2010.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BLOCK, P. **Consultoria o desafio da liberdade**. Tradução de Andréa Filatro. 2ª. ed. São Paulo: Pearson Education, 2004.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, A. L. **A análise contábil e financeira**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CORRÊA, H. L.; CAON, M. **Gestão de serviços: lucratividade por meio de operações e de satisfação dos clientes**. São Paulo: Atlas, 2009.

CUNHA, J. L. L. **Consultoria organizacional [livro eletrônico]**. Curitiba: InterSaber, 2013.

DALMORO, M.; VIEIRA, K. M. Dilemas na construção de escala tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados? **Revista Gestão Organizacional**, Chapecó, v. 6, n. 3, 2013. Acesso em: 15 julho 2019.

DANTAS, J. A.; MEDEIROS, O. R. D.; LUSTOSA, P. R. B. Reação do mercado à alavancagem operacional: um estudo empírico no Brasil. **Revista Contabilidade Financeira**, São Paulo, n. 41, p. 72-86, maio/ago. 2006.

DATASEBRAE. Painel de empresas Sebrae. **DataSebrae**, 2020. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/totaldeempresas/>. Acesso em: 14 mar. 2021.

FITZSIMMONS, J. A.; FITZSIMMONS, M. J. **Administração de serviços: operações, estratégia e tecnologia da informação**. 7 ed. Porto Alegre: AMGH LTDA, 2014.

GALLO, M. F.; PASCHOAL, P. Z. CUSTOS DE SERVIÇOS. **VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos**, Punta del Este, 2003.

GARRISON, R. H.; NORREN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de Christiane de Brito. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IBGE. **Pesquisa Anual de Serviços**. IBGE. Rio de Janeiro, p. 8. 2018.

IBGE. **Demografia das empresas e estatísticas de empreendedorismo**. IBGE, Coordenação de Cadastro e Classificações. Rio de Janeiro, p. 131. 2020.

JACINTHO, P. R. B. **Consultoria empresarial: procedimentos para aplicação em micro e pequenas empresas**. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, p. 139. 2004.

KOTLER, P. **Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle**. Tradução de Ailton Bonfim Brandão. 10ª. ed. São Paulo: Pearson, 2007.

KOTLER, P.; KELLER, K. L. **Administração de marketing**. Tradução de Sonia Midori. 15ª. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2018.

LAS CASAS, A. L. **Marketing de Serviços**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LEITÃO, C. R. S.; SILVA, J. D. G. D. Utilização do custeio variável no gerenciamento de hotéis: uma pesquisa no setor hoteleiro do nordeste brasileiro. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 17, n. 3, p. 25-43, jul./set. 2006.

LEMOS, A. M. A. **Gestão tributária de contratos e convênios**. 5ª. ed. Salvador: Open Treinamentos Editora, 2016.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos: contém critérios de custeio ABC**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LINS, L. S.; SILVA, R. N. S. **Gestão empresarial com ênfase em custos**. Uma abordagem prática. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 11ª. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio baseado em atividades**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREZ JR., J. H.; OLIVEIRA, L. M. D.; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos**. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PESSOA, R. S.; DINIZ, F. Os Principais desafios que as Pequenas e Médias empresas (PME's) enfrentam no Brasil. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Micro e Pequenas Empresas**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 137-161, Jan./Abr. 2017.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 24 ed. São Paulo: Cortez, 2018.

SILVEIRA, D. V.; SCHMIDT, P. **Fatores que influenciam na precificação dos serviços contábeis**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Rio Grande do Sul, p. 20. 2015.

THIOLLENT, M. **Metodologia da pesquisa-ação**. 18 ed. São Paulo: Cortez, 2018.

VARTANIAN, G. H. **O método de Custeio Pleno: uma análise conceitual e empírica**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo. 2000.

VOSS, A. **Assessoria, consultoria e avaliação de serviços, programas e projetos sociais**. Curitiba: InterSaberes, 2019.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. 2 ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

WERNKE, R. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WOHLERS, F. **Custeio da prestação de serviços de usinagem em pequenas e médias empresas e minimização de incertezas para precificação**. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial) - Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, p. 77. 2017.

AUTORES

Ícaro Guilherme Félix da Cunha

Graduado em Engenharia de Produção (IFMG/2021). Atualmente, é aluno de doutorado direto pelo programa de Engenharia de Produção da Escola de Engenharia de São Carlos (EESC) - Universidade de São Paulo (USP). Como pesquisador de doutorado, na linha de Gestão de Desempenho de Operações, investiga desenvolvimento de métricas quantitativas de ESG utilizando variáveis dos ODS para avaliar Investimentos Socialmente Responsáveis, no grupo de pesquisa ADESP.

Renata Veloso Santos Policarpo

Departamento de Engenharia de Produção do Instituto Federal de Minas Gerais de Congonhas. Graduada em Administração (UFSJ/2002) e Ciências Contábeis (FUMEC/2019), possui mestrado em Administração (FUMEC/2009), especialização em Gestão estratégica em Finanças (UFSJ/2006), MBA em Gestão de Negócios (FGV/2005) e doutorado em Administração (UFMG/2016). Atualmente realiza pós-doutorado pelo programa de Engenharia de Produção da Escola de Engenharia de São Carlos (EESC) – Universidade de São Paulo (USP) e atua no grupo ADESP.



Artigo recebido em: 22/08/2023 e aceito para publicação em: 01/10/2023

DOI: <https://doi.org/10.14488/1676-1901.v23i3.4724>