

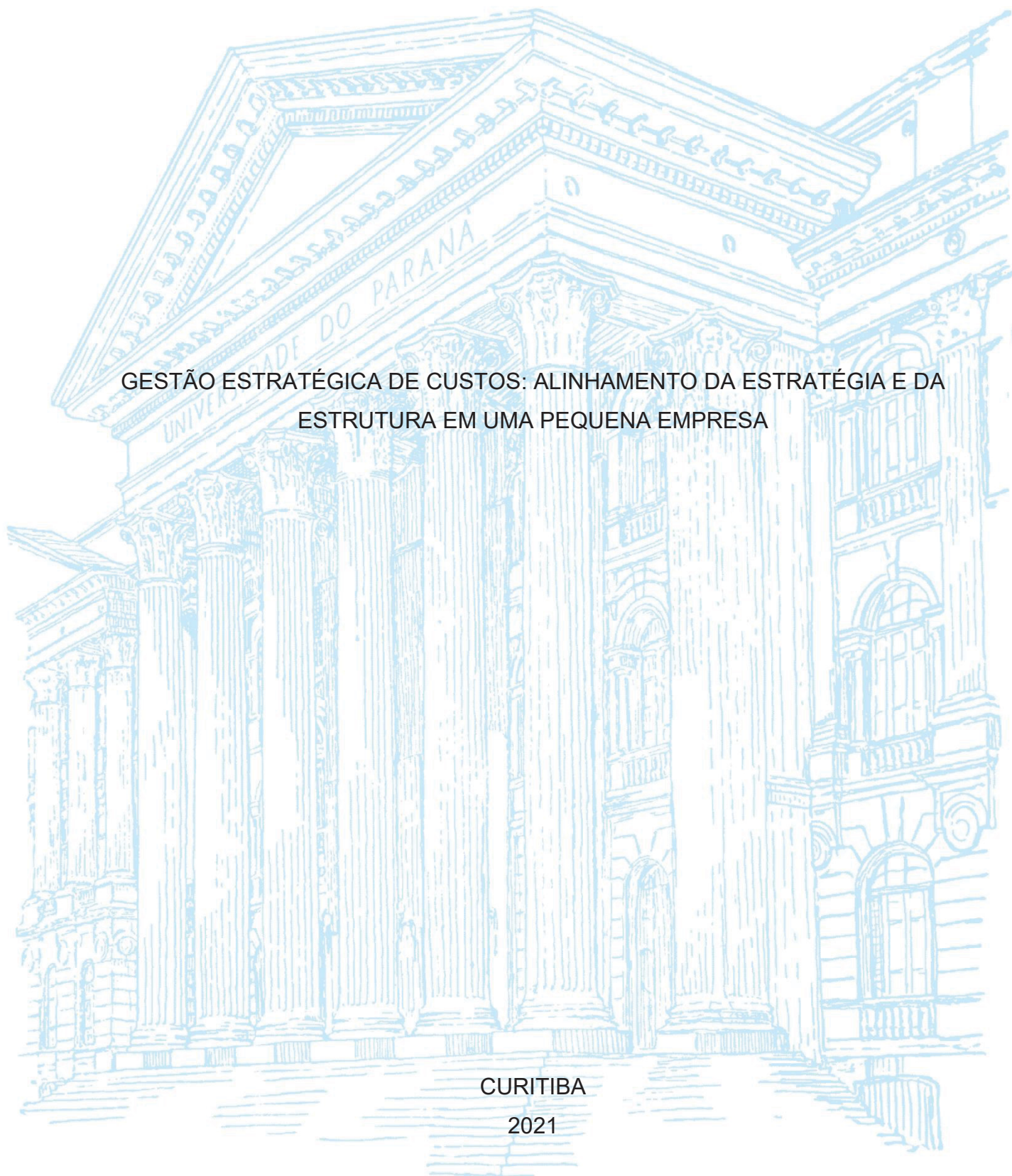
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CARLA CHRISTINA RAVANEDA DA COSTA

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: ALINHAMENTO DA ESTRATÉGIA E DA
ESTRUTURA EM UMA PEQUENA EMPRESA

CURITIBA

2021



CARLA CHRISTINA RAVANEDA DA COSTA

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: ALINHAMENTO DA ESTRATÉGIA E DA
ESTRUTURA EM UMA PEQUENA EMPRESA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Gestão De Organizações, Liderança e Decisão, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito à obtenção do título de Mestre em Gestão de Organizações, Liderança e Decisão – Administração.

Orientador: Prof. Dr. Claudimar Pereira da Veiga
Coorientadora: Prof^a. Dr^a. Cássia Rita Pereira da Veiga

CURITIBA

2021

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS SOCIAIS
APLICADAS – SIBI/UFPR COM DADOS FORNECIDOS PELO(A) AUTOR(A)
Bibliotecária: Maria Lidiane Herculano Graciosa – CRB 9/2018

Costa, Carla Christina Ravaneda da
Gestão estratégica de custos: alinhamento da estratégia e da estrutura
em uma pequena empresa / Carla Christina Ravaneda da Costa. - 2021.
142 p.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná. Programa
de Pós-Graduação em Gestão de Organizações, Liderança e Decisão, do
Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Orientador: Claudimar Pereira da Veiga.
Coorientadora: Cássia Rita Pereira da Veiga.

Defesa: Curitiba, 2021.

1. Gestão estratégica. 2. Gestão de custos. 3. Vantagem
comparativa (Comércio). 4. Contabilidade de custo. I. Universidade
Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de
Pós-Graduação em Gestão de Organizações, Liderança e Decisão.
II. Veiga, Claudimar Pereira da. III. Veiga, Cássia Rita Pereira da.
IV. Título.

CDD 658.04



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO GESTÃO DE
ORGANIZAÇÕES, LIDERANÇA E DECISÃO - 40001016172P9

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES, LIDERANÇA E DECISÃO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da dissertação de Mestrado de **CARLA CHRISTINA RAVANEDA DA COSTA** intitulada: **GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: ALINHAMENTO DA ESTRATÉGIA E DA ESTRUTURA EM UMA PEQUENA EMPRESA**, sob orientação do Prof. Dr. CLAUDIMAR PEREIRA DA VEIGA, que após terem inquirido a aluna e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa. A outorga do título de mestra está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 21 de Dezembro de 2021.

Assinatura Eletrônica
22/12/2021 12:27:23.0
CLAUDIMAR PEREIRA DA VEIGA
Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica
06/01/2022 22:09:40.0
ADEMIR CLEMENTE
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica
25/01/2022 13:51:10.0
ALCEU SOUZA
Avaliador Externo (PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO
PARANÁ)

Assinatura Eletrônica
22/12/2021 14:21:38.0
LUCIANA SANTOS COSTA VIEIRA DA SILVA
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARÁIBA/UFPB)

Avenida Prefeito Lothario Meissner, 632 - CURITIBA - Paraná - Brasil
CEP 80210-170 - Tel: (41) 3360-4464 - E-mail: ppgold@ufpr.br
Documento assinado eletronicamente de acordo com o disposto na legislação federal Decreto 8539 de 08 de outubro de 2015.
Gerado e autenticado pelo SIGA-UFPR, com a seguinte identificação única: 139224
Para autenticar este documento/assinatura, acesse
<https://www.prppg.ufpr.br/siga/visitante/autenticacaoassinaturas.jsp>
e insira o código 139224

Dedico este trabalho ao meu tio Anderson Serpe e ao meu primo Paulo Sérgio Ravaneda que viraram anjinhos no ano de 2021.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me fortalecido neste processo.

Aos meus pais e ao meu irmão por terem tido paciência e por acreditarem que eu realizaria mais esse sonho.

As minhas sobrinhas, comadre e tias Tiana e Nenza por oferecerem o amor, a compreensão e a esperança que meu coração precisou.

Aos meus colegas de trabalho por cobrirem minhas faltas e atrasos (rsrsrs).

Aos meus orientadores que foram sempre extraordinários comigo e com o meu aprendizado.

Aos professores e colegas do PPGOLD e das disciplinas externas que fiz.

E por fim, mas não menos importante, aos meus amigos. Ah! Sem esses eu nada seria.

RESUMO

A busca por estratégias que ofereçam maiores lucros e vantagens competitivas sustentáveis tem sido o foco gerencial das empresas. No encaixe desta estratégia, muitas teorias e estudos empíricos que demonstram sua aplicação no ambiente de negócios vêm se reformulando ao longo do tempo. Da convergência na relação entre estratégia e estrutura e com o objetivo de estudar como esses elementos se interligam surge em meados de 1980, a Gestão Estratégica de Custos (GEC). Seu propósito consistiu em avaliar, a partir do levantamento dos custos de uma organização, as melhores opções estratégicas passíveis de serem adotadas. Tais estratégias seriam formuladas visando o foco gerencial de obter maiores lucros e vantagens competitivas. Tendo como base a fundamentação teórica de que a GEC subsidia o processo de tomada de decisão estratégica com embasamento nas informações de custos da empresa, este trabalho desenvolveu um estudo de caso único e empírico que objetivou verificar se a implementação de uma gestão de custos variáveis unitários com base nos pressupostos do custeio direto auxiliaria no processo decisório estratégico de um restaurante de pequeno porte. Para responder o problema de pesquisa definido por “Os conceitos de GEC podem ser aplicados de forma empírica em uma MPME?”, o objetivo geral deste estudo foi o de avaliar, por meio do desenvolvimento de um estudo de caso único, a relação entre a Gestão de Custos, a Gestão Estratégica de Custos e a Gestão Estratégica de uma MPME com o propósito de compreender como a GEC auxilia na decisão estratégica do negócio. Dentre os principais achados, pode-se compreender que a literatura ainda não apresentou um consenso com relação ao que poderia fundamentar e formular o conceito da GEC, tampouco sobre como mensurar a sua prática. Todavia, o *corpus* analisado identificou uma vertente teórica para a delimitação da GEC com base em autores da década de 1990. Na perspectiva empírica, este trabalho mostrou o potencial de se combinar o mapeamento dos custos, a gestão de custo e a implementação estratégica como recursos da GEC em uma pequena empresa, defendendo que os conceitos da GEC podem ser aplicados a uma MPME.

Palavras-chave: Estratégia. Custeio Direto. Gestão de Custos. Gestão Estratégica de Custos. Vantagem Competitiva.

ABSTRACT

The search for strategies that offer greater profits and sustainable competitive advantages has been the managerial focus of companies. In pursuit of this strategy, many theories and empirical studies that demonstrate its application in the business environment have been reformulated over time. From the convergence in the relationship between strategy and structure and with the objective of studying how these elements are interconnected, the Strategic Cost Management (SCM) emerged in the mid-1980s. Its purpose was to evaluate, based on an organization's cost survey, the best strategic options that could be adopted. Such strategies would be formulated aiming at the managerial focus of obtaining greater profits and competitive advantages. Based on the theoretical foundation that SCM subsidizes the strategic decision-making process based on the company's cost information, this work developed a unique and empirical case study that aimed to verify if the implementation of a unit cost variable management based on the assumptions that direct costing would help in the strategic decision-making process of a small restaurant. In order to answer the research problem defined by "Can the SCM concepts be applied empirically in an MSME?", the general objective of this study was to evaluate, through the development of a single case study, the relationship between the Cost Management, Strategic Cost Management and Strategic Management of an MSME with the purpose of understanding how SCM helps in the strategic decision of the business. Among the main findings, it can be understood that the literature has not yet presented a consensus regarding what could support and formulate the concept of SCM, nor on how to measure its practice. However, the analyzed corpus identified a theoretical aspect for the delimitation of the SCM based on authors from the 1990s. In the empirical perspective, this work showed the potential of combining cost mapping, cost management and strategic implementation as resources of the SCM in a small company, arguing that the concepts of the SCM can be applied to an MSME.

Keywords: Competitive advantage. Costs management. Direct Costing. Strategic Cost Management. Strategy.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – RACIONAL DA DISSERTAÇÃO	21
FIGURA 2 – EMPRESAS NO PARANÁ.....	25
FIGURA 3 – TOTAL DE EMPRESAS POR CATEGORIA NO PARANÁ.....	26
FIGURA 4 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA DISSERTAÇÃO.....	41
FIGURA 5 – MATRIZ DE CODIFICAÇÃO DE CONVERGÊNCIA.....	48
FIGURA 6 – RACIONAL DOS OBJETIVOS DO ESTUDO DE CASO	49
FIGURA 7 – FLUXOGRAMA ESTUDO DE CASO.....	55
FIGURA 8 – DIAGRAMA DA METODOLOGIA RSL E METANARRATIVA.....	56
FIGURA 9 – GRÁFICO DO SCORE CITAÇÕES ARTIGOS POR ANO.....	58
FIGURA 10 – EVOLUÇÃO TEMPORAL DAS PUBLICAÇÕES.....	61
FIGURA 11 – REDE DE RELACIONAMENTO DAS REFERÊNCIAS DO CORPUS COCITADOS.....	64
FIGURA 12 – PAÍSES COM MAIOR CONTRIBUIÇÃO	67
FIGURA 13 – NUVEM DE PALAVRAS.....	68
FIGURA 14 – CLUSTERS DE TENDÊNCIA ENTRE AS PALAVRAS-CHAVE.....	69
FIGURA 15 – DIAGRAMA BIDIMENSIONAL DAS PALAVRAS-CHAVE DO CORPUS GERAL.....	71
FIGURA 16 – ABORDAGENS METODOLÓGICAS	76
FIGURA 17 – DIAGRAMA BIDIMENSIONAL DAS PALAVRAS-CHAVE DO CORPUS DA GEC DE EXECUÇÃO	80
FIGURA 18 – CLUSTERS GEC DE EXECUÇÃO.....	81
FIGURA 19 – DIAGRAMA BIDIMENSIONAL DAS PALAVRAS-CHAVE DO CORPUS DA GEC ESTRUTURAL	83
FIGURA 20 – CLUSTERS ENTRE OS AUTORES PRINCIPAIS DAS TRÊS CATEGORIAS.....	86
FIGURA 21 – DIAGRAMA BIDIMENSIONAL DAS PALAVRAS-CHAVE DO CORPUS DAS TRÊS CATEGORIAS.....	87
FIGURA 22 – PLANILHA DE COMPRAS	92
FIGURA 23 – FICHA TÉCNICA DAS RECEITAS	94
FIGURA 24 – INÍCIO COLETA DE DADOS.....	98
FIGURA 25 – PESO VEZES O CUSTO DE PRODUÇÃO	100

FIGURA 26 – CUSTO MÉDIO PONDERADO - MARMITA PEQUENA	101
FIGURA 27 – CUSTO MÉDIO PONDERADO - MARMITA MÉDIA.....	102
FIGURA 28 – CUSTO MÉDIO PONDERADO - MARMITA GRANDE E DIVISÓRIAS	103
FIGURA 29 – CUSTO MÉDIO PONDERADO - BUFFET	104
FIGURA 30 – RELATÓRIO DE VENDAS.....	106
FIGURA 31 – GRÁFICO DO FATURAMENTO BRUTO COM AS VENDAS NO LOCAL	109
FIGURA 32 – GRÁFICO DO FATURAMENTO BRUTO COM AS VENDAS DE MARMITA.....	110
FIGURA 33 – GRÁFICO FATURAMENTO BRUTO VENDAS TOTAIS	111
FIGURA 34 – GRÁFICO DE PAGAMENTOS	112
FIGURA 35 – NOTAS E COMENTÁRIOS IFOOD	113
FIGURA 36 – RESULTADO FINANCEIRO IFOOD.....	114
FIGURA 37 – RESULTADO FINANCEIRO GOOMER.....	115
FIGURA 38 – COMPARATIVO DE RESULTADOS 2020 E 2021	116

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – TAMANHO, FATURAMENTO, QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS E DE NOVAS EMPRESAS EM 2019	22
QUADRO 2 – PORCENTAGEM DO TOTAL DE MPES EM EMPRESAS AO LONGO DOS ANOS	23
QUADRO 3 – VAGAS DE TRABALHO ABERTAS NO PRIMEIRO TRIMESTRE DE 2021	24
QUADRO 4 – TEMAS DA GESTÃO ESTRATÉGICA SUBJACENTES À GEC	38
QUADRO 5 – QUADRO-RESUMO ESCOLHAS METODOLÓGICAS DA PESQUISA	42
QUADRO 6 – ETAPAS E PROCEDIMENTOS PARA PROTOCOLO DE PESQUISA DO ESTUDO DE CASO.....	51
QUADRO 7 – FONTES DE EVIDÊNCIAS.....	51
QUADRO 8 – STRINGS DE BUSCA DOS ARTIGOS DO QUE COMPUSERAM O CORPUS.....	57
QUADRO 9 – PRINCIPAIS AUTORES POR ANO.....	59
QUADRO 10 – ABORDAGEM TEÓRICA DO CORPUS	73
QUADRO 11 – CATEGORIZAÇÃO DOS ARTIGOS NA MATRIZ DE CODIFICAÇÃO E CONVERGÊNCIA.....	77
QUADRO 12 – MODELO DE PLANILHA PARA INVENTÁRIO	91
QUADRO 13 – ANÁLISE SWOT	96

Lista de abreviaturas OU siglas

ABRASEL	- Associação Brasileira de Bares e Restaurantes
AEN	- Agência de Notícias do Paraná
BNDES	- Banco Nacional do Desenvolvimento
DRE	- Demonstrativo dos Resultados
EPP	- Empresas de Pequeno Porte
GEC	- Gestão Estratégica de Custos
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
MPME	- Micro, Pequenas e Médias Empresas
NBC	- Normas básicas da contabilidade
PDCA	- Ferramenta estratégica que significa: Planejar, fazer, corrigir e agir
PME	- Pequenas e Médias empresas
PRONAMPE	- Programa Nacional de Apoio às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
RSL	- Revisão Sistemática da Literatura
SCM	- <i>Strategic Cost Management</i>
SEBRAE	- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SMA	- <i>Strategic Management Accounting</i>
SN	- Simples Nacional
VPL	- Valor presente líquido

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	16
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	16
1.2	OBJETIVOS	18
1.2.1	Objetivo Geral.....	18
1.2.2	Objetivos Específicos	18
1.3	JUSTIFICATIVA TEÓRICO-EMPÍRICA.....	19
2.	REVISÃO TEÓRICA	21
2.1	MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS (MPMES)	21
2.2.1	Segmento de Restaurantes	24
2.2	ESTRATÉGIA E GESTÃO ESTRATÉGICA	27
2.2.1	Posicionamento Estratégico	30
2.2.1.1	Estratégia de Diversificação	31
2.3	DA CONTABILIDADE FINANCEIRA À GESTÃO DE CUSTOS	31
2.3.1	Sistemas de Custeio.....	35
2.3.1.1	Custeio por absorção.....	33
2.3.1.2	Custeio direto	36
2.4	GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	37
3.	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	40
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	41
3.1.1	Quanto a Abordagem	43
3.1.2	Quanto a Natureza	43
3.1.3	Quanto ao Objetivo.....	43
3.1.4	Quanto aos procedimentos, estratégia de pesquisa e coleta dados	43
3.2	GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA USANDO O MÉTODO DE METANARRATIVA	44
3.2.1	Problema de pesquisa	45
3.2.2	Objetivos da pesquisa	45
3.2.3	Procedimento do protocolo de pesquisa.....	45
3.3	ESTUDO DE CASO	48
3.3.1	Problema de pesquisa	48
3.3.2	Objetivos da pesquisa	49
3.3.3	Unidade de Análise.....	50

3.3.4	Procedimento do protocolo de pesquisa.....	50
3.3.5	Coleta de dados.....	51
3.3.5.1	Análise dos dados	53
3.3.5.1.1	Roteiro das informações necessárias.....	54
4.	RESULTADOS E DISCUSSÕES	55
4.1	RESULTADOS DA RSL METANARRATIVA	55
4.1.1	Características do estudo: análise descritiva do corpus de pesquisa	57
4.1.1.1	Análise dos gráficos de citação e temporalidade dos artigos publicados	58
4.1.1.2	Análise sobre os autores cocitados	63
4.1.1.3	Análise sobre a distribuição geográfica dos artigos.....	66
4.1.1.4	Análise sobre a coocorrência das palavras-chave	67
4.1.2	Categorização das abordagens teóricas e metodológicas	72
4.1.3	Resultados da Matriz de Codificação e Convergência	77
4.1.4	Contribuição narrativa da Revisão de Mapeamento	78
4.1.4.1	Gestão Estratégica de Custos de Execução	78
4.1.4.2	Gestão Estratégica de Custos Estrutural	82
4.1.4.3	Gestão Estratégica de Custos de Execução, Estruturais e Desempenho Financeiro	84
4.2	RESULTADOS DO ESTUDO DE CASO	87
4.2.1	Diagnóstico da gestão de custos e da estratégia	88
4.2.1.1	Estrutura de custos do restaurante dom caseiro	89
4.2.1.2	Comportamento estratégico do Restaurante Dom Caseiro	95
4.2.1.3	Proposta de mudança na maneira de gerir os custos.....	97
4.3	ASSOCIAÇÃO DA ANÁLISE DOS CUSTOS À ESTRATÉGIA	97
4.3.1	Resultados entre o levantamento de custos e a estratégia do negócio	108
4.3.1.1	Relatório administrativo	108
4.3.1.2	Relatório estratégico	112
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	118
5.1	LIMITAÇÃO	120
5.2	ORIGINALIDADE E VALOR	120
5.3	POTENCIAIS CONTRIBUIÇÕES	120
5.4	RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	121
	REFERÊNCIAS.....	122
	ANEXOS	133

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo tem o objetivo de apresentar o contexto, problema, os objetivos geral e específicos e a justificativa teórico-empírica.

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

As empresas vêm desenvolvendo estratégias cada vez mais interessadas em reduzir custos visando o aumento do lucro (KAMRAD; ORD; SCHMIDT, 2021). Por muito tempo, a contabilidade gerencial ofereceu aos administradores relatórios eficazes sobre o desempenho financeiro da empresa para a tomada de decisões contábeis (PEREZ; OLIVEIRA; COSTA, 2006) e se preocupou com a maneira como as informações sobre os custos, financeiras e não financeiras poderiam ser usadas para planejamento, controle e tomadas de decisão no ambiente organizacional (HANSEN; MOWEN, 2001).

O ambiente que permeia a relação entre as organizações se tornou mais complexo e dinâmico, passando a exigir informações em tempo hábil, para subsidiar o processo decisório quanto à busca de estratégias sustentáveis. Assim, o aumento da necessidade de obter vantagem competitiva sustentável exigiu novas formas de compreender a natureza dos custos, nesse contexto. Buscava-se então um novo olhar sobre a forma de geri-los (SHANK, 1989) e isso motivou o desenvolvimento da Gestão Estratégica de Custos - GEC.

Shank e Govindarajan (1997) propuseram que a GEC está amparada em três temas centrais sendo eles a análise da cadeia de valor, a análise do posicionamento estratégico e a análise dos direcionadores de custos. Seguindo esse mesmo raciocínio, Anderson e Dekker (2009a, 2009b), desenvolveram dois estudos explorando a análise dos direcionadores de custos. Nestes estudos, avaliaram a Gestão Estratégica de Custos de Execução (ANDERSON; DEKKER, 2009b) e a Gestão Estratégica de Custos Estruturais (ANDERSON; DEKKER, 2009a). Os autores indicaram que o gerenciamento de custos estruturais utiliza ferramentas de projeto organizacional, projeto de produto e projeto de processo com o propósito de desenvolver uma estrutura de custos coerente com a estratégia da empresa. Por sua vez, o gerenciamento de custos de execução utiliza ferramentas de medição e análise; por exemplo: a análise dos direcionadores de custos (sistemas de custeio e métodos

de gestão de custos no geral), análises de desempenho, indicadores de execução, entre outros, com a finalidade de mensurar os custos da empresa e oferecer informações para a tomada de decisão.

A GEC pode ser entendida como uma nova tecnologia de gestão capaz de gerar informações robustas dos custos que subsidiam o processo de escolhas estratégicas nas organizações. A GEC é um instrumento que tem sido cada vez mais utilizado nas organizações por ser capaz de fornecer dados não puramente contábeis, mas expressivamente diferenciadores na tomada de decisão. O propósito reside no fato de objetivar o aumento da lucratividade e da competitividade empresarial, ou seja, a sua principal finalidade é a de auxiliar os gestores na tomada de decisões que direcione a formar, comunicar, melhorar e controlar a estratégia, garantindo vantagem competitiva e reforçando o posicionamento de uma empresa no mercado (SHANK, 1989).

O desenvolvimento desta dissertação teve como base a premissa de que a Gestão Estratégica de Custos é o alinhamento entre a estratégia de longo prazo de uma empresa com a análise da sua estrutura de custos no curto prazo (ANDERSON; DEKKER, 2009a). O problema do trabalho foi direcionado pela seguinte pergunta: “Os conceitos de GEC podem ser aplicados de forma empírica em uma MPME?”.

Com o propósito de responder a problemática, o objetivo geral deste estudo foi o de avaliar, por meio do desenvolvimento de um estudo de caso único, a relação entre a Gestão de Custos, a GEC e a Gestão Estratégica em uma micro, pequena e média empresa (MPME) com o propósito de compreender como a GEC auxilia na melhora da decisão estratégica do negócio, permitindo a extração de informações da estrutura de custos para o processo de tomada de decisão organizacional e de formulação de estratégias apropriadas para criar vantagens competitivas sustentáveis. Para Shank e Gonvidarajan (1997) a GEC sustentou que os elementos estratégicos se tornassem mais conscientes, explícitos e formais e que as informações fossem utilizadas para desenvolver estratégias, a fim de obter uma vantagem competitiva sustentável. Assim, neste trabalho, a GEC foi aplicada como relação entre os custos da empresa e o valor para o cliente, com o propósito de atingir a vantagem competitiva.

A estrutura deste trabalho foi organizada da seguinte maneira: a introdução forneceu informações a respeito da relevância da pesquisa, dos seus objetivos e da sua problemática. A revisão teórica apresentou a revisão de conteúdo a respeito dos

temas que nortearam o trabalho (custeio direto, custeio por absorção, estratégia, gestão estratégica, gestão estratégica de custos, pequenas e médias empresas). O capítulo três foi dividido em duas partes e foi composto pelas duas metodologias utilizadas na dissertação. Os capítulos quatro e cinco exploraram os resultados, as discussões e as considerações finais, respectivamente.

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos desta dissertação foram delineados com base nos conceitos de gestão de custos e da gestão estratégica de custos.

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo é o de avaliar, por meio do desenvolvimento de um estudo de caso único, a relação entre a Gestão de Custos, a GEC e a Gestão Estratégica em uma MPME.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos da pesquisa são:

- Identificar de forma sistemática e estruturada como as pesquisas têm conceituado a GEC ao longo do tempo e delimitar o conceito de GEC para este estudo, envolvendo a estratificação conceitual entre GEC de execução e GEC estrutural;
- Avaliar as aplicações dos conceitos de GEC em micro, pequenas e médias empresas;
- Realizar a aplicação dos conceitos de GEC em um restaurante em Curitiba ao correlacionar as informações de gestão de custos e o posicionamento estratégico da organização;
- Associar a GEC com as estratégias de expansão de longo prazo do restaurante.

1.3 JUSTIFICATIVA TEÓRICO-EMPÍRICA

A literatura acerca dos benefícios e da aplicabilidade da GEC na estruturação de novas estratégias organizacionais ainda está em desenvolvimento (HENRI et al., 2014). Outra evidência que este trabalho busca explorar é a limitação da aplicação empírica dos conceitos de GEC, principalmente em pequenas e médias empresas (RITTA, et al., 2015) e os proveitos que ela traz ao auxiliar no direcionamento de decisões estratégicas e no desenvolvimento de vantagens competitivas mais sustentáveis (AYVAZ, KAPLAN; KUNCAN, 2020).

A relevância deste trabalho segue a argumentação dos autores Henri et al. (2014) que aponta o *gap* ainda existente nos estudos de GEC. Nesse sentido, mesmo a GEC sendo um campo muito explorado pelas suas potencialidades e contribuições em pesquisas contábeis, gerenciais e econômico-financeiras, grande parte dessa contribuição ocorre somente no desenvolvimento de estudos relacionados a GEC de execução, enquanto a GEC estrutural tem sido menos abordada na literatura. O menor volume de pesquisas voltadas ao estudo da GEC estrutural também traz outra consequência no arcabouço literário da GEC: são poucos os trabalhos que examinaram simultaneamente esses dois componentes da GEC e que forneceram evidências empíricas para apoiar o impacto da GEC no desempenho financeiro de uma empresa (HENRI et al., 2014).

Nesse sentido, ao realizar um estudo teórico-empírico, este trabalho atendeu a duas lacunas da literatura. Além de analisar a GEC de execução (eficácia dos sistemas de gestão de custos) e a GEC estrutural (como a reengenharia da cadeia de valor e de processos e a implementação de novas estratégias) para o direcionamento do desempenho financeiro em uma organização, este estudo avaliou a aplicação da GEC em uma organização de pequeno porte.

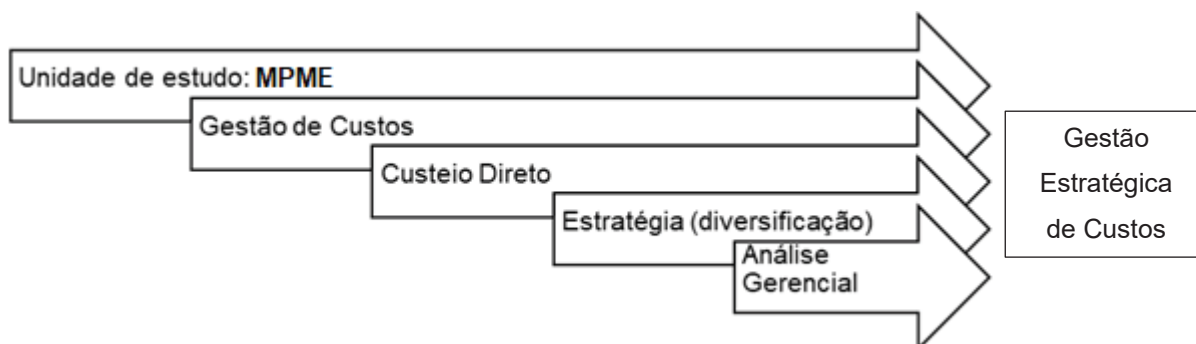
Conforme pesquisa desenvolvida pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2017), outros fatores que corroboraram a necessidade de explorar este campo de estudo em Micro, Pequenas e Médias Empresas (MPME) são: (i) poucas MPMEs fazem gestão de custos, (ii) as MPMEs ainda não realizam com eficiência a tomada de decisões estratégicas baseadas na sua gestão de custos, (iii) há dificuldades por parte dos gestores de MPMEs em definir estratégias; e (iv) é limitado o número de MPMEs que utilizam ferramentas adequadas de gestão de custos e de informações estratégicas.

Adicionalmente, as MPMEs representam um segmento econômico que, só em março de 2021, gerou 8.328 novos postos de trabalho das 11.507 vagas totais disponíveis no Paraná, segundo a Agência de Notícias do Paraná (AEN, 2021). As MPMEs são empreendimentos com limitação de funcionários e de arrecadação financeira fixada pelo Estado. As MPMEs oferecem variados tipos de serviços e possuem culturas e interesses particulares e próprios, podendo ser encontradas em qualquer bairro, de qualquer cidade brasileira. De acordo com o Ministério da Economia (2020) as MPMEs representaram 99% dos negócios abertos no Brasil, equivalendo a 50% dos novos empregos gerados no país e com uma participação de 30% no PIB nacional no mesmo ano.

Além de representarem um segmento econômico de rápido crescimento e que assegura níveis cada vez mais elevados para o PIB nacional, estudar as MPME traz consigo uma importância social, a nível Brasil, de grande valia. A realidade das MPME brasileiras são as de empresas com baixo estímulo e pouco conhecimento sobre áreas fundamentais para assegurar a saúde de um negócio e o seu lucro. Micro, pequenas e algumas médias empresas brasileiras quase não possuem entendimento a respeito de um planejamento estratégico, tão pouco sobre a relação entre a estratégia e os custos. Algumas vezes, também, não possuem o desenvolvimento de um fluxo de caixa ou a elaboração de precificações e entendimento a respeito dos custos unitários dos seus produtos, custos fixos, variáveis e outros. Não somente, ainda são poucos os pesquisadores brasileiros que dedicam seus estudos à compreensão do funcionamento das MPME e para a proposição de melhorias.

De uma forma geral, esta dissertação teve a intenção de colaborar com o desenvolvimento teórico-empírico da GEC incluindo a sub estratificação conceitual de GEC de execução e estrutural, justificando o desenvolvimento de um estudo de caso com o propósito de avaliar a aplicação dos conceitos de GEC em uma MPME localizada na cidade de Curitiba. As informações descritas neste estudo trazem a correlação entre diversas teorias das ciências sociais e aplicadas. A Figura 1 mostra as etapas que direcionaram a pesquisa e a elaboração do referencial teórico.

Figura 1: Etapas Direcionadoras da Pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora

2 REVISÃO TEÓRICA

Esta seção teve por objetivo apresentar os principais conceitos que foram utilizados neste trabalho.

2.1 MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS (MPMEs)

As MPMEs são vitais para o desenvolvimento econômico mundial (OBI et al. 2018). De acordo com o livro publicado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2001), as MPMEs auxiliam o Brasil a amortizar os índices de desemprego, dado que são uma alternativa de ocupação para parte da população que desenvolve seu negócio próprio, passando a necessitar de mão-de-obra e então contribuindo para a criação de novos empregos.

O panorama das MPMEs tem sido cada vez mais alvo de novos estudos, por ser um notável impulsionador do avanço econômico nos países (NDIAYE et al. 2018). A sua dinâmica em adaptar-se aos diversos cenários econômicos, a flexibilidade da sua estrutura organizacional para as tomadas de decisões mais rápidas, a alta distribuição de renda, a facilitada maleabilidade com relação às mudanças técnicas e o rápido poder de adequabilidade às necessidades do cliente (GHERGHINA et al. 2020) são parte das inúmeras características que sustentam a relevância dos estudos voltados a este grupo.

Em âmbito internacional, não há uma definição consensual que delimite o conceito de MPME devido às diferenças existentes entre os países, suas economias e sua quantidade de empresas. No Brasil, um dos desafios envolvendo este tema é

como atribuir critérios para classificação. De acordo com o IBGE (2001), observa-se na prática uma variedade de parâmetros para a sua definição, apontada por diferentes órgãos como: a legislação específica, órgãos representativos do setor e instituições financeiras oficiais. Estes órgãos variam nos dados que utilizam como critério para definição. Em geral, para definir o conceito, é utilizado o valor base do faturamento, o número de funcionários ou os dois.

Diversos são os órgãos que classificam uma empresa como de micro, pequeno, médio e grande porte, sendo eles: Sebrae, Simples Nacional, Banco Nacional do Desenvolvimento (BNDES) e outros. Neste trabalho a classificação utilizada para enquadrar o restaurante estudado como empresa de pequeno porte foi dada pelo regime do Simples Nacional (SN), visto que esta é a categoria a qual o negócio se enquadra judicialmente, de acordo com o escritório de contabilidade responsável pelo gerenciamento contábil da empresa. O SN é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos de Micro e Pequenas empresas com a participação obrigatória da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Para que a empresa possa ser enquadrada no regime do SN é necessário que tenha receita bruta superior a 240 mil reais e igual ou inferior a 4 milhões e oitocentos mil reais ao ano-calendário (LEI COMPLEMENTAR nº 123, 2006).

O Quadro 1 apresenta a classificação das empresas de acordo com o seu porte por meio dos dados coletados no Portal da Indústria e na Lei Complementar nº 123/006, do SN. Por meio desta classificação entende-se que o restaurante é uma empresa de pequeno porte, visto que o seu faturamento bruto ao ano é superior a 360 mil reais e inferior a 4,8 milhões. Todavia, o restaurante não atinge a marca de 10 funcionários.

Outra informação relevante apresentada pelo Quadro 1 é relativa à quantidade de novas empresas abertas no ano de 2019. No total foram 476.243 novas empresas, sendo que destas, 22,6% representaram empresas de pequeno porte, enquanto 71,7% representaram microempresas.

Quadro 1: Tamanho, faturamento, quantidade de funcionários e de novas empresas em 2019

Tamanho empresas	Faturamento (reais)	Funcionários		% 2019	476.243 novas empresas
		Comércio e Serviços	Indústria		

Microempresa	240 mil até 360mil	até 9 pessoas	até 19 pessoas	71,7%	341.353
Pequena Empresa	até 4,8 milhões	10 a 49 pessoas	20 a 99 pessoas	22,6%	107.527
Média Empresa	até 300 milhões	50 a 99 pessoas	100 a 499 pessoas	4,7%	22.224
Grande Empresa	> 300 milhões	100 ou mais pessoas	500 ou mais pessoas	1%	5.139

Fonte: Adaptado de Portal da Indústria (2019) e Lei Complementar nº 123/2006

A relevância para o estudo sobre MPMEs se dá pelo seu rápido crescimento nos últimos anos e pela importância de novas contribuições acerca do seu entendimento e da sua ascensão (NDIAYE et al. 2018). O Quadro 2 mostra em porcentagem o acelerado aumento das MPMEs no Brasil, de acordo com o Sebrae (2011). Em 1985, as micro e pequenas empresas constituíam 21% das organizações abertas no país. Já em 2015 o valor porcentual aumentou em 27%, quando comparado a 1985.

Quadro 2: Porcentagem do total de MPMEs em empresas ao longo dos anos

Ano	Porcentual do total de MPMEs no Brasil
1985	21%
2001	23%
2011	27%
2015	48%

Fonte: Adaptado de Ministério da Economia (2020) e Sebrae-SP (2011)

Mesmo com a crise gerada pela pandemia do Covid-19, que levou MPMEs a decretarem falência entre 2020 e 2021, estudos da AEN (2021) apontam que o cenário econômico do país está melhorando e, conseqüentemente, propiciando que as MPMEs já existentes se consolidem e que novos negócios se propaguem.

O Governo Federal tem oferecido incentivos para a manutenção dos negócios existentes e para a concepção de novas empresas, como o Programa Nacional de Apoio às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (PRONAMPE), por exemplo. Uma vez que as MPMEs são parte fundamental no crescimento das economias em desenvolvimento no que concerne à redução da pobreza, criação de empregos, promoção do comércio exterior e inovação tecnológica (GHERGHINA et al. 2020), essas providências de estímulo governamental se direcionam para a reconstrução do

cenário econômico do Brasil após a crise gerada pela pandemia do Covid-19 e para o fomento de estruturação e estabilização das MPMEs.

Como evidenciado no Quadro 3, uma pesquisa realizada pela AEN (2021) mostra que no primeiro trimestre de 2021, das 78.484 vagas de trabalho ofertadas no Paraná, 65% eram ofertadas pelas MPMEs. Já no Brasil, das 837 mil vagas disponíveis, 70% eram ofertadas por tais tipos de organizações.

Quadro 3: Vagas de trabalho abertas no primeiro trimestre de 2021

Vagas de trabalho Paraná	Número de vagas	% das vagas
Total vagas primeiro trimestre 2021	78.484	100%
Vagas só MPME 1º trimestre 2021	51.022	65,01%
Total vagas em março 2021	11.507	100%
Vagas só MPME em março 2021	8.328	72,37%
Vagas de trabalho Brasil	Número de vagas	% das vagas
Total vagas primeiro trimestre 2021	837.000	100%
Vagas Micro e pequenas empresas	587.000	70%
Vagas Média e grandes empresas	190.000	23%

Fonte: Adaptado de AEN (2021)

Uma pesquisa realizada pelo Sebrae (2017) aponta que 24,4% das MPMEs abertas no Brasil acabam falindo dentro dos 2 primeiros anos e esse número aumenta para quase 50% no período de 4 anos. Os potenciais responsáveis por este fato são a falta de planejamento estratégico, a inexistência ou baixa pesquisa a respeito da melhor localização, fornecedores, segmentação, público-alvo, o descontrole do fluxo de caixa e das rotinas financeiras da empresa e a indevida ou a falta de compreensão dos custos dos produtos. Assim, um gerenciamento insatisfatório ocorre pela ausência do planejamento estratégico, da gestão dos custos e das despesas do negócio. Essas informações previamente coletadas geram dados importantes para auxiliar na formação dos preços, na elaboração da estratégia e na tomada de decisões gerenciais.

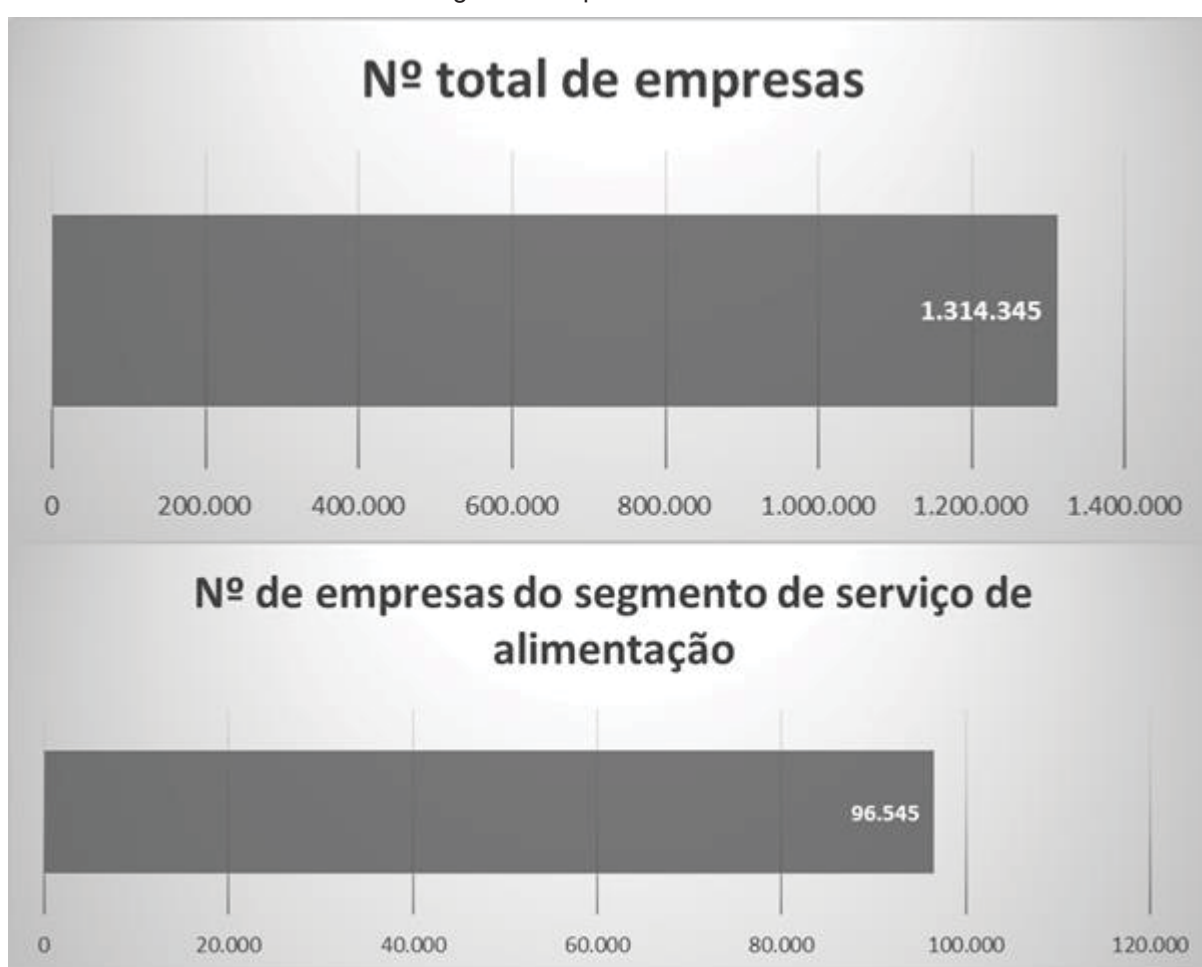
2.1.1 Segmento de Restaurantes

Estudos realizados pela Associação Brasileira de Bares e Restaurantes (ABRASEL) apontam que o setor de serviços de alimentação expande cada vez mais, posto que a refeição fora do lar está se tornando um hábito cada vez mais frequente pela facilidade e pela correria do dia a dia na vida das pessoas. Em 2020, o Sebrae

divulgou dados que apontam o tamanho do setor de restaurantes no Brasil e no Paraná.

A Figura 2, de acordo com o Sebrae, mostra que as empresas voltadas ao serviço de alimentação – sejam elas lanchonetes, bares, restaurantes, casas de chá, serviços ambulantes, entre outros – totalizou em 96.545 das 1.314.345 empresas abertas em 2020 no Paraná, sendo que 20.607 destas foram representadas pelo segmento de restaurantes, conforme detalhado na Figura 3.

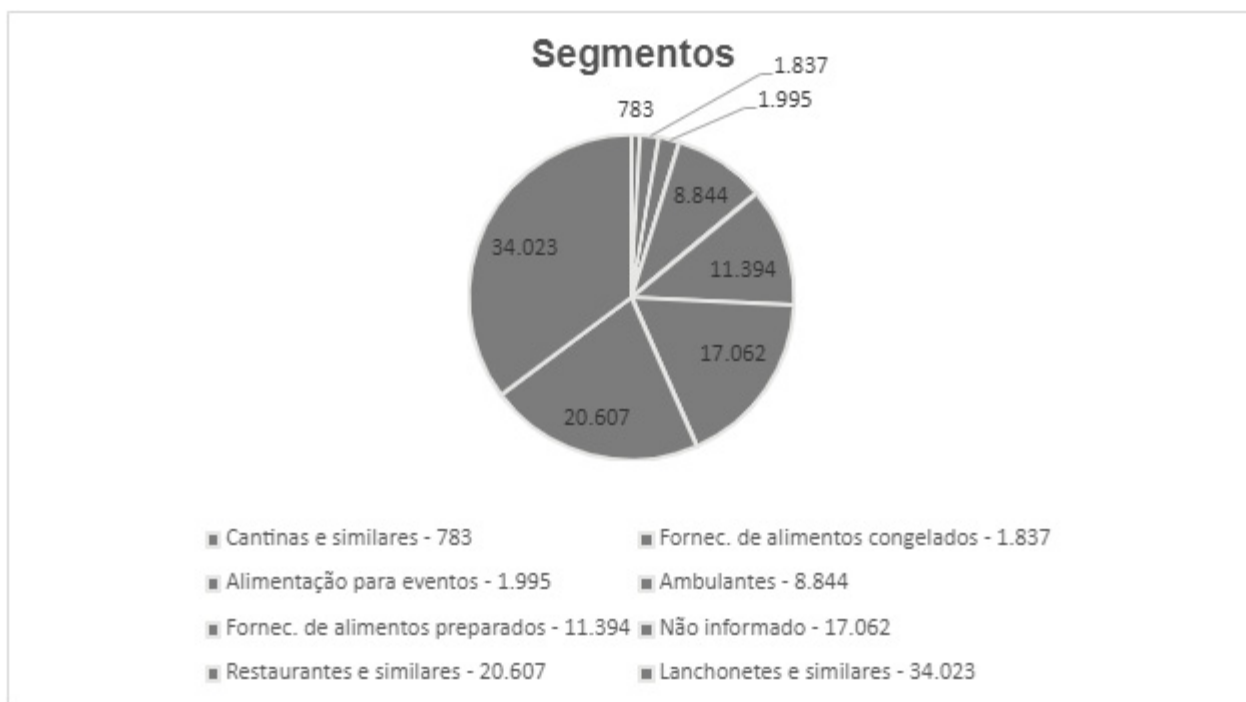
Figura 2: Empresas no Paraná



Fonte: Data Sebrae, maio de 2020

O DataSebrae (2020) também evidenciou que, dos 20.607 restaurantes, 15.208 estavam enquadrados pelo regime do SN, ou seja, categorizados MPMEs. Ainda, dentro deste setor e à luz do SN, 1.296 restaurantes foram considerados como Empresas de Pequeno Porte (EPP). O restaurante que será analisado nesta pesquisa compõe uma unidade deste número.

Figura 3: Total de empresas por categoria no Paraná



Fonte: Data Sebrae, maio de 2020

Representando quase 22% das empresas do segmento de serviço de alimentação em 2020, o setor de restaurantes exige constantemente controle e entendimento dos seus processos e custos. Isso porque, conforme a economia se altera e os padrões de consumo se modificam, as empresas necessitam se reinventar, reformular suas estratégias de venda, atração de clientes, geração de demandas, bem como precisam manter preços competitivos de acordo com a estratégia estruturada.

O gerenciamento de custos no ramo de restaurante soa, aparentemente, como uma atividade simples e fácil de coordenar. Contudo, estar à frente deste segmento de negócio exige habilidade e planejamento para o gerenciamento e tomada de decisão, como em qualquer formato de empresa, seja de pequeno, médio ou de grande porte (SEBRAE, 2017).

No contexto apresentado, o gerenciamento dos custos em um restaurante torna-se essencial para se obter uma estratégia com o propósito de alcançar vantagens competitivas sustentáveis em um mercado altamente competitivo. Neste contexto, a literatura apresenta a GEC que auxilia não apenas a reduzir os custos, mas também a fortalecer o posicionamento da organização no mercado (SHANK, 2006).

2.2 ESTRATÉGIA E GESTÃO ESTRATÉGICA

Estudiosos explicam que a estratégia é originária do campo militar e após um período se ramificou em novas áreas como política e administração, por exemplo. Existe uma ampla tentativa em defini-la por diversos autores, como mostraram Shank e Govindarajan (1997) ao afirmar que a estratégia foi conceitualizada por Andrews (1971), Ansoff (1965), Chandler (1962), Hofer e Schendel (1978) Miles e Snow (1978) e outros pesquisadores. Para Shank e Govindarajan (1997), com base nos autores referenciados, a estratégia pode ser entendida como um método pelo qual os gerentes avaliam as oportunidades externas, assim como a capacidade e os recursos internos, com o propósito de definir metas e um conjunto de planos de ação para realizar essas metas.

Segundo Bacic (2008) a estratégia pode ser compreendida em duas vertentes. A primeira vertente aborda a estratégia sob a ótica racional. A estratégia racional é desenvolvida visando equilibrar os objetivos da empresa com os elementos internos e externos a ela. A sua principal finalidade é manter a organização dentro do meio competitivo, traduzindo suas percepções do futuro em termos econômicos projetando demanda, tecnologia e custos e elaborando projetos de investimento; buscando pela maximização do retorno sobre o que foi investido. A segunda vertente aborda a estratégia vista com predominância de elementos volitivos e inovadores. Esta maneira alude a estratégia um papel determinante no resultado competitivo. Papéis inovadores como agilidade no prazo de entrega, produtos com alta performance e custo baixo, qualidade, rapidez, tecnologia, menor índice de desperdício são elementos que colocam o concorrente inovador em vantagem competitiva. Para esta concepção, a competição consiste em um estado permanente de inovação para garantir o posto de liderança.

Mintzberg (1987), por sua vez, apresenta uma visão mais pragmática, uma vez que ele defende que a estratégia circunda entre ações passadas e um comportamento pretendido. Ou seja, mesmo que, insistentemente a literatura busque definir a estratégia como um padrão de ação ao longo do tempo, ela pode ser planejada e pretendida, todavia nem sempre os planos são realizados.

Para Mintzberg (2004) as decisões estratégicas, para serem perseguidas e realizadas, precisam percorrer por cinco grupos: (i) identificar; (ii) diferenciar; (iii)

planejar; (iv) ampliar; e (v) engendrar o negócio principal da empresa a partir da necessidade de consolidação do posicionamento estratégico.

Em uma perspectiva concomitante à de Mintzberg (1987), Shank e Gonvidarajan (1997) e Bacic (2008), Porter (1998) define que a estratégia pode ser entendida como a aliança entre os objetivos que uma organização persegue e os meios que utiliza para completá-los. O autor defende que para atingir uma estratégia competitiva é necessário escolher o espaço onde concorrer (área de atuação, segmento e nicho) e a posição competitiva que irá assumir, seja vantagem de mínimo custo ou de diferenciação, frente ao mercado competidor.

Todavia, mesmo a estratégia tendo seu papel definido como um conjunto de ações que integram os objetivos da empresa e os recursos internos e externos visando atingir metas competitivas e a consolidação de um posicionamento no mercado, Porter (1998) alertou para os riscos que as organizações podem enfrentar ao permitir que as ferramentas de gestão acabem assumindo a posição do planejamento estratégico dentro da empresa. Isso porque a alta procura por produtividade, qualidade, menores desperdícios, alta tecnologia, reengenharia, entre outros, podem possibilitar melhorias nas técnicas de gestão e operação. Por outro lado, tais melhorias podem culminar em uma incapacidade de transformar as benfeitorias adquiridas pelos novos processos e mapeamentos da gestão em vantagens competitivas sustentáveis – as quais são definidas pelo estudo da estratégia e do planejamento estratégico.

A impossibilidade de distinguir a eficiência operacional e a estratégia leva ao baixo desempenho da empresa. Ambas são essenciais ao melhor desempenho, uma vez que de um lado a eficiência operacional e de gestão garantem o desenvolvimento das atividades da empresa de maneira mais eficiente do que o concorrente, e do outro a estratégia direciona a estrutura delineada pelos processos produtivos. Chandler (1962) defende que a estrutura deve seguir a estratégia. Tal afirmação corrobora o pressuposto de que a estratégia e a estrutura são concebidas de maneiras interdependentes, sofrendo influência uma da outra e ambas do ambiente e das forças competitivas impostas por ele (FREGA et al, 2008). Alinhando a eficiência operacional e de gestão com o planejamento estratégico a empresa encontra recursos para adotar uma posição competitiva e para obter vantagens competitivas sustentáveis, assumindo assim uma gestão estratégica alinhada com os objetivos da organização.

De acordo com o dicionário Michalis (1998), o termo gestão é definido como o ato de gerir ou de administrar. Barreto (2017) afirma que a gestão é o processo de

tomar decisões a respeito dos objetivos e da utilização dos recursos da empresa. Esse processo abrange cinco funções: planejamento, organização, liderança, execução e controle. A gestão estratégica surge pela busca de melhorias atuais e futuras da organização, trazendo como foco o planejamento estratégico composto por objetivos e metas aplicados ao ambiente interno e externo à organização visando liderança competitiva (TAVARES, 2008). As melhorias organizacionais são atingidas seguindo o conceito estratégico de planejar, fazer, corrigir e agir (PDCA, sigla oriunda do inglês *Plan, Do, Check e Action*).

A gestão estratégica precisa cumprir, segundo Simon (1972), três etapas para alcançar a sua eficácia, a saber: (i) coleta de dados para análise do ambiente e a identificação das oportunidades e ameaças; (ii) a criação, compreendida pelo desenvolvimento e análise de planos de ação; e (iii) a escolha de uma determinada ação entre as disponíveis. Tavares (2008) define como funções principais dessas etapas o estabelecimento de foco e significado na busca da missão, visão, competências essenciais e distintivas; uma adequada interação da empresa com o meio interno e externo considerando proposições futuras; e a definição de um escopo competitivo delineando objetivos, metas e o desenvolvimento de planos de ações adequados.

Assim, sendo a estratégia o marco direcionador da empresa para o desenvolvimento de planos de ação com a finalidade de atingir vantagens competitivas e, de forma distinta, sendo a gestão uma ferramenta capaz de organizar e controlar esses planos, a gestão estratégica fica caracterizada como a integração entre a gestão e o planejamento estratégico (PORTER, 1998), sendo conduzida continuamente pela visão, missão e objetivos da empresa utilizando-se dos pontos fortes e fracos, internos e externos da organização (WRIGHT et al 2000). Posto de tal modo, os processos de planejamento estratégico e gestão são interrelacionados. Não há como abordar conceitos de controle sem um planejamento elaborado, assim como não há motivos para um planejamento sem uma sistemática estruturada de gestão para supervisionar a execução do que foi planejado (BARRETO, 2017). Da mesma forma, não há objetivo maior na elaboração de um planejamento estratégico do que o de garantir um posicionamento no mercado desenvolvendo vantagens competitivas sustentáveis (TAVARES, 2008).

A vantagem competitiva sustentável, de acordo com Hitt (2011), ocorre quando uma empresa implementa a estratégia de criação de valor dos seus produtos e

serviços de maneira superior à dos seus concorrentes, mantendo a estratégia implementada em um panorama de longo prazo gerando maior valor econômico atribuído para a organização e dificultando que outras empresas repliquem tal feito, seja pela incapacidade de compreender a estratégia ou pelo alto valor atribuído em imitá-la. Por fim, de acordo com Amit e Shoemaker (1993, p.33), o desafio para a gestão estratégica é “identificar, desenvolver, proteger e alocar os recursos e capacidades de modo que forneçam à empresa uma vantagem competitiva sustentável e, assim, um retorno sobre capital superior”.

2.2.1 Posicionamento Estratégico

Compreender o posicionamento estratégico de uma empresa leva a possibilidade de mapear as possíveis vantagens competitivas que ela poderá alcançar (PORTER, 1989). Essa dissertação apresentará brevemente a teoria de três dos diversos autores que exploraram essa temática, a saber: Porter (1989), Mintzberg (2006) e Kim e Mauborgne (2005).

De acordo com Porter (1989) o posicionamento estratégico modela a intenção da empresa ao esboçar a formulação de suas propostas. Para o autor as forças competitivas do meio é que auxiliam no processo de compreender as necessidades da organização e então superar a concorrência. Para isso ocorrer, a empresa pode partir de três estratégias genéricas bem definidas: (i) liderança de custos (baixo custo de produção); (ii) diferenciação (produzir ou oferecer produtos com valor agregado); e (iii) enfoque (focar em um grupo comprador).

Segundo Mintzberg (2006) o processo de planejamento estratégico deve ocorrer com base nos 5 P's buscando a diferenciação dos produtos e serviços para a empresa poder se adaptar ao mercado competitivo. O primeiro P é o plano e as estratégias podem ser entendidas como um curso de ação pretendida e com objetivo claro. O segundo P é o *ploy* (em português plano), onde as decisões estratégicas são colocadas como um conjunto de ações que objetivam superar a concorrência e ou barrar sua entrada ou crescimento. O terceiro P é o padrão e mostra que as decisões estratégicas nem sempre são tomadas partindo de um objetivo definido e com o conhecimento necessário para desenvolver um plano de ação, mas que ao serem tomadas, ao longo do tempo, acabam assumindo um determinado padrão. Nesse sentido, a estratégia envolve ações regulares que moldam suas características e as

percepções do mercado e dos clientes. O quarto P é o de tomada de decisão estratégica que adota uma posição, ou seja, uma decisão que busca um alinhamento entre organização e ambiente, visando artefatos inovadores e de diferenciação frente os concorrentes (PORTER, 1998). O quinto e último P tem a estratégia vista como perspectiva, ou seja, como a empresa é percebida pelo cliente e pelo mercado. Este último P foca não somente no ambiente externo, mas também considera como os tomadores de decisão percebem tais perspectivas e como elas influenciam em suas decisões sobre o planejamento estratégico.

O terceiro referencial utilizado foi o de Kim e Mauborgne (2005). A teoria estratégica apresentada por estes autores foi, de maneira sucinta, o direcionador teórico da estratégia desenvolvida pela pequena empresa estudada nesta dissertação. De acordo com os autores o posicionamento estratégico parte da inovação do valor dos produtos, serviços e da empresa e, para isso ocorrer é preciso desenvolver de maneira assertiva o posicionamento em custo e de diferenciação de maneira imbricada. Todavia a empresa analisada desenvolveu um posicionamento em custos e uma estratégia de diversificação.

2.2.1.1 Estratégia de Diversificação

Objetivando ilustrar a abordagem utilizada neste trabalho, entendeu-se por estratégia de diversificação aquela estratégia voltada ao desenvolvimento empresarial, ou seja, a estratégia que possibilita que a organização atue em diversas linhas de atividades ou produtos. Assim, a estratégia de diversificação consiste na entrada de novos produtos ou mercados (SOTO, 2003) e é um marco importante no comportamento estratégico de uma empresa (HITT, 2011), visto que seus benefícios consistem em: maximizar o valor de venda; mudar do baixo desempenho normalmente obtido no mercado; ampliar as habilidades produtivas; ampliar o portfólio; reduzir o risco do negócio; entre outros.

2.3 DA CONTABILIDADE FINANCEIRA À GESTÃO DE CUSTOS

As expressões contábeis são muitas vezes confundidas entre os iniciantes nas pesquisas sobre esse assunto. Não de forma generalizada, mas é comum entre

letores mais leigos, certa dúvida entre a distinção dos termos contabilidade financeira, contabilidade de custos e contabilidade gerencial (MARTINS, 2018).

Kumar e Shafabi (2011) afirmaram que a terminologia contábil sofreu contradições na delimitação dos seus termos. De acordo com os autores, a “gestão de custos” combinou os enfoques de “contabilidade de custo” e “contabilidade de gestão ou contabilidade gerencial” e os próprios ainda são sujeitos a erros frequentes de interpretação.

Outro impacto na compreensão terminológica ocorre pelas divergências na tradução. Um exemplo pertinente sobre a incompatibilidade do termo da língua estrangeira para o português, aparece em *Strategic Cost Management*, ou, em português, Gestão Estratégica de Custos. A tradução de artigos da língua estrangeira para o português carrega a inversão das palavras e, com isso, as traduções acrescentam termos como “estratégia da gestão de custos”, ou então, “gestão de custos estratégicos”, compondo a confusão existente no arcabouço literário. Tal evidência aumenta a margem de incompreensão do leitor com base em traduções equivocadas, dificultando possível compreensão da temática.

Esta seção terá por objetivo desenvolver – sem um aprofundamento teórico e sem a intenção de esgotar a temática – uma análise histórica que possibilite a compreensão mais ampla dos conceitos de contabilidade financeira, contabilidade de custos, contabilidade gerencial e gestão de custos.

Segundo Martins (2018), até a Revolução Industrial, a contabilidade financeira ocorria predominante nas empresas comerciais. Para a apuração de cada resultado por período, eram necessárias apenas as informações a respeito do valor de produto em estoque, ou seja, o que foi comprado no período e o que foi vendido nesse mesmo espaço de tempo. Com esse mecanismo de avaliação obtinha-se o custo da mercadoria vendida e o lucro bruto. Após esse processo, inseria-se no Demonstrativo dos Resultados (DRE), as informações a respeito das despesas administrativas com o propósito de encontrar o resultado do lucro no período antes do Imposto de Renda.

Com o advento das indústrias de manufatura, o objetivo principal da contabilidade financeira foi o de prover informações considerando uma gama de usuários externos e seus diversos objetivos, ganhando-se assim um caráter mais formal. Neste sentido, o novo processo segue as normas básicas da contabilidade (NBC) para reconhecer, mensurar e evidenciar os dados apresentados, oferecendo um padrão geral para o processo contábil (SALOTTI, et al., 2019).

Entende-se que, na contabilidade financeira, as demonstrações contábeis e financeiras são elaboradas e publicadas. As informações geradas por ela são direcionadas para aqueles que fornecem capital à empresa tais como os investidores ou credores, ou seja, a elaboração de demonstrativos financeiros está mais vinculada a propósitos externos à empresa tais como os acionistas, credores e autoridades governamentais (CREPALDI, 2019).

Por muito tempo, os contadores mantiveram suas atenções voltadas a cumprir as exigências da contabilidade financeira (MARTINS, 2018). Mediante isso, as práticas da contabilidade de custos e o desenvolvimento da contabilidade gerencial foram negligenciadas. A Revolução Industrial, o desenvolvimento da indústria (máquinas a vapor, transportes, grandes teares e outros) e o crescimento populacional – levando a um cenário com maior demanda por produtos – fez com que a função do contador se tornasse mais complexa. Isso porque, passou a ser importante considerar os valores dos recursos e insumos utilizados para a produção, favorecendo o desenvolvimento do campo relativo à contabilidade de custos.

A preocupação mais iminente dos contadores, auditores e fiscais, no final do século XVIII e no início do século XIX, circundou a necessidade de mensuração monetária dos estoques e do resultado, ao invés de fazer da contabilidade de custos um instrumento da administração. Devido a isso, a contabilidade de custos foi pouco aprofundada e explorada por um longo tempo (MARTINS, 2018).

Todavia, a contabilidade de custos moderna traz consigo a responsabilidade de gerenciar os custos que são referentes ao processo de produção de produtos e serviços oferecidos por uma empresa, seja auxiliando no planejamento e no controle, ou ainda, em uma tomada de decisão. Com o aprimoramento da contabilidade de custos, a necessidade de gerenciar as informações advindas dos seus relatórios passa a ser de suma importância, pois é por meio destas informações que se obtém “valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução, manutenção ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção, terceirização etc.” (MARTINS, 2018, p.5).

Sendo a contabilidade de custos responsável por oferecer informações relevantes, a contabilidade gerencial passa a ser necessária para organizar essas informações facilitando a tomada de decisão dos administradores. A contabilidade gerencial é uma ferramenta útil para o controle das informações a respeito do desempenho financeiro da empresa (PEREZ, OLIVEIRA e COSTA, 2006).

A contabilidade gerencial está mais direcionada a usuários internos (administradores e gestores), com a finalidade de oferecer dados que sustentem as tomadas de decisões em âmbito tático, estratégico e operacional. Segundo Perez, Oliveira e Costa (2006), para conseguir acompanhar o ritmo de desenvolvimento das organizações, a contabilidade gerencial se fez necessária como instrumento de apoio para as atividades dos diretores e gerentes. É com o apoio dela que se encontram as relações existentes entre a tomada de decisão e as informações financeiras que sustentam essas decisões.

Em suma, muito se discorre a respeito destes termos. Para Kumar e Shafabi (2011), a contabilidade de custos é o campo contábil que registra, mede e relata as informações sobre o custeio. Enquanto a contabilidade gerencial ou gestão da contabilidade se preocupa em utilizar análises de equilíbrio, quantidades econômicas de pedidos e cálculo das variações entre custos reais e padrões. A gestão de custos é o que abrange os dois entendimentos.

Existem diversos modelos de gestão sendo desenvolvidos e aprimorados nas empresas. Todavia, a maioria deles acaba não se mantendo por não terem fundamentação que concretizem os resultados esperados ou por acabarem não atendendo as necessidades esperadas pelos gestores. De acordo com Souza, et al. (2010a), esses modelos de gestão têm por objetivo principal oferecer para as empresas diversas ferramentas capazes de direcioná-las a uma vantagem competitiva em relação a seus concorrentes.

A gestão de custos opera dentro de uma organização como uma dessas ferramentas. Com auxílio dela, a gestão organizacional pode desenvolver um posicionamento estratégico capaz de conquistar novos clientes e melhorar a relação da empresa com os *stakeholders*. Ou seja, a empresa passa a se posicionar de forma proativa em relação a todas as questões organizacionais e, principalmente, a desenvolver estratégias bem definidas e planejamentos bem executados, aumentando assim as chances de alcançar uma vantagem competitiva sustentável (SOUZA, et al., 2010a).

A gestão de custos produz informações para os usuários internos da organização (HANSEN E MOWEN, 2001). Ela é quem identifica, coleta, mensura, classifica e relata as informações necessárias para os gestores organizacionais elaborarem o custeio, fazerem os planejamentos, as estratégias, os controles e, principalmente, para poderem tomar decisões. Por intermédio de um desenvolvimento

de práticas eficazes da gestão de custos, pode-se satisfazer os objetivos de custeio de uma organização, cumprindo suas funções de contabilidade financeira e gerencial.

Cadez e Guilding (2008) definem como práticas da gestão de custos, o conjunto de métodos, sistemas, ferramentas e técnicas capazes de produzir informações de custos úteis ao processo de tomada de decisão. Souza e Clemente (1998) alertam que, o conjunto de métodos, sistemas, ferramentas e técnicas de custos são fundamentais ao processo decisório e afirmam que tais práticas não podem se tornar obsoletas dentro das empresas e, tão pouco, deixarem de acompanhar as mudanças que ocorrem nas práticas de custeio.

Embora, a ressalva de Souza e Clemente (1998) tenha sido muito importante e presente no delinear deste estudo – visto que a empresa analisada estagnou no processo contábil dos anos 90 e esse engessamento inibiu-a de avanços estratégicos com auxílio das novas tecnologias de gestão, produção e custos – as análises acerca do entendimento contábil da empresa estudada não foram abordadas nessa dissertação.

O próximo tópico tem como propósito apresentar sucintamente os sistemas de custeio explorados neste trabalho. O sistema de custeio por absorção é o único método aceito pelas legislações fiscais e comerciais e pela Receita Federal Brasileira. Sendo assim, o restaurante tem informações contábeis prestadas para fins fiscais. O sistema de custeio direto foi base para este estudo com a finalidade de diagnosticar os custos da empresa e auxiliar no processo de tomada de decisão estratégica.

2.3.1 Sistemas de Custeio

Segundo Bacic (1994), até meados de 1980, a contabilidade não abordava os temas de gestão de custos, estratégia e competitividade concomitantemente. A principal preocupação da contabilidade, naquele momento, era discorrer e problematizar questões voltadas às formas de custeio, sendo elas custeio completo e custeio parcial. Souza e Clemente (2007, p.56) definem que os métodos de custeio “foram concebidos em determinado contexto, segundo certo paradigma, para atender a propósitos específicos”.

Essa seção, de forma breve e introdutória, buscou apresentar o entendimento parcial a respeito das duas formas de custeio abordadas no estudo de caso dessa dissertação: o custeio por absorção e o custeio direto. A justificativa para tais análises

está pautada no fato que o custeio por absorção foi o recurso contábil utilizado pela organização nos últimos 28 anos, enquanto os pressupostos do custeio direto foram escolhidos nesta dissertação como uma ferramenta para diagnóstico dos custos envolvidos nos processos de produção. O objetivo final destes diagnósticos foi o de trazer informações capazes de auxiliar na tomada de decisão estratégica da empresa.

2.3.1.1 Custeio por absorção

O custeio completo ou custeio por absorção, consiste na atribuição de todos os custos da empresa aos produtos ou serviços produzidos. São alocados aos produtos que serão vendidos, desde a compra dos insumos até a energia elétrica que mantém o ambiente operando (MARTINS, 2018).

De acordo com Bacic (1994) esse método de custeio utiliza todos os custos da área de produção (custos fixos e variáveis, diretos e indiretos) divididos entre os processos de produção e, com isso, obtém um valor de custo final por unidade produzida. Souza e Clemente (2007) afirmam que o custeio por absorção atribui todos os custos utilizados para sua produção. Dessa forma, todos os custos de produção são alocados aos produtos e só migram para despesas quando os bens são vendidos.

Na unidade de análise do estudo de caso deste trabalho o único método voltado a formalização dos custos foi o de absorção. Todavia, os donos da empresa não utilizam dessa ferramenta para análises e tomada de decisão. Não havia nos relatórios da empresa o aproveitamento destas informações para a formação dos custos totais dos produtos ou para decisões de longo prazo.

Martins (2018) alega que a alocação dos custos fixos aos produtos gera desvantagens e riscos porque: (i) os custos fixos existem independentemente da quantidade produzida (ou não); (ii) não há critério para o rateio dos custos fixos sobre os bens produzidos e muitas vezes produtos com menor custo de produção são prejudicados pelos de maior custo; (iii) o valor do custo-fixo por unidade depende da quantidade produzida, ou seja, quanto maior a quantidade produzida menor o custo de produção. Deste modo, com o propósito de sanar os possíveis riscos e desvantagens dessa prática contábil, surge o custeio direto.

2.3.1.2 Custeio direto

O custeio parcial ou custeio direto/variável difere do custeio por absorção uma vez que utiliza em sua estrutura de contas apenas o custo variável incorrido na produção, enquanto os custos fixos ficam definidos como despesas do período (FREZATTI, et al., 2014). Em concordância, Martins (2018, p.186) arguiu que no custeio direto “só são apropriados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, os quais são contabilizados diretamente no resultado; para os estoques só são contabilizados, como consequência, custos variáveis”. Dessa maneira, os custos fixos são tratados como despesas.

Para Souza e Clemente (2007) o custeio direto tem como propósito a venda e por meio dela angariar as riquezas para a organização. Visto assim, analisar exatamente os custos gerados pela produção, fundamenta a tomada de decisão gerencial com relação ao custo variável unitário e, também, sobre os produtos de maior ou menor venda, incluindo análises a respeito de quais produtos se deve investir mais e quais já cumpriram seu ciclo de vida ou então não trouxeram lucro.

Gerenciar custos neste ambiente moderno, complexo e de rápida mudança, sem o importante direcionamento dos custos com uma visão estratégica adequada, pode tornar o exercício da contabilidade limitado à formulação de relatórios ou como cooperadora para tomada de decisões pontuais (KUMAR E SHAFABI, 2011). Eis que a GEC surge e “se difere da gestão de custos por ser uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo” no qual “os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes” (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997, p. 4).

2.4 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A Gestão Estratégica de Custos (GEC), foi descrita em âmbito acadêmico por meados dos anos 80 (SHANK, 1989). Naquele período, a contabilidade gerencial passava por represália a respeito das suas pesquisas, práticas e contribuições para as empresas. Johnson e Kaplan (1987) defendiam que a contabilidade gerencial havia perdido a sua relevância, visto que não assumia mais uma posição importante dentro da organização e os administradores exigiam cada vez mais dos relatórios e exercícios contábeis. Para os autores, “o sistema de contabilidade gerencial não apenas deixa de fornecer informação relevante para os gerentes, como também

desvia sua atenção de fatores críticos para o desempenho da produção” (JOHNSON E KAPLAN, 1987, p.1).

Assim, diversos pesquisadores nos anos 80 defendiam que a GEC seria uma nova proposta para precaver a contabilidade de ter as mesmas práticas e olhares obsoletos presentes até aquele momento, uma vez que a contabilidade gerencial não correspondia mais às necessidades organizacionais (SHANK, 1989). Autores como Simmonds (1981), Bromwich (1990), Rangone (1997) defenderam a necessidade de integrar elementos estratégicos à contabilidade gerencial. Desta maneira, a contabilidade da gestão estratégica – do inglês *strategic management accounting* (SMA) – e o estudo da gestão estratégica de custos (GEC) – do inglês *strategic cost management* (SCM) – foram desenvolvidos e suas práticas aprimoradas (RANGONE, 1997).

Atualmente, são diversas as áreas que buscam maneiras de implementar os conceitos e as ferramentas oferecidas pela GEC para aperfeiçoar as suas estratégias organizacionais e para melhorar suas vantagens competitivas, consolidando sua posição no mercado. A GEC tem por objetivo subsidiar as tomadas de decisão estratégicas com o propósito de formar, comunicar, melhorar e controlar as estratégias propostas pela organização. O objetivo é garantir uma vantagem competitiva sustentável frente ao mercado concorrente (SHANK, 1989). A GEC utiliza informações retiradas dos levantamentos contábeis para definir, implantar e avaliar uma estratégia que direcione o controle de custos na tomada de decisão e no posicionamento competitivo (SHANK, 2006).

Shank e Govindarajan (1997) apresentam os três temas chave para compreender a gestão estratégica subjacente à GEC. Seriam eles: a análise da cadeia de valor, a análise do posicionamento estratégico e a análise dos direcionadores de custos, como mostra o Quadro 4.

Quadro 4: Temas da gestão estratégica subjacentes à GEC

TEMAS	DEFINIÇÃO
Análise da Cadeia de Valor	Conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores, até a finalização do produto. O enfoque é externo a empresa. Segundo Shank (1989), compreender o elo formado entre a empresa e o cliente é fundamental para o entendimento da cadeia de valor, pois mostra o ciclo de vida do produto, apresentando – inclusive – os custos com pós-vendas, com possibilidade de direcionamento para uma segmentação de mercado e com competência para construir um posicionamento de produto mais eficaz, tornando as estratégias mais elaboradas e com maiores vantagens competitivas (SHANK, J. K.1989);

Análise de Posicionamento Estratégico	Depende da correlação entre missão/meta e a forma que a organização determina para competir em seu segmento e realizar suas metas. Para Shank e Govindarajan (1997), as formas que a empresa pode escolher para competir são: liderança de custos (menores custos – menores preços) e diversificação do produto (mais produtos, com qualidades superiores e até mesmo personalizados).
Análise de direcionadores de custos	Diferente do que tende-se a pensar, os custos não são derivados do volume de produção e para Shank (2006), os principais direcionadores de custo estão presentes no conceito de (i) escala: o tamanho do investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em marketing; (ii) escopo: grau de integração; (iii) experiência: quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora; (iv) tecnologia: quais tecnologias são usadas em cada fase da cadeia de valor; e (v) complexidade: amplitude na linha de produtos ou serviços a ser oferecida.

Fonte: Adaptado de Perez, Oliveira e Costa, 2006

Cada decisão tomada pelos gestores organizacionais apresentados no Quadro 4 mostra quais os custos e as práticas que a empresa deverá adotar (WRUBER, et al., 2011). Da mesma forma, planejando controlar melhor os custos e as práticas, a organização poderá se direcionar para cada um dos objetivos de gestão estratégica por meio das ferramentas que a GEC fornece. Segundo Shank e Govindarajan (1997), as ferramentas da GEC são: Custeio Baseado em Atividades (do inglês, *Activity Based Costing* - ABC), Gestão Baseada em Atividades (do inglês, *Activity Based Management* - ABM), custo-meta/alvo (*target cost*), custeio do ciclo de vida, análise da cadeia de valor, análise das vantagens competitivas, gestão da qualidade total, *Just-in-Time*, análise *SWOT*, *Balanced Scorecard*, teoria das restrições.

Cada um destes artefatos, à sua maneira, pode contribuir para o levantamento mais adequado dos custos e para o gerenciamento de forma a auxiliar na tomada de decisão mais assertiva mediante a estratégia escolhida pela organização. Por outro lado, é importante lembrar que o uso destes artefatos não se traduz na aplicação integral dos conceitos de GEC.

Visto que foram três os temas centrais apresentados por Shank e Govindarajan (1997) – a análise da cadeia de valor, a análise do posicionamento estratégico e a análise dos direcionadores de custo – Anderson e Dekker (2009a, 2009b), propuseram um estudo em duas partes com a finalidade de explorar e aprofundar a análise dos direcionadores de custos, inclusive conectando tal temática ao desempenho financeiro organizacional. Nestes dois ensaios, os autores avaliaram a GEC de execução e a GEC estrutural.

Anderson e Dekker (2009a, 2009b) aclararam que a GEC estrutural é determinante para definir uma estrutura de custos coerente com a estratégia da

empresa visto que utilizam de competências organizacionais para construir ou alterar a estrutura de custos afim de, acompanhar o direcionamento estratégico. Grundy (1996) mostra que os direcionadores de custo estruturais são capazes de refletir no *design* fundamental do negócio, seja tecnologicamente, operacionalmente ou no foco e escopo de mercado.

O gerenciamento de custos de execução, de acordo com Anderson e Dekker (2009a, 2009b) e Grundy (1996) utiliza instrumentos de medição e análise, como, por exemplo, a análise dos métodos de custeio, análises de desempenho, indicadores de execução, entre outros, com a finalidade de mensurar os custos da empresa e oferecer informações para a tomada de decisão. Todos dependem da capacidade da empresa de elaborar corretamente seus relatórios de custos por meio dos instrumentos escolhidos.

O desempenho financeiro pode ser compreendido como a integração assertiva entre um dos direcionadores de custos com o planejamento estratégico. O propósito é obter maior transparência e precisão das informações de custos para atingir decisões estratégicas mais coerentes e resultando, assim, em um melhor desempenho financeiro para a organização (ANDERSON & DEKKER, 2009a; HENRI et al., 2014).

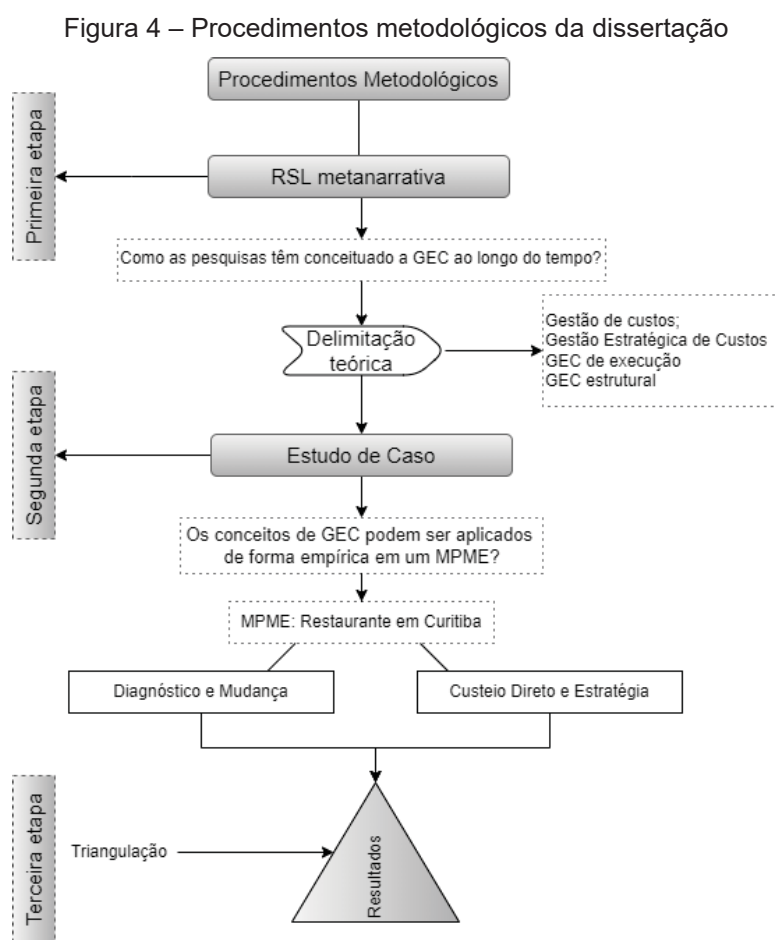
Uma vez que o desenvolvimento desta dissertação teve como base a premissa de que a GEC é o alinhamento entre a estratégia de longo prazo de uma empresa com a análise da sua estrutura de custos no curto prazo (ANDERSON; DEKKER, 2009a) e que uma maior consciência dos custos contribui para um melhor desempenho financeiro (HENRI et al., 2014), a próxima seção desse trabalho apresenta a metodologia utilizada para realizar as avaliações teóricas e empíricas necessárias para atingir o objetivo central desta pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O delineamento do método adotado para solucionar um problema de pesquisa é o que funciona como direcionador na busca de respostas. São variados os métodos e procedimentos que podem ser aplicados aos objetivos da pesquisa e a escolha coerente permite gerar resultados confiáveis.

Esta seção teve o propósito de apresentar os dois procedimentos metodológicos que serviram para direcionar a realização desta dissertação, a saber:

(i) Revisão Sistemática da Literatura usando o método de metanarrativa com a finalidade de trazer contribuições teóricas para os conceitos de GEC e (ii) estudo de caso que mostra a aplicação empírica dos conceitos de GEC em um restaurante. De tal modo, foi delineada a classificação da pesquisa e, para cada um dos procedimentos metodológicos, foi apresentado o problema pesquisado, os objetivos da pesquisa, o procedimento do protocolo de pesquisa com a descrição da coleta de dados. A Figura 4 detalha o procedimento metodológico desta dissertação.



Fonte: Elaborado pela autora

A próxima seção abordará a classificação da dissertação quanto a abordagem, natureza, objetivo, procedimentos, estratégia de pesquisa e coleta de dados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Existem divergências entre os autores com relação a classificação das pesquisas. Segundo Creswell (2014) para escolher o método de pesquisa a ser

utilizado é necessário ter um problema de análise bem elaborado. Após elaborado o problema, o estudo pode ser classificado de acordo com a sua abordagem, natureza, objetivos e procedimentos (LAKATOS, 2003). No Quadro 5 são apresentadas as escolhas metodológicas desta pesquisa.

Quadro 5: Quadro-resumo escolhas metodológicas da pesquisa

Categoria		Classificação	Justificativa
Abordagem		Qualitativa	O fenômeno estudado (GEC) é complexo e envolve a subjetividade humana. Assim, analisá-lo sob diversos contextos e como um todo, faz a abordagem desse trabalho ser qualitativa.
Natureza		Aplicada	Por realizar um estudo sobre o fenômeno estudado e aplicá-lo a uma organização.
Objetivo		Descritiva e Explanatória	Primeiramente, o estado da arte da teoria da GEC é descrito e caracterizado. Em seguida a GEC é discutida e explicada em uma aplicação real.
Procedimentos		RSL metanarrativa e Estudo de Caso	O procedimento de RSL metanarrativa é adotado para examinar sistematicamente a teoria, e o procedimento de estudo de caso é adotado para analisar de maneira estruturada a aplicação real da GEC em seu contexto próprio, sob a perspectiva de custos e estratégica.
Estratégia de pesquisa		Estudo de Caso único	O estudo de caso único enfoca o contexto completo dos fatos com profundidade em detalhes, permitindo acessar informações importantes para a teoria e prática.
Técnica de Coleta de Dados	RSL metanarrativa	Revisão de Literatura Bibliográfica Análise de Conteúdo	A escolha da análise dos dados foi a condução da RSL pelos protocolos de Tranfield et al. (2003) e pelas etapas de uma revisão metanarrativa de Greenhalgh et al. (2005). Isso porque os protocolos garantem que sejam atendidos os critérios para a realização da pesquisa.
	Estudo de Caso	Documental, entrevista, observação direta e participante	A análise documental foi escolhida para identificar o que a empresa já realizava com relação a gestão de custos e a estratégia. A entrevista não e semiestruturada serviu para compreender a estratégia. A observação direta e participante auxiliou na organização dos processos e monitorar o desempenho estratégico. O estudo de caso seguiu os protocolos de Yin (2001).

Fonte: Adaptado de Lakatos (2003); Gil (2008) e Creswell (2014)

Nas próximas subseções serão apresentadas as justificativas das categorias do trabalho.

3.1.1 Quanto a Abordagem

Com o intuito de encontrar possíveis resultados às problemáticas elaboradas nesta pesquisa, a metodologia utilizada para o desenvolvimento desta dissertação voltou-se para as produções de conhecimento de abordagem qualitativa. As pesquisas qualitativas, segundo Creswell (2014), são fundamentadas em função da riqueza dos dados que propiciam. Isso garante ao pesquisador espaço para reflexão sobre o fenômeno de maneira holística, possibilitando que se adote uma ou mais estratégias ou procedimentos de investigação.

3.1.2 Quanto a Natureza

Esse estudo apresentou propriedades de interesse prático, uma vez que o seu propósito foi o de gerar conhecimento para a aplicação prática e para a solução dos problemas na gestão de custos e na estratégia de um pequeno negócio em Curitiba. Assim, de acordo com Lakatos (2007) e Gil (2008), quanto a natureza, esta pesquisa pode ser considerada como aplicada.

3.1.3 Quanto ao Objetivo

Segundo Gil (2008), o nível descritivo tem por objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou, então, o estabelecimento de relação entre as variáveis estudadas. Assim, a RSL metanarrativa se enquadra no nível descritivo, visto que discorre a respeito da delimitação conceitual dos achados sobre o fenômeno estudado (GEC). O estudo de caso pode ser considerado explanatório uma vez que o seu propósito foi aprofundar e explicar o conhecimento de uma dada realidade com apoio no método observacional, ou seja, objetivou identificar os fatores que contribuíram para a ocorrência do fenômeno (GEC) dentro da organização estudada (YIN, 2001).

3.1.4 Quanto aos Procedimentos, estratégia de pesquisa e coleta de dados

Os procedimentos escolhidos foram a Revisão Sistemática da Literatura (RSL) com apoio da metodologia metanarrativa para a delimitação conceitual dos conceitos de GEC e o Estudo de Caso para examinar a gestão de custos em um restaurante.

A escolha da integração entre a RSL e a metanarrativa se deu porque a RSL é um recurso capaz de fazer a identificação, mapeamento e análise dos resultados de estudos de um tema específico de pesquisa (TRANFIELD et al. 2003), enquanto a metanarrativa permite sintetizar as bases teóricas de diferentes estudos empíricos dentro de uma filosofia construtivista baseada no conceito de que a ciência progride em paradigmas (KUHN, 1962). A revisão metanarrativa é um método de revisão sistemática utilizado para temáticas que foram conceituadas de maneiras diferentes e estudadas por muitos pesquisadores em diferentes áreas de conhecimento (WONG et al. 2013). Seu propósito é examinar historicamente como as tradições de pesquisa ocorreram ao longo do tempo. Assim, a associação entre a RSL e a metanarrativa foi muito adequada para estudar uma temática como a GEC, que tem sido explorada por diferentes áreas ao longo do tempo e que não obtém um consenso a respeito da sua delimitação conceitual e das suas práticas organizacionais (TOMKINS e CARR, 1996; GUILDING, et al. 2020).

O estudo de caso foi escolhido como procedimento metodológico estruturado, visto que é um método eficaz para documentar, avaliar e desenvolver a gestão dos custos da organização estudada. Ainda, foi escolhido como estratégia de pesquisa dado que, o estudo de caso único, enfoca o contexto completo dos fatos com profundidade em detalhes, permitindo acessar informações importantes para a teoria e prática (YIN, 2001).

As técnicas de coleta de dados foram: documentais, entrevistas não e semiestruturadas, observação direta e observação participante. A análise documental foi escolhida para identificar o que a empresa já realizava com relação a gestão de custos e a estratégia. A entrevista não e semiestruturada serviu para compreender a estratégia. A observação direta e participante auxiliou na organização dos processos e monitorar o desempenho estratégico (YIN, 2001).

3.2 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA USANDO O MÉTODO DE METANARRATIVA

Dada a complexidade e contestação de delimitação conceitual e prática da GEC (ANDERSON; DEKKER, 2009a), esta etapa do trabalho busca identificar, compreender e descrever as diferentes tradições de pesquisa que têm uma relação com o tópico – com foco na vertente estratégica da gestão de custos – e, em seguida, sintetizá-las por meio de uma RSL embasada pelo método da metanarrativa (GREENHALGH, 2009). A metodologia para o desenvolvimento desta revisão utilizou o protocolo de RSL publicado por Tranfield et al. (2003) e as etapas de uma revisão metanarrativa, com o propósito de atender aos seis princípios orientadores propostos por Greenhalgh et al. (2005): (i) pragmatismo, (ii) pluralismo, (iii) historicidade, (iv) contestação, (v) reflexividade e (vi) revisão por pares.

3.2.1 Problema de pesquisa

O problema que direcionou o estudo dessa RSL metanarrativa foi: “Como as pesquisas têm conceituado a GEC ao longo do tempo?”.

3.2.2 Objetivos da pesquisa

O objetivo desta RSL foi o de identificar, compreender e descrever de que maneira as diferentes tradições de pesquisa, presentes no *corpus* deste estudo, definem conceitualmente a GEC e fazer uma narrativa da revisão de mapeamento (GRANT; BOOTH, 2009) a respeito dos *insights* encontrados, principalmente sobre os seguintes assuntos: gestão de custos, gestão estratégica de custos, GEC estrutural e GEC de execução.

Ainda, objetivou-se compreender quais as abordagens teóricas e metodológicas presentes nos estudos, verificar os achados empíricos da GEC no *corpus* textual, e, ademais, na descrição das características do estudo, apresentar a delimitação temporal por artigos e citações, os principais autores que colaboraram para as diferentes tradições de pesquisa a respeito da temática, os países com maior contribuição literária e as palavras-chave mais relevantes para o estudo.

3.2.3 Procedimento do protocolo de pesquisa

Esta seção mostrará que a coleta de dados seguiu o protocolo proposto por Tranfield et al. (2003) de acordo com três etapas: (i) primeira etapa – fase do planejamento; (ii) segunda etapa – condução da pesquisa; (iii) terceira etapa – disseminação do conhecimento.

(i) Primeira etapa: Fase de Planejamento

O objetivo principal na primeira etapa da revisão sistemática é o de formar o *corpus* da literatura fundamentado por autores especialistas na temática de estudo. É neste momento que se desenvolve o protocolo da pesquisa e os elementos que a compõem como a problemática, *string*, operadores de busca utilizados, critérios para inclusão e exclusão de artigos (TRANFIELD et al 2003).

As buscas para o desenvolvimento deste estudo foram realizadas em duas bases de dados de extrema importância para a publicação de artigos acadêmicos internacionais: *Web of Science* e *Scopus*. Foram escolhidos esses operadores de busca pelo fato de que eles abarcam outras bases de periódicos (SCOPUS, 2017; CLARIVATE ANALYTICS, 2018), trazendo maior confiabilidade no banco de artigos coletados para o aprofundamento da pesquisa.

(ii) Segunda etapa: Condução da pesquisa

O direcionamento para garantir a elegibilidade ao formar o referencial teórico seguiu quatro critérios de inclusão: (i) os termos estarem presentes em título, palavra-chave e resumo, (ii) somente em artigos; (iii) somente em inglês; e (iv) sem limitação temporal (ALMEIDA E GOULART, 2017).

As evidências encontradas a respeito da temática proposta estão em concordância com os achados esperados e propostos por Tranfield et al. (2003), no que diz respeito à análise de evidências empíricas e teóricas para apoiar a obtenção de respostas à problemática desta etapa da dissertação.

Concluída a pesquisa houve a transferência da base encontrada para o Excel. Assim, pôde-se realizar a primeira etapa da triagem que objetivou afunilar o *corpus* por meio da remoção de artigos duplicados, sem abstract, sem DOI e sem quartis categorizados pelo Scimago. É importante ressaltar que os critérios dos quartis estão relacionados a escolha por validação da reputação dos periódicos, almejando assim

assegurar a qualidade dos estudos e das análises realizadas. Esse processo foi realizado no mês de abril de 2021 e resultou em 44 artigos que foram para a segunda etapa de triagem possibilitando realizar uma leitura dos *abstracts* de cada um dos artigos por três revisores de maneira independente, verificando a aderência de cada documento à temática estudada e com foco no problema de pesquisa da RSL metanarrativa. Assim, 4 artigos não atingiram os critérios e foram removidos.

A formulação final da base textual utilizada para a construção deste trabalho foi validada no dia 20/05/2021 e teve na sua totalidade 40 artigos que foram lidos na íntegra com o propósito de atingir um aprofundamento do conteúdo. Tais leituras contribuíram para o desenvolvimento da matriz de codificação e convergência (VEIGA, et al. 2018) que sustentaram as revisões de mapeamento.

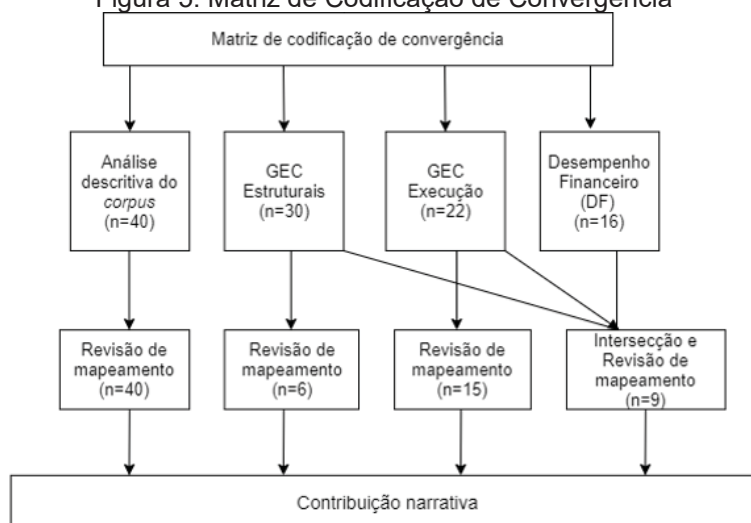
(iii) Terceira etapa: Disseminação do conhecimento

A terceira e última etapa da revisão sistemática consistiu em apresentar a disseminação dos resultados encontrados por meio da matriz de codificação e convergência, revisão de mapeamento e contribuição narrativa. De acordo com Tranfield et al. (2003), esses resultados geram conhecimento e são conduzidos em duas sub etapas. A primeira é a de análise detalhada que contém características dos artigos que formam o *corpus* textual do trabalho, como por exemplo: (i) relação entre as palavras-chave que compõem o *corpus*; (ii) relação entre os autores dos artigos; (iii) classificações por ano e países (HJØRLAND, 2002; BORNMANN, MARX, 2012). As análises foram desenvolvidas com auxílio dos softwares VOSViewer e RStudio – ferramentas projetadas para construção e visualização de mapas bibliométricos.

A segunda sub etapa, chamada de análise aprofundada, direciona a pesquisa para uma análise de conteúdo, ou seja, para verificações mais profundas a respeito do tema do *corpus* estudado. Nesse ponto da revisão sistemática, ocorrem análises de *clusters* (ou de categorias) sobre os assuntos similares que estiveram presentes na temática dos 40 artigos explorados (LUCAS, et al. 2007; BARNETT-PAGE, THOMAS, 2009).

As categorias foram definidas por meio da matriz de codificação e convergência (VEIGA, et al. 2018) e exploradas pela narrativa a respeito dos *clusters* encontrados pela revisão de mapeamento (GRANT; BOOTH, 2009), como mostra a Figura 5.

Figura 5: Matriz de Codificação de Convergência



Fonte: Elaborado pela autora

Para cada linha da matriz de codificação de convergência, foram realizadas revisões de mapeamento com o propósito de identificar as dimensões-chave de cada paradigma e desenvolver uma narrativa sobre a contribuição de cada tradição de pesquisa. Dado que a revisão de mapeamento carece da síntese e são caracterizados em um nível descritivo amplo, a adição desta metodologia na etapa final da revisão metanarrativa evita simplificar a análise ou mascarar uma variação considerável entre os artigos e seus resultados.

3.3 ESTUDO DE CASO

O método de estudo de caso vai além de descrever os fatos ou situações, ele busca proporcionar conhecimento acerca do fenômeno estudado e comprovar ou contrastar relações evidenciadas no caso. Assim, o objetivo do estudo de caso é explorar, descrever, explicar, avaliar e/ou transformar (YIN 2001). Para isso, esse método precisa seguir um protocolo de pesquisa que, como Yin (2001) comenta, é mais do que um instrumento. O protocolo de pesquisa contém procedimentos e regras que aumentam a confiabilidade do estudo, auxiliam a evitar viés de pesquisa e orientam o pesquisador a realizar um estudo validado e completo. As seções a seguir apresentaram o problema de pesquisa, o objetivo, a unidade de análise, o protocolo de pesquisa e a forma como os dados foram coletados.

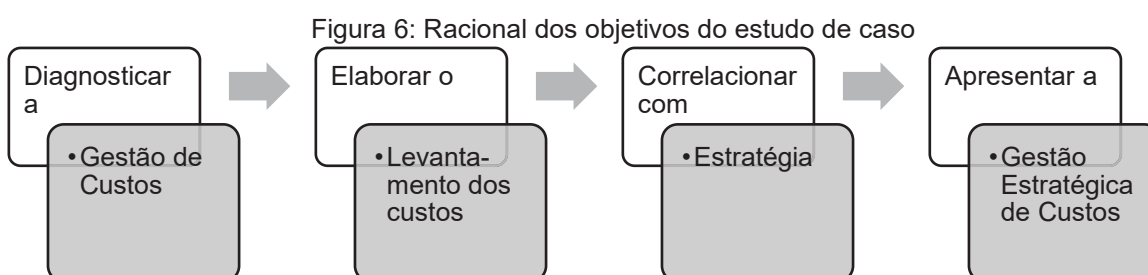
3.3.1 Problema de pesquisa

O problema de pesquisa principal da dissertação e que direcionou este estudo de caso foi: “A GEC pode ser aplicada de forma empírica em uma MPME?”.

3.3.2 Objetivos da pesquisa

O objetivo deste estudo de caso foi o de avaliar empiricamente a relação entre a gestão de custos, a GEC e a gestão estratégica em uma pequena empresa. Para tal, foi necessário realizar um diagnóstico da gestão de custos na empresa. Em seguida se fez imprescindível desenvolver, de maneira sugestiva, uma mudança na metodologia de custos – o que outrora era custeio por absorção, neste momento passou a ser um diagnóstico com base no custeio direto. Isto porque os proprietários da empresa não tinham recursos para apontar e compreender o que era o custo fixo e o custo variável do negócio, os custos unitários de cada produto e, tão pouco, delimitar estratégias emergenciais de venda para conter o baixo movimento causado pela pandemia do Covid-19.

Adiante, com o intuito de migrar da gestão de custos para a GEC associou-se à análise dos custos desenvolvidos às estratégias de diversificação e ampliação de vendas. Tal correlação permitiu a criação de planilhas capazes de ditar os custos individuais de cada produto, o faturamento mensal bruto da empresa, os processos de preparo de alimentos e principalmente apontar os principais gargalos que o restaurante enfrenta até hoje e que limita a sua capacidade de expansão do negócio. A Figura 6 evidenciou o direcionamento racional utilizado nesta etapa da pesquisa.



Fonte: Elaborado pela autora

Este trabalho também objetivou, por meio das análises desenvolvidas, integrar a GEC de execução (diagnóstico da gestão de custos) à GEC estrutural (mapeamento dos processos e de estratégias) em uma MPME – elegida como a unidade de análise do estudo de caso único.

3.3.3 Unidade de Análise

A empresa escolhida para a realização do estudo de caso foi um restaurante de pequeno porte com razão social Restaurante Contorno Sul LTDA e nome fantasia Restaurante Dom Caseiro, sediado na cidade de Curitiba, Paraná. O restaurante Dom Caseiro é uma empresa familiar voltada ao ramo de comida caseira na modalidade de *self-service* e marmitas. O caso estudado envolve o aperfeiçoamento da gestão de custos partindo do método de custeio por absorção para o diagnóstico de custos com base no custeio direto, permitindo analisar empiricamente a GEC dentro dessa empresa.

O critério utilizado para a escolha dessa empresa foi o critério de conveniência e intencional (CRESWELL, 2010), visto que a eleição intencional é uma das características fundamentais da pesquisa qualitativa para direcionar o caso a uma resposta adequada ao problema de pesquisa.

Tendo por direcionamento os protocolos de pesquisa instituídos por Yin (2001), a pesquisa foi desenvolvida em um estudo de caso único e holístico. Foi um estudo de caso único por ser realizado somente em um restaurante. E foi um estudo holístico, pois avaliou o todo da empresa. Esta empresa é representada pela gerência administrativa incluindo o técnico contábil, sendo estes os responsáveis pela administração do negócio. Outras áreas da empresa como a de operações, estoque e a da cozinha foram analisadas com aprofundamento, visto que apenas por meio do controle do estoque e do mapeamento dos processos foi possível desenvolver um diagnóstico dos custos com base nos princípios do custeio direto coerente com as informações coletadas e capaz de sustentar a correlação da análise dos custos à estratégia de diversificação e expansão do negócio.

3.3.4 Procedimento do protocolo de pesquisa

O protocolo de pesquisa deve conter as etapas e procedimentos apresentados no Quadro 6. O planejamento detalhado do protocolo de pesquisa, como proposto por Yin (2001), está inserido no Anexo 1 desta dissertação.

Quadro 6: Etapas e procedimentos para protocolo de pesquisa do estudo de caso

id	Etapas Yin:	Etapas desta Dissertação:
1.	Visão geral do projeto, objetivo, leituras a respeito do assunto estudado;	Desenvolvimento do problema, objetivos e embasamento para o estudo por meio da RSL metanarrativa;
2.	Fontes gerais de informações sobre a escolha do caso estudado e procedimentos para a coleta de dados;	Definir a unidade de estudo e os critérios; utilizar como fontes do caso coletados o gerente administrativo e técnico contábil (anexos);
3.	Tabelas e arranjos para organizar e armazenar as informações coletadas;	Sistema previamente disponibilizado para que os funcionários preenchessem proporcionando como resposta os dados primários e secundários necessários ao estudo;
4.	Obter acesso direto com os entrevistados e organização estudada;	Concedido no início deste estudo – dezembro/2019 (anexo 2);
5.	Prever e levar todo material que possa ser utilizado na elaboração da coleta de dados;	Material utilizado para coleta: notebook com Word e Excel; folhas A4 com tabelas para preencher;
6.	Estabelecer um cronograma a seguir prontamente o protocolo de pesquisa para a coleta dos dados;	Apresentado no anexo 1 e anexo 3 dessa pesquisa;
7.	Organizar a cronologia incluindo acontecimentos inusitados.	Todos os possíveis contratempos foram incluídos no cronograma da coleta de dados.

Fonte: Elaborado pela autora

Para garantir a confiabilidade do estudo e garantir que se evitem os vieses, o pesquisador, além de seguir os protocolos e procedimentos, precisa ter ciência de que são diversos os tipos de coleta para o levantamento de dados. Mediante tais tipos de coletas é que se poderá promover evidências que tragam corroborações ao estudo. A próxima seção abordou os procedimentos necessários para a coleta de dados desta pesquisa.

3.3.5 Coleta de dados

Yin (2001) apresenta 6 tipos de fontes de evidência para o estudo de caso, sendo elas: (i) documentos; (ii) registros em arquivo; (iii) entrevistas; (iv) observação direta; (v) observação participante e (vi) artefatos físicos. O estudo de caso realizado no restaurante contou com as 6 fontes de evidências propostas, como mostra o Quadro 7.

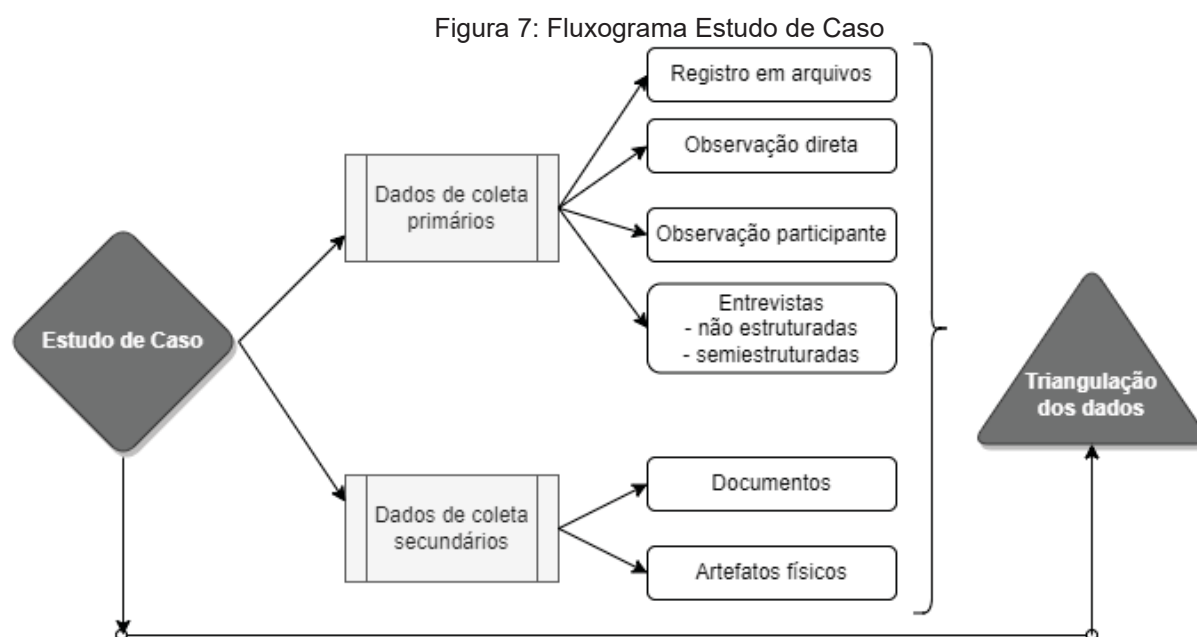
Quadro 7: Fontes de Evidências

id	Fonte de Evidência	Resultado Restaurante	Tempo de coleta
1.	Documentos	Contas a pagar, holerites, controle de estoque e controle de processos, pesos e medidas;	Ao longo do processo de análise e construção dos dados;

2.	Registro em arquivo	Sistemas de controle da empresa, balancetes e DRE;	Ao longo do processo de análise e construção dos dados;
3.	Entrevista	Proprietários, gerentes administrativos e clientes;	Semiestruturada proprietários: durou 2 encontros em dez/2019 Semiestruturada clientes: disponibilizada por 15 dias em 2020. Não estruturada: ao longo da análise e construção dos dados;
4.	Observação direta	Chefe de cozinha e gerente de estoque e processos;	Ao longo do processo de análise e construção dos dados;
5.	Observação participante	Elaboração da pesagem das gramas de comida presentes em cada estrutura de venda;	Ao longo do processo de análise e construção dos dados;
6.	Artefatos físicos	Materiais tangíveis utilizados para a composição e venda das refeições.	Ao longo do processo de análise e construção dos dados;

Fonte: Elaborado pela autora

A triangulação entre esses componentes de evidências viabiliza a credibilidade do estudo abordado (YIN, 2001), como mostra a Figura 7. Ao realizar a análise dos documentos – registros cursivos, persistentes e contínuos – o objeto investigado (estrutura de custos) começa a ganhar delimitação e direcionamento, para que com tempo os registros de arquivo passassem a ser fundamentados e categorizados. De acordo com Yin (2001 p.130) “os documentos desempenham um papel explícito em qualquer coleta de dados na realização dos estudos de caso”.



Fonte: Elaborado pela autora

A técnica de coleta com base em entrevistas tem por objetivo compreender as múltiplas visões a respeito do caso estudado (STAKE, 1995). Assim, Yin (2001) e

Denzin e Lincoln (2018) apontaram que as entrevistas podem ser estruturadas (roteiro definido), semiestruturadas (um roteiro norteador, porém com a ocorrência de outras perguntas no decorrer da entrevista) e a não estruturadas (sem roteiro prévio). Por reconhecer que novas questões poderiam surgir durante o contato com os entrevistados e com o próprio campo ao longo das observações diretas e participantes, este trabalho optou pela entrevista semiestruturada e não estruturada.

A entrevista não estruturada e semiestruturada (anexo 3), a avaliação dos documentos da empresa, a observação direta e participante, permitiu a compreensão de que o método de custeio por absorção, utilizado até o momento deste estudo, não oferecia aparato suficiente para a elaboração de estratégias de mercado eficazes com base nos levantamentos de custos (como proposto pela GEC), corroborando a possibilidade de redesenhar a gestão de custos apoiada no método de custeio direto.

A observação direta, possibilitou a compreensão dos processos e da forma como o gerenciamento acontecia, enquanto a observação participante integrou ao fenômeno observado as práticas desenvolvidas pelo próprio pesquisador para a melhoria dos processos objetivando captar resultados mais assertivos na análise dos custos. Por fim, os artefatos físicos complementaram o estudo pela sua categorização nos custos como, por exemplo, a depreciação dos materiais tangíveis utilizados.

O Anexo 3 “Roteiro para entrevista e levantamento de dados sobre os custos e estratégia do restaurante analisado” e o Anexo 5 “Questionário aplicado aos clientes do restaurante” foram elaborados com base nas entrevistas e questionários presentes nos trabalhos de Pereira (2009), Budach (2020) e Ribeiro (2020). Ademais, seguindo a rigor o protocolo desenvolvido por Yin (2001), esse estudo de caso ofereceu os resultados que serão apresentados na seção 4.2 dessa dissertação.

3.3.5.1 Análise dos dados

A investigação dos documentos contábeis da empresa e a aplicação das entrevistas semiestruturadas com o proprietário tiveram início em 10/2019. Apenas a entrevista semiestruturada foi finalizada em 12/2019, visto que os documentos contábeis precisaram ser analisados ao longo da elaboração deste estudo de caso. A implementação das planilhas utilizadas para auxiliar no mapeamento dos custos teve início em abril/2020 e algumas informações coletadas por entrevistas não estruturadas a respeito do processo de cocção, armazenagem dos produtos, desperdício,

percepção do cliente sobre a empresa, entre outras, ocorreram ao longo do desenvolvimento da pesquisa por meio da observação participante. A análise dos dados ocorreu com base na metodologia proposta por Yin (2001) para analisar as evidências do estudo de caso.

3.3.5.1.1 Roteiro das informações necessárias

Para coletar informações gerais sobre a empresa, sobre a gestão de custos e sobre o planejamento estratégico, optou-se pela utilização da entrevista semiestruturada, visto que em conversas que antecederam o início da pesquisa o diretor (e proprietário) teria comentado que havia pouco conhecimento sobre a estrutura de custos do seu negócio e não identificava como coletá-las adequadamente para poder precificar os seus produtos com uma margem de lucro que considerasse boa para o trabalho desempenhado e competitiva com o mercado. Assim, já era esperado que grande parte das informações seriam coletadas ao passo que a observação direta fosse ocorrendo. As entrevistas foram divididas em três blocos, como será apresentado adiante.

(a) Entrevista com os sócios fundadores

Com o intuito de conhecer melhor a empresa e verificar se ela seria pertinente ao estudo de caso proposto no projeto desta dissertação a primeira entrevista semiestruturada com o casal de sócios fundadores ocorreu em dezembro/2019. Neste momento buscou-se conhecer detalhes do negócio como tamanho, faturamento anual, quantidade de funcionários e o perfil dos respondentes. O roteiro que direcionou a entrevista foi apresentado no Anexo 3 deste trabalho.

As informações coletadas levaram a compreender que a empresa tributariamente se encaixava como uma pequena empresa. Adicionalmente, os proprietários não possuíam conhecimento a respeito da GEC e como ela poderia auxiliar no seu negócio. As demais perguntas foram desenvolvidas para conhecer os sonhos destes empresários, como eles se organizaram para fazer o negócio dar certo e coletar informações sobre o que esperariam e autorizariam que fosse desenvolvido nesta pesquisa.

(b) Bloco 1 – Prática de Custos

A coleta das informações a respeito da prática de custos aconteceu na primeira entrevista de dez/2019 e ao passo que a observação participante ocorria. Tendo em vista que os proprietários desempenham funções diferentes no negócio, a resposta do bloco 1 foi coletada apenas com o dono e responsável administrativo financeiro, chamado de proprietário 1. Ele alegou que o Dom Caseiro tem contrato com um escritório de contabilidade que prepara todos os relatórios necessários para fins jurídicos, recursos humanos e tributários.

(c) Bloco 2 – Posicionamento Estratégico

A coleta das informações a respeito do posicionamento estratégico aconteceu na primeira entrevista de dez/2019 e ao passo que a observação participante foi ocorreu. Tendo em vista que os proprietários desempenham funções diferentes no negócio, a resposta do bloco 2 foi coletada com o casal de donos (um responsável administrativo financeiro e o outro pelas compras e produção).

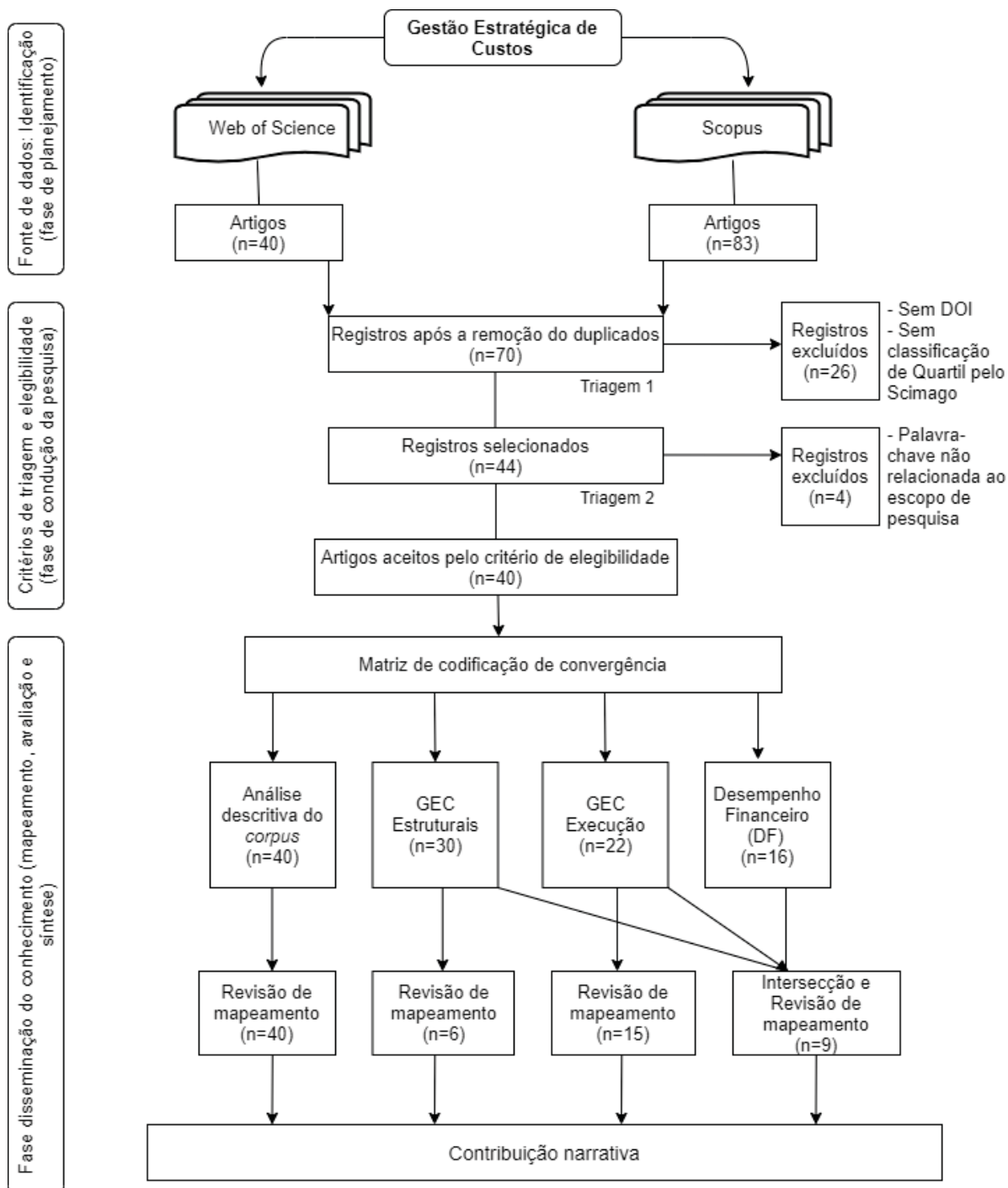
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste capítulo serão apresentados os resultados da revisão sistemática da literatura com base na metodologia de metanarrativa e posteriormente os resultados do estudo de caso.

4.1 RESULTADOS DA RSL METANARRATIVA

A metodologia desta RSL metanarrativa foi dividida em 3 etapas como mostrado no diagrama presente na Figura 8.

Figura 8: Diagrama da metodologia RSL e metanarrativa



Durante o processo do desenvolvimento da metodologia, quatro dos seis princípios estipulados por Greenhalgh et al (2005) puderam ser evidenciados. O (i) pragmatismo foi manifesto ao desenvolver uma revisão que fizesse sentido para a temática e, assim, garantindo o (ii) pluralismo, uma vez que o tema foi analisado sob a ótica de diferentes tradições de estudo da GEC. Ademais, os princípios da (v)

reflexividade e da (vi) revisão por pares puderam ser atendidos, dado que, ao longo da revisão, as descobertas foram conferidas por três revisores independentes e discutidas com outros estudiosos do tema.

Com o propósito de responder os objetivos desta RSL metanarrativa e atendendo aos dois princípios restantes de Greenhalgh et al (2005), sendo eles o de (iii) historicidade – por meio do destaque dos principais autores que contribuíram para as tradições de pesquisa sobre a GEC – e o de (iv) contestação – ao examinar os dados conflitantes presentes nas tradições de pesquisa trazendo novas percepções e contribuições ao estudo da temática – a apresentação dos resultados foi conduzida em quatro etapas de mapeamento de revisão: (i) características do estudo: análise descritiva do *corpus* total da pesquisa; (ii) categorização das abordagens teóricas e metodológicas; (iii) resultados da matriz de codificação e convergência; (iv) contribuição narrativa das revisões de mapeamento.

4.1.1 Características do estudo: análise descritiva do *corpus* de pesquisa

Para encontrar o *corpus* utilizado como base de dados, aplicou-se a *string* na *Web of Science* e na *Scopus* a fim de obter uma busca abrangente e imparcial da temática estudada (TRANFIELD et al 2003). Os resultados encontrados podem ser verificados no Quadro 8.

Quadro 8: *Strings* de busca dos artigos que compuseram o *corpus*

BASE DE DADOS	STRING	RESULTADOS OBTIDOS
Web of Science	(TS=("strategic cost management")) AND IDIOMA: (English) AND TIPOS DE DOCUMENTO: (Article) Tempo estipulado: Todos os anos. Índices: SCI-EXPANDED, SSCI, A&HCI, CPCI-S, CPCI-SSH, ESCI.	40 artigos
Scopus	TITLE-ABS-KEY (("strategic cost management")) AND (LIMIT-TO (DOCTYPE , "ar")) AND (LIMIT-TO (LANGUAGE , "English"))	83 artigos

Fonte: Elaborado pela autora

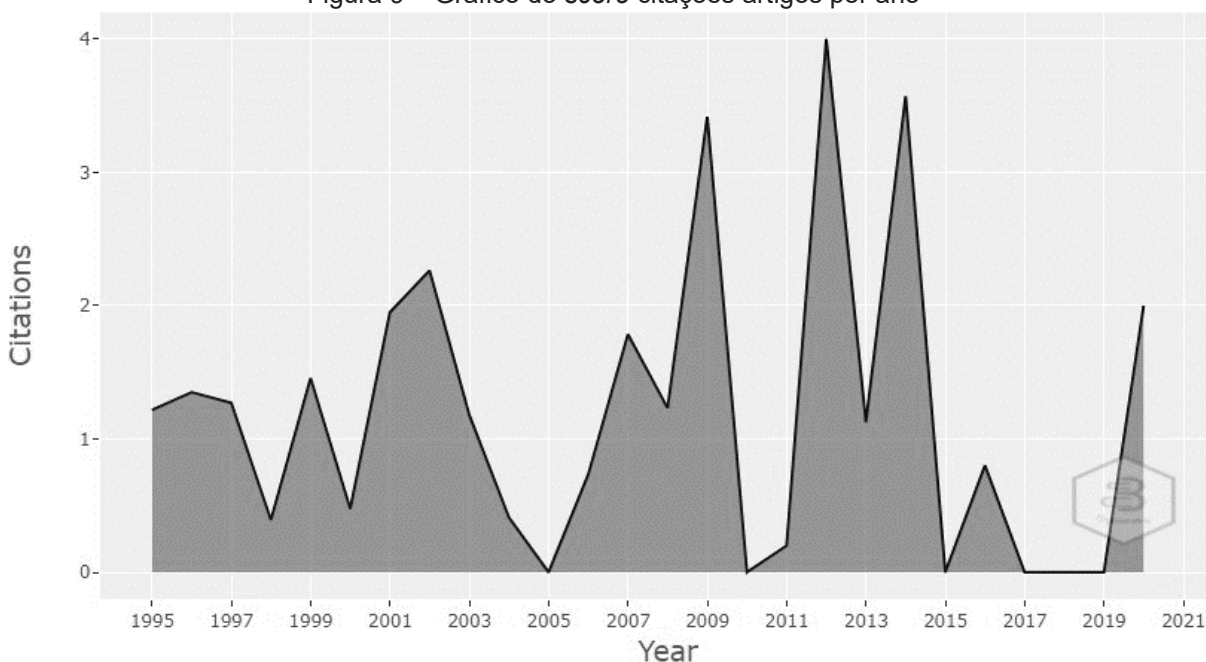
A análise descritiva do *corpus* textual aparecerá nesta seção conforme os achados são apresentados. Dentre os 123 artigos iniciais, a busca resultou, após os critérios de elegibilidade, em 40 artigos, com periodicidade de 1995 a 2021. Foram 28 periódicos, 14 países, 87 autores, 20 citações por documento e 1582 referências. A

análise desse *corpus* textual foi feita desenvolvendo inferências a respeito: (i) dos gráficos de citação, publicação e compreensão das principais ideias dos autores relacionados; (ii) dos autores cocitados; (iii) da distribuição geográfica dos artigos; e (iv) da coocorrência das palavras-chave, com auxílio dos *softwares* VOSViewer e RStudio.

4.1.1.1 Análise dos gráficos de citação e temporalidade dos artigos publicados

O *corpus* do trabalho encontrou uma média de 22,02 citações por documento, com picos de publicação nos anos de 1996, 1999, 2001, 2002, 2007, 2009, 2012, 2014 e 2020, como pode ser observado na Figura 9.

Figura 9 – Gráfico do *score* citações artigos por ano



Fonte: Elaborado pelo *Software VosViewer*

Os picos de citação auxiliaram na consolidação das 5 temáticas exploradas nesta RSL, a saber: cadeia de valor, decisões de investimentos, ferramentas da GEC, GEC e teoria da restrição. O *score* demarcado em picos pelo gráfico foi obtido pela média de citações anuais dentro do *corpus* total. Os 9 períodos definidos e melhor aclarados no Quadro 9, carregam em si as informações temáticas dos autores dos 11 artigos mais citados dentro desse recorte temporal, sendo eles: Carr, Tomkins (1996); Shank J.K (1996); Ewert R., Ernst C. (1999); Leitch (2001); McNair C.J., Polutnik L., Silvi R. (2001); Hines P., Silvi R., Bartolini M. (2002); Cugini A., Carù A., Zerbini F.

(2007); Ratnatunga J.T.D., Balachandran K.R. (2009); Fayard D., Lee L.S., Leitch R.A., Kettinger W.J. (2012); Henri J.F., Boiral O., Roy M.J. (2014); e Akaaboune O., Burnett R.D., Skousen C.J., Al-Wreiket A. (2020). Os dois periódicos com mais publicações foram: *Management Accounting Research* e *European Accounting Review*. As inferências temáticas serão apresentadas na análise da evolução temporal das publicações.

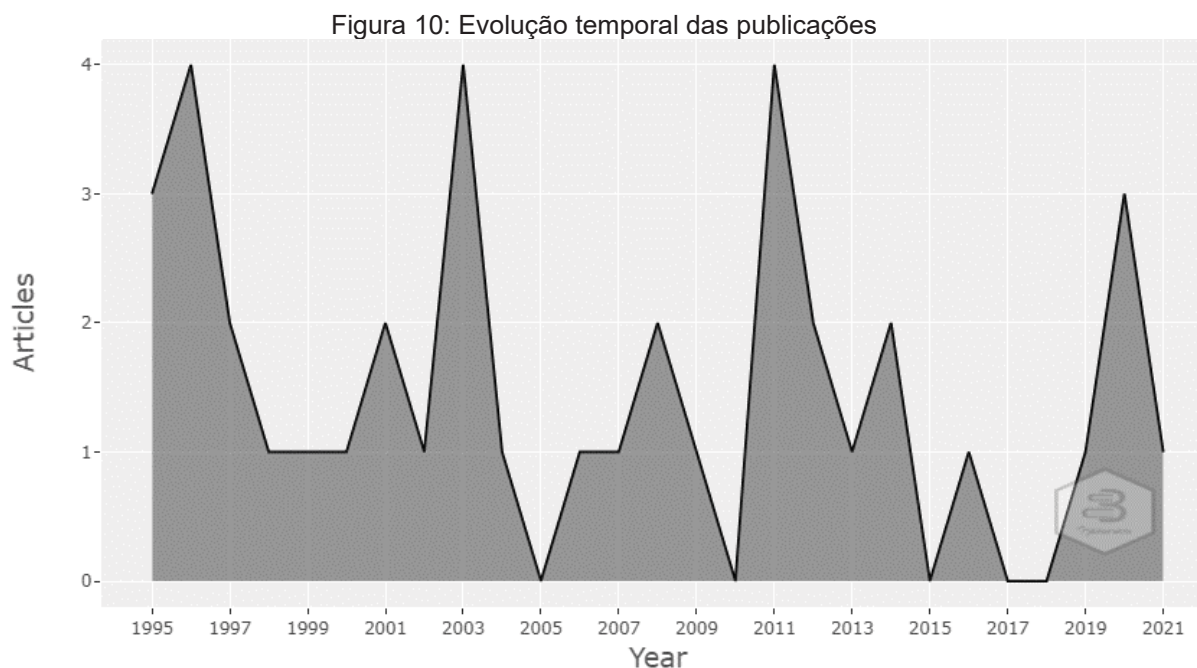
Quadro 9 – Principais autores por ano

Autor	Ano	Média citações por ano	Periódico	Título	Ideia principal do artigo
Tomkins C., Carr C.	1996	1,21	Management Accounting Research	Strategic investment decisions: The importance of SCM. A comparative analysis of 51 case studies in U.K., U.S. and German companies	Examinar como a abordagem de Shank (1996) pode ser aplicada empiricamente em 51 estudos de caso de 44 empresas.
Shank J.K.	1996	1,21	Management Accounting Research	Analysing technology investments - From NPV to Strategic Cost Management (SCM)	Um estudo de caso sobre as limitações da estrutura de VPL convencional e sobre o papel da análise estratégica por meio da estrutura de GEC.
Ewert R., Ernst C.	1999	1,45	European Accounting Review	Target costing, coordination and strategic cost management	Apresentar uma análise teórica sobre o custo-alvo.
Leitch Ra	2001	1,95	Management Accounting Research	Effect of stochasticity, capacity and lead time cost drivers on WIP and throughput in a pull production environment	Analisar usando uma abordagem de simulação, o efeito da estocasticidade, capacidade, lead time e o rendimento um ambiente de produção puxada.
McNair C.J., Polutnik L., Silvi R.	2001	1,95	European Accounting Review	Cost management and value creation: the missing link	Este artigo amplia o conhecimento existente entre custos e valor, introduzindo o modelo de criação de valor.
Hines P., Silvi R., Bartolini M.	2002	2,26	Journal of Operations Management	Demand chain management: An integrative approach in automotive retailing	Este artigo explora, em um estudo de caso único, a integração de abordagens desenvolvidas nas áreas de pensamento enxuto, gestão estratégica de custos, marketing e implantação de políticas'

Cugini A., Carù A., Zerbini F.	2007	1,78	European Accounting Review	The cost of customer satisfaction: A framework for strategic cost management in service industries	Os autores propõem e testam uma estrutura para analisar e gerenciar a relação entre os custos da empresa e a satisfação do cliente em indústrias de serviços.
Ratnatunga J.T.D., Balachandran K.R.	2009	3,41	Journal of Accounting, Auditing and Finance	Carbon business accounting: The impact of global warming on the cost and management accounting profession	Este artigo relata uma pesquisa qualitativa realizada para considerar o impacto dos mecanismos do Protocolo de Quioto na mudança de paradigmas de informação de contabilidade de custos e gerencial.
Fayard D., Lee L.S., Leitch R.A., Kettinger W.J.	2012	4	Accounting, Organizations and Society	Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter- organizational cost management in supply chains	Com base na visão da empresa baseada em recursos, os autores desenvolvem um modelo para prever quais recursos inter- relacionados podem permitir que as empresas gerenciem os custos interorganizacionais.
Henri J.F., Boiral O., Roy M.J.	2014	3,57	British Accounting Review	Strategic cost management and performance: The case of environmental costs	O objetivo deste artigo é examinar a relação entre os dois componentes da GEC (estrutural e de execução) e o desempenho financeiro.
Akaaboune O., Burnett R.D., Skousen C.J., Al- Wreiket A.	2020	2	International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation	Do strategic cost policies lead to more sustainable practices? Evidence from county governments	Os autores propõem examinar, de acordo com o modelo de avaliação cinza do risco de custo estratégico de edifícios pré-fabricados, o risco do mercado de edifícios pré-fabricado.

Fonte: Elaborado pela autora

Embora não tenha sido aplicada uma delimitação no período de busca, o primeiro registro do *corpus* desta pesquisa datou o ano de 1995 e, mesmo tendo uma evolução temporal do assunto até 2021, houve momentos como 2005, 2010, 2015, 2017 e 2018 sem índices de publicação, como mostra a Figura 10.



Dos 40 artigos presentes, 1996, 2003 e 2011 obtiveram 4 artigos publicados por ano e o maior índice de representatividade anual (10 por cento em cada). Já os anos de 1995 e 2020 ficaram com 8% da representatividade e 3 artigos publicados por ano, enquanto 2001, 2012 e 2014 apresentaram o índice de 5% de representatividade e 2 publicações anuais. Os demais anos apresentaram índice de 3% e 1 publicação anual e representaram 40 por cento do *corpus*.

O ano de 1995 é a demarcação inicial do *corpus* estudado. Os três artigos encontrados abordaram a GEC como uma ferramenta da gestão de custos (TANI, 1995; ITO, 1995; CHRISTENSEN, DEMSKI, 1995). Trouxeram elementos como o custo-alvo, gestão da qualidade e direcionadores de custos para fundamentar a GEC nas suas análises. O diferencial é perceber que dois deles contrapuseram a realidade contábil norte americana e japonesa, até aquele momento. Isso corrobora a percepção do quanto os métodos de custeio japoneses influenciaram nos estudos de custos ao redor do mundo (ITO, 1995).

O ano de 1996 foi o primeiro do pico de citações e com percentual de 10% de representatividade no gráfico de publicações. Os dois artigos com maior índice de citação, neste ano, foram os de Tomkins e Carr (1996) e Shank (1996). Ambos os textos exploraram a questão da GEC como uma ferramenta para análise de investimento. É curioso ressaltar que o estudo de Tomkins e Carr (1996) é realizado sobre o ensaio produzido por Shank (1996) e que os autores, por meio de uma análise

de dados financeiros, conferiram veracidade ao estudo de Shank. Tais estudos demonstraram que as empresas de maior porte e melhor desempenho são aquelas que não exerceram um papel limitado em suas decisões estratégicas, assim como sugerido por Mintzberg (1994). Por fim, afirmaram que a função de finanças pode auxiliar na elevação dos padrões estratégicos formais. Os outros dois textos desse ano foram os de Grundy (1996) e Hergeth (1996) e ambos abordam, resumidamente, como a GEC oferece mais coerência ao gerenciamento de custos quando este se posiciona em obter vantagens financeiras e competitivas.

O ano de 1999, segundo marco de citação com apenas um artigo publicado, explorou a temática do custo-alvo, como ferramenta da GEC, pela ótica dos autores Ewert, Ernst (1999). A principal contribuição se deu por mostrar a interação do custo-alvo com fatores externos que interferem na estrutura de custos da organização.

A teoria da restrição e da cadeia de valor aparecem no ano de 2001, com os autores Leitch (2001) e McNair et al. (2001), respectivamente. Inicialmente abordada por Goldratt (1984), a Teoria da Restrição buscava oferecer soluções e subsidiar decisões em ambientes que oferecessem restrições ou gargalos. Sob a mesma perspectiva, Leitch (2001) utilizou-se dos *drivers* de custos e estoques e os seus gargalos para propor melhorias e fundamentar estratégias em um ambiente estocástico. Com relação a cadeia de valor, McNair et al. (2001), defenderam que compreender a relação entre os custos e o valor que a empresa fornece a seus clientes favoreceria a organização a atingir seu potencial de lucro.

Corroborando esta ideia, o ano de 2002 também abordou a temática da Cadeia de Valor com a visão dos autores Hines et al (2002). Este artigo atingiu o quarto maior índice de citação deste *corpus* (2,26) e nele os autores abordaram que o gerenciamento de operações e da cadeia de valor de um ambiente automobilístico poderia integrar as abordagens desenvolvidas nas áreas de pensamento enxuto, GEC, marketing, estratégia e desdobramento das diretrizes estratégicas. Ainda, na perspectiva de satisfação do consumidor e compreendendo a dimensão de integrá-la às avaliações da cadeia de valor e da gestão da qualidade, os autores Cugini et al (2007) enfatizaram que a relação entre o nível de satisfação do cliente e o gerenciamento dos custos precisariam ser mais bem explorados, acarretando maior lucratividade para a organização.

O artigo de Ratnatunga e Balachandran (2009) assumiu a terceira colocação dentre os artigos mais citados e sua contribuição foi para a temática da GEC. Por se

tratar de um assunto multidisciplinar, o estudo aborda os efeitos das mudanças climáticas e a necessidade de alterações nos paradigmas das informações da contabilidade de custos e gerenciais por imposição do Protocolo de Quioto (2004).

Fayard et al (2012) publicaram o trabalho mais citado no *corpus* estudado. A temática que os autores exploraram esteve relacionada ao gerenciamento de custos interorganizacionais, área de estudo ainda recente e bastante trabalhada na GEC. Concluem que a integração entre tecnologias, custos e gerenciamento, oferecem a sinergia necessária para uma relação interorganizacional eficiente.

Com o segundo maior índice de citação dentro do *corpus*, Henri et al. (2014), defenderam que o alinhamento entre a GEC estrutural e de execução tenderiam a oferecer melhores resultados no desempenho financeiro das organizações. Por fim, Akaaboune et al (2020) exploraram a GEC em uma análise financeira de política fiscal.

O ano de 2021 encerra o marco temporal do *corpus* com o trabalho de Homburg et al. (2021). Os autores aclararam e reforçaram as questões de custo-alvo, como ferramenta da GEC, apresentadas nos anos de 1995, 1999, 2003 e 2011. Além disso, enfatizaram que o planejamento estratégico precisa dar preferência às necessidades dos clientes no momento de reorganizar a contabilização do custeio-alvo.

As temáticas da GEC compõem um verdadeiro arcabouço na literatura sobre o tema. Muito autores fundamentam seus estudos com referenciais teóricos datados em experiências organizacionais de muitos anos atrás, conceituando e exemplificando a necessidade de aprimoramento e melhorias para o campo. A seguir é apresentada uma análise dos autores cocitados que compuseram a fundamentação teórica dos artigos que integraram o *corpus* da pesquisa. Esta inferência contribuiu para a compreensão de como as pesquisas têm conceituado a GEC ao longo do tempo.

4.1.1.2 Análise sobre os autores cocitados

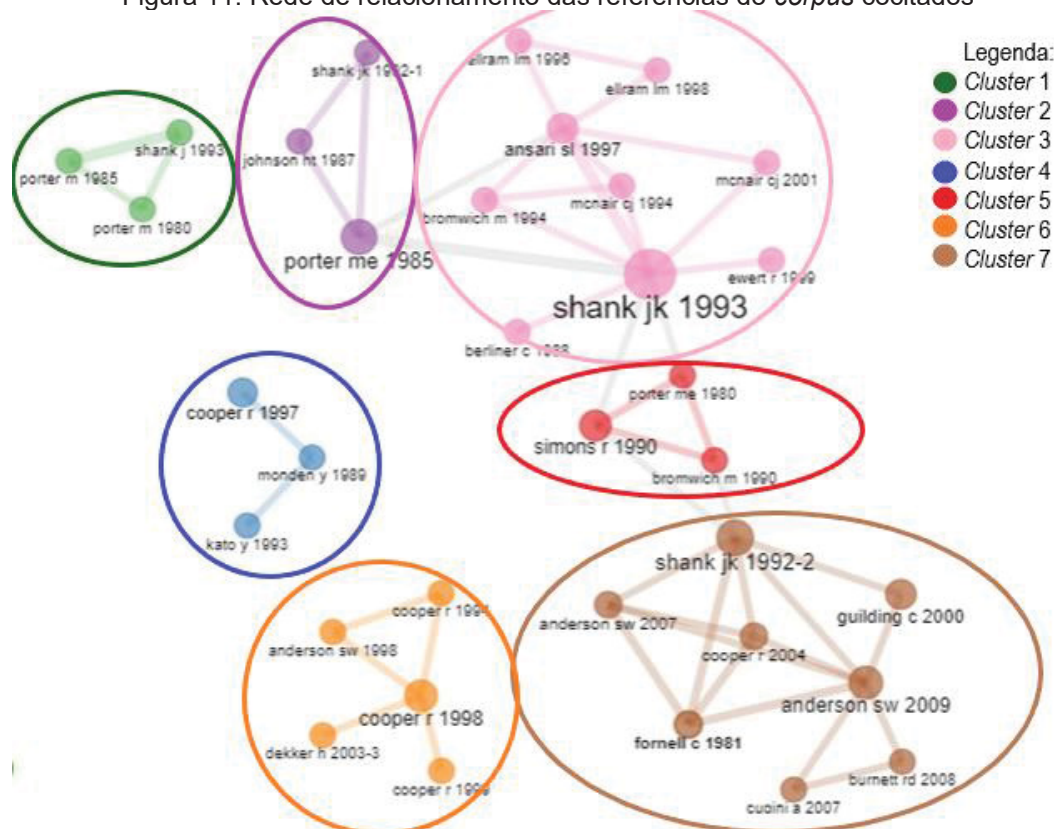
Identificar os principais autores utilizados como referência pelos artigos que compuseram o *corpus* textual é outro aspecto importante na análise descritiva. Mediante a referência dos autores cocitados, tornou-se possível compreender as tradições de estudos sobre a temática e, então, elucidar como conceituaram e apresentaram a GEC.

As referências mais citadas pelos 87 autores e coautores que compuseram o *corpus* textual foram classificadas em sete *clusters*, de acordo com o coeficiente de

agrupamento (PRELL, 2012). Estipulou-se o número máximo de 50 nós entre os *clusters* e um mínimo de dois para as conexões das bordas com o propósito de facilitar a visualização gráfica.

Os dez autores mais citados – respectivamente – pelo *corpus* foram: Shank (1993), Cooper (1997 e 1998), Porter (1980 e 1985), Anderson (2009), Ansari (1997), Berliner (1988), Johnson (1987), Simons (1990), Bromwich (1990) e Guilding (2000). Os dados numéricos apresentados foram retirados de uma análise gerada pelo *software* RStudio. Para sustentar a importância da análise dos autores citados, a Figura 11 mostra os *clusters* que se formaram pela similitude de temas do estudo. Esse resultado amparou o objetivo principal da pesquisa de identificar e compreender como os autores do *corpus* e os autores de referência têm conceituado a GEC ao longo do tempo.

Figura 11: Rede de relacionamento das referências do *corpus* cocitados



Fonte: Elaborado pelo *Software* VosViewer

Com base no resultado desta análise foi possível compreender a proximidade entre os estudos com teorias semelhantes, gerando uma convergência de citação de autores clássicos dentro dos *clusters*. Todavia, houve autores com menor número de

conexões e, embora eles até abordassem a temática da GEC, esboçaram pouca ênfase ao conceituá-la ou, então, em apresentar resultados quanto à sua aplicabilidade. Estes autores, não foram evidenciados nos *clusters* da Figura 11.

O *Cluster 1* foi representado pela cocitação dos autores Porter (1980 e 1985), Shank e Gonvidarajan (1993). O assunto principal que gerou a conexão dos artigos neste grupo foi a gestão estratégica com ênfase na estratégia competitiva. Neste período Porter (1980) postulou que a estratégia competitiva da organização precisava ser desenvolvida com o auxílio de estratégias genéricas adequadas, seja pela liderança em custos, diferenciação ou enfoque. Shank e Gonvidarajan (1993) complementaram o estudo alegando que compreender o comportamento dos custos significava integrá-los a estrutura estratégica da empresa. O *Cluster 2* foi representado por Porter, Johnson e Kaplan e Shank. Em 1985, Porter formulou sua teoria a respeito da vantagem competitiva sustentável. Neste período Johnson e Kaplan discorriam sobre o fato de a contabilidade gerencial não oferecer as informações contábeis necessárias para as empresas. Assim, em 1989, Shank elaborou uma literatura a respeito da GEC. O autor objetivou correlacionar uma gestão de custos eficiente com uma estratégia adequada visando encontrar a máxima esperada por Porter: vantagem competitiva sustentável.

O *Cluster 3* foi constituinte por 9 autores. As principais contribuições vieram de Shank e Gonvidarajan, McNair e Ellram. Eles nortearam a concepção de que a GEC poderia direcionar o uso gerencial de informações de custos em uma ou mais das seguintes etapas do ciclo de gestão estratégica: formulação de estratégias, comunicação dessas estratégias em toda a organização, implementação da estratégia e monitoramento da implementação para medir o sucesso. Estes estudos também mostraram que, ao compreender a estrutura de custos da empresa, os gestores passariam a tomar decisões mais eficazes com base nos custos, podendo incluir um posicionamento estratégico assertivo, avaliação de toda a cadeia de valor e análise dos principais direcionadores de custos.

O *Cluster 4* integrou trabalhos relacionados ao custo-alvo, principalmente no que tange a interferência de fatores externos na estrutura de custos da organização. Nesse momento os conceitos da GEC estavam focados na gestão de custos para a criação de valor através de uma lente estratégica, reorganizando o custo-alvo e diversas outras ferramentas contábeis disponíveis naquele período. O *Cluster 5* segue o racional de Porter a respeito das estratégias competitivas. Os autores deste grupo

defenderam a necessidade de integrar elementos estratégicos à contabilidade gerencial.

O *Cluster 6* ficou demarcado pelos autores Anderson, Dekker e Cooper. A semelhança teórica entre os três direcionou para o entendimento da GEC como uma tecnologia capaz de aplicar as técnicas de gestão de custos objetivando, simultaneamente, melhorar o posicionamento estratégico e a redução dos custos. Não somente isso, mas também que a GEC conseguiria desenvolver o alinhamento dos recursos da empresa com a estratégia de longo prazo e táticas de curto prazo, garantindo lucratividade e estabilidade no mercado.

Por fim, o *Cluster 7* foi demarcado por uma gama de autores que descrevem a Gestão Estratégica de Custos sob uma ótica expansiva do conceito. Eles consideram que a GEC é a utilização eficaz das informações de custos correlacionadas com um posicionamento estratégico assertivo. O foco na concatenação entre as duas bases é o de atingir um desempenho financeiro elevado para a empresa e para o grupo de investidores.

4.1.1.3 Análise sobre a distribuição geográfica dos artigos

O fator que compõe a distribuição geográfica dos artigos que fizeram parte do *corpus* analisado diz respeito ao país do periódico em que o autor submete seu artigo. Ao todo, foram identificados 14 países e 28 periódicos. É interessante salientar os países com maior número de publicações: Estados Unidos com 17 documentos, Itália com 4 documentos e Alemanha e Japão com 3 documentos cada, como pode ser observado na Figura 12.

Figura 12: Países com maior contribuição



Fonte: Elaborado pela autora

Foram identificados 5 continentes dentre os 14 países. A América concentrou 52,5% dos estudos, enquanto 25% estiveram no continente Europeu. Esse achado sustenta a premissa colocada por Grundy (1996) a respeito de que o estudo da GEC surgiu e se desenvolveu concomitantemente em dois extremos do mundo, mais especificamente na América do Norte e Europa. Além disso, corrobora o fato de que os Estados Unidos, além de ser o país com autores pioneiros no estudo da GEC é o que mais publicou artigos sobre a temática desde 1988. Os outros continentes que concentraram estudos foram: Ásia com 12,5%, Oceania com 7,5% e África com 2,5%. O continente da Antártica não teve representação dentro do *corpus* analisado.

4.1.1.4 Análise sobre a coocorrência das palavras-chave

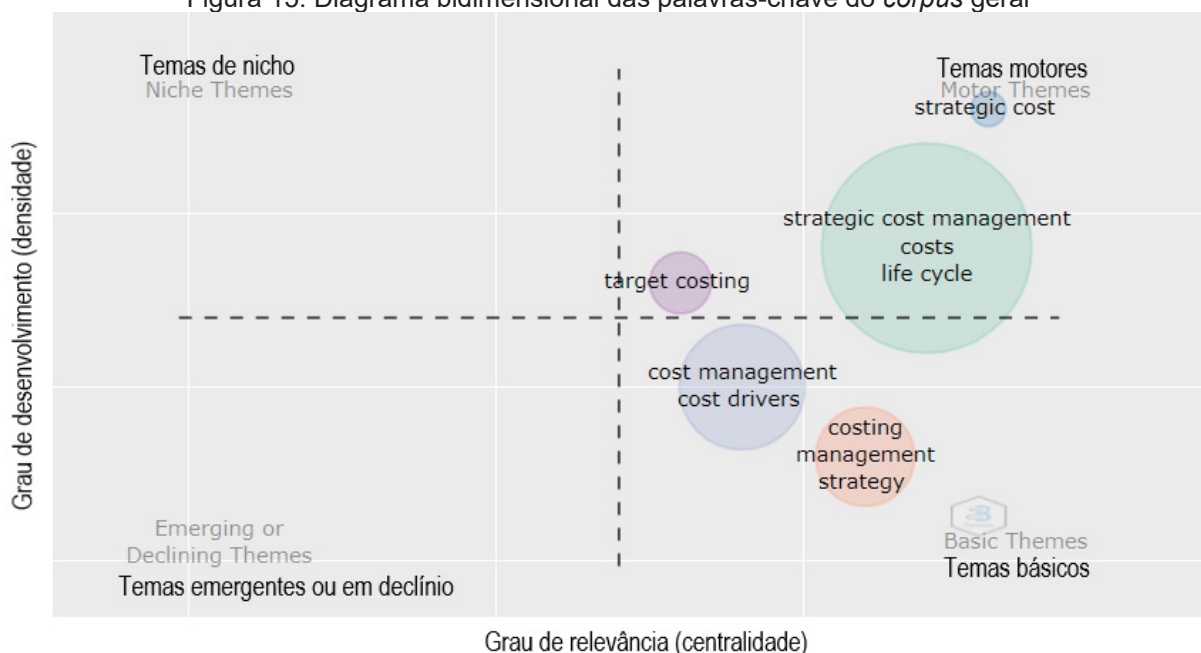
A nuvem de palavras é uma métrica utilizada visualmente. O seu propósito é o de avaliar a coocorrência das palavras-chave do *corpus* da pesquisa, ao identificar a frequência em que as palavras aparecem no *corpus*. A Figura 13 apresenta os 50 termos com ocorrência mais frequente nos 40 artigos avaliados. O tamanho dos termos foi proporcional à frequência de ocorrência.

absorção, custeio direto e outros) como instrumentos capazes de extrair informações adequadas com o objetivo de amparar a estratégia implementada e as decisões empresariais (MCNAIR et al, 2001; HINES et al, 2002; TOMKINS, CARR 1996; WRUBEL et al, 2011; COLLATTO et al, 2016 e LOCKAMY, 2003). Tal arguição sustentou a conexão presente entre *Cost Management*, *Strategic Cost*, *Strategic Management*, *Strategy* e *Management*.

Por fim, o *cluster 3* foi representado pelo termo principal desta pesquisa: *Strategic Cost Management*. As interfaces deste termo com os demais grupos, mostraram que a GEC apresenta várias vertentes de pesquisa, sejam elas da área da gestão, da estratégia ou de custos. Outras duas ligações interessantes ocorrem dentro do próprio *cluster*. Embora todas as conexões presentes tenham sido capazes de trazer elementos para categorizar a GEC como elemento integrado à gestão moderna, essas duas ligações com os termos *benchmarking* (ferramenta utilizada pela estratégia) e custeio-alvo embasaram duas das principais funções nas quais a GEC é capaz de desempenhar um papel fundamental: a gestão estratégica e a gestão de custos. O diferencial ocorre quando ambas são integradas permitindo que se faça, então, uma GEC.

O *cluster 4*, mesmo que menos robusto e sendo chamado de secundário visto que é um desdobramento dos demais *clusters*, apresentou termos a respeito das atividades de custo e os interligou à estratégia (*strategy*), que, por sua vez, fez conexão com o termo gestão (*management*). O *cluster 5* foi representado pelo termo, em português, custo estratégico. Sua interface conectou-se com outros *clusters* como o *Cost Management*, *Strategic Cost Management* e a termos independentes de outros grupos como *strategy* e *management*. Tal vínculo ocorreu por estes serem os termos mais presentes às práticas da GEC.

Este trabalho também avaliou um diagrama bidimensional quanto à classificação de densidade e centralidade (COBO et al. 2011). O diagrama foi dividido em quadrantes, como mostra a Figura 15. O quadrante superior esquerdo diz respeito aos temas de nicho, o superior direito são os temas motores, ou seja, mais importantes e bem desenvolvidos. Os quadrantes inferiores representam, ao lado esquerdo os termos emergentes ou em declínio e, ao lado direito, os temas básicos.

Figura 15: Diagrama bidimensional das palavras-chave do *corpus* geral

Fonte: Elaborado pelo *Software VosViewer*

A análise apresentou resultados apenas ao lado direito dos quadrantes. Isso significa que, dentro da sua aplicabilidade, todos os termos tiveram grau elevado de relevância. Os temas considerados básicos e de pouca densidade foram *costing*, *management*, *strategy*, *cost management* e *cost drivers*. Essa categorização faz jus a toda conclusão obtida a respeito das palavras-chave que compuseram a pesquisa, visto que o estudo sobre a GEC necessariamente precisa abordar o entendimento sobre o arcabouço teórico dos termos principais que o compõem (gestão, estratégia e custos ou então, gestão estratégica, gestão de custos e custo estratégico). A Figura 15 também pode ser sustentada pelos autores Ding et al. (2020), Elsayed et al. (2011), Wrubel et al. (2011), Hill, Zeller (2008) e Lockamy (2003) que afirmam que: a GEC é a aplicação de técnicas de gestão de custos para melhorar, simultaneamente, a posição estratégica de uma empresa e reduzir custos. Sendo assim, os direcionadores de custos, a gestão de custos e a estratégica embasaram muitos estudos a respeito da GEC, podendo ser categorizados como temas base da temática central deste estudo.

Por fim, o quadrante superior direito apresentou os termos com maior densidade e centralidade para a pesquisa, ou seja, aqueles que puderam ser compreendidos como mais importantes e ou mais bem desenvolvidos. Grande parte dos autores do *corpus* estudaram o custeio-alvo, como já evidenciado nesta seção.

Além disso, muitos artigos apresentaram a importância de enfatizar estudos do ciclo de vida dos produtos e propuseram maneiras de integrá-lo ao custeio-alvo. A compreensão sobre os custos dos produtos e a estratégia de custos fez-se intrínseca às práticas de custeio-alvo e das informações sobre o ciclo de vida do produto. A base de artigos analisada apresentou o ciclo de vida do produto como sendo um dos estudos mais atuais do *corpus*. Assim, todos os termos contidos neste quadrante, incluindo a presença do tópico de GEC, conclui positivamente e corrobora com os achados desta seção de análise descritiva do *corpus*.

4.1.2 Categorização das abordagens teóricas e metodológicas

Compreender as principais contribuições dos pesquisadores do *corpus*, os autores que fundamentaram as suas ideias, as suas disposições geográficas, os picos de publicação e citação e os *clusters* de tendência entre as palavras-chave, foi fundamental para identificar de que forma as pesquisas têm conceituado a GEC ao longo do tempo. Conforme observado pelas análises, a GEC conecta estudos abrangentes sobre gestão, estratégia e custos (DING et al. 2020; ELSAYED et al. 2011; WRUBEL et al. 2011; HILL, ZELLER, 2008; LOCKAMY, 2003). Tal conexão permite a ramificação de suas práticas para diferentes cenários envolvendo diferentes setores e organizações, inclusive o setor de gerenciamento público (AKAABOUNE et al. 2020).

A leitura aprofundada dos artigos deste *corpus* permitiu desenvolver o Quadro 9 com base nas evidências das abordagens teóricas. Além disso, os achados deste estudo sustentam que a delimitação conceitual da GEC não é apresentada em todos os estudos avaliados. Adicionalmente, a delimitação conceitual encontrada tem como base trabalhos apresentados na década de 1990. Dos 40 artigos que compuseram a base analisada, 32,5% utilizaram Shank (1989) e Shank e Gonvidaranjan (1993 e 1997) como referência para fundamentar a GEC, enquanto outros 7,5% utilizaram Cooper e Slagmuder (1998). Dentre o *corpus* total, 5% apresentaram tentativas de classificação da GEC, 40% realmente apresentaram delimitação teórica e os demais 55% não apresentaram embasamento teórico sobre a GEC.

Identificar o delineamento do conceito da GEC dentre os 40 artigos analisados permite sugerir que esta temática ainda não encontrou, ao longo de sua trajetória, uma delimitação conceitual consensual. Da mesma forma, os estudos empíricos sobre a

aplicação dos conceitos de GEC e os resultados organizacionais obtidos são escassos. Apesar de 50% dos artigos do *corpus* não terem definido ou delimitado conceitualmente a GEC, é importante ressaltar que todos eles trouxeram contribuições para esta pesquisa.

A categorização da abordagem teórica assumiu a classificação da análise dos artigos de acordo com suas temáticas centrais. Assim, os documentos foram separados dentre os 5 grupos temáticos, a saber: cadeia de valor, decisões de investimentos, ferramentas de GEC, GEC e teoria das restrições. O Quadro 10 detalha os autores dos artigos que apresentaram, ou não, uma base teórica para a GEC e suas citações.

Quadro 10: Abordagem teórica do *corpus*

Temática central do artigo	Autores	Fundamentam teoricamente a GEC	Cocitações
Cadeia de valor	McNair C.J. et al (2001)	Compreender a estrutura de custos da empresa e, assim, apoiar a tomada de decisão eficaz com base em custos, incluindo o posicionamento estratégico, cadeia de valor e direcionadores de custos. Usar informações de custos, muitas vezes coletadas de várias fontes heterogêneas, para definir e criar uma vantagem competitiva.	Shank, Govindarajan (1993);
	Hines P. et al (2002)		
Decisões de Investimentos	Tomkins C., Carr C. (1996)	As ferramentas estratégicas de análise de Shank, a saber, posicionamento estratégico, cadeia de valor e direcionadores de custos, estão de acordo com qualquer aplicação realmente completa da análise da cadeia de valor. Seria útil uma avaliação da importância relativa das três ferramentas e do grau de atenção que elas podem merecer em relação aos métodos tradicionais de orçamento de capital, como o VPL.	Shank, Govindarajan (1993); Shank, Govindarajan (1996);
Ferramentas de GEC	Wrubel F. et al (2011)	A GEC é a aplicação das técnicas de gestão de custos de maneira que, simultaneamente, melhore a posição estratégica de uma empresa e reduza seus custos (Coopler, Slagmunder, 1998). Se baseia em três temas-chave: (1) análise da cadeia de valor; (2) análise do posicionamento estratégico; e (3) análise dos direcionadores de custos (Shank, Govindarajan, 1997). A ideia de gestão estratégica de custos nasceu simultaneamente em ambos os lados do Atlântico. Nos EUA Shank e Govindarajan apresentaram uma análise estrutural orientada. No Reino Unido, um estudo também foi desenvolvido entendendo a GEC como gestão de valor e levantando elementos de análise externos a empresa. A estratégia é o cerne da GEC, sendo vista sob um contexto amplo, no qual os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais e os	Cooper, Slagmunder (1998); Shank, Govindarajan (1997);
	Grundy T. (1996)		Shank, Govindarajan (1993); Grunder (1992)
	Collatto D.C. et al (2016)		Shank, Govindarajan (1997);
	Christensen J., Demski J.S. (1995)		Shank (1989)

	Cugini A. et al (2007)	dados são utilizados para desenvolver estratégias superiores, a fim de obter uma vantagem competitiva sustentável. (Shank e Govindarajan, 1997). GEC como relação entre os custos da empresa e o valor para o cliente.	Shank, Govindarajan (1993); McNair, (1994, 2001); McNair e Vangermeersch, (1998)
GEC	Shank J.K. (1996)	"Limitações da estrutura de VPL convencional e demonstrar o papel da análise estratégica explícita por meio da estrutura de GEC" (p.1).	Shank (1989)
	Hergeth H.H.A. (1996)	"A posição em relação à concorrência só pode ser avaliada quando um custo de produto bastante preciso é conhecido e quando uma empresa pode avaliar quais são os efeitos de custo das mudanças em sua posição" (p.104).	Shank, Govindarajan (1993);
	Ellram L.M., Stanley L.L. (2008)	"Os fundamentos teóricos da gestão estratégica de custos estão no modelo econômico de análise de custos de transação (Coase, 1937)" (p.3); os custos internos e externos a uma organização devem ser considerados por meio da estrutura da GEC que abrange: (1) análise da cadeia de valor, (2) análise de posicionamento estratégico e (3) análise de direcionador de custo. Essas três práticas fornecem uma fonte de vantagem competitiva sobre empresas com sistemas de custo menos eficazes.	
	Henri J.F. et al (2014)	"A gestão estratégica de custos (SCM) é o alinhamento deliberado dos recursos das empresas e da estrutura de custos associada com a estratégia de longo prazo e táticas de curto prazo (Anderson e Dekker, 2009a)" (p.2).	
	Ding X. et al (2020)	"A gestão estratégica de custos é principalmente um conceito de gestão de custos que combina a gestão de custos empresariais com a gestão estratégica" (p.1479).	Não apresenta
	Elsayed M. et al (2011)	A GEC é a aplicação de técnicas de gestão de custos para melhorar simultaneamente a posição estratégica de uma empresa e reduzir custos (p.188). O gerenciamento estratégico dos custos deve ser inerente a cada estágio do ciclo de vida de um produto.	Cooper, Slagmuder (1998);
	Hill J.W., Zeller T.L. (2008)	A GEC foca na receita e gestão de custos para a criação de valor através de uma lente estratégica, reorganizando as transações usando análise da cadeia de valor, análise de posicionamento estratégico, análise de direcionador de custo, valor econômico para o cliente (EVC), custo-alvo, custo de ciclo de vida e estratégia, análise de investimento de capital entre outras ferramentas.	Shank, Govindarajan (1993);
	Teoria da restrição	Lockamy III A. (2003)	A gestão estratégica de custos é a aplicação de técnicas de gestão de custos para melhorar simultaneamente a posição estratégica de uma empresa e reduzir custos. Grundy (1996) afirma que a gestão estratégica de custos oferece um processo mais coerente de gestão de custos para obter vantagens financeiras e competitivas (p.8).

Temática central do artigo	Autores	Tentam fundamentar teoricamente a GEC	Cocitações
Gestão Estratégica de Custos (GEC)	Akaaboune O. et al, (2020)	Determinar o que constitui a GEC é um desafio, pois não há acordo sobre o singular quadro conceitual que define o que compõe o GEC (et al., 2000; Tomkins e Carr, 1996).	Guilding et al. (2000); Tomkins, Carr (1996)
Teoria da restrição	Leitch R.A., (2001)	O ABC pode ser usado para custear atividades e produtos e para monitorar e para prever mudanças nas demandas de atividades e seus respectivos recursos. Algumas ações para gerenciar os custos incluem: adicionar recursos, ajustar preços e mix de produtos e alterar o uso de recursos que podem envolver mudanças em qualquer parte de toda a cadeia de valor (Shank e Govindraján, 1993).	Cooper, Kaplan (1992); Shank e Govindraján (1993)
Ferramentas de GEC	Al Chen Y.S. et al, (1997)	Shank (1989) propõe um sistema de gestão estratégica dos custos que direciona para o uso gerencial de informações de custos em uma ou mais das seguintes etapas do ciclo de gestão estratégica: formulação de estratégias, comunicação dessas estratégias em toda a organização, implementação da estratégia e monitoramento da implementação para medir o sucesso.	Shank (1989); Hiromoto (1991)
	Rouse P., Putterill M., (2000)	Identificar os fatores subjacentes que impulsionam os custos é fundamental para uma gestão de custos eficaz. Compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de 'direcionadores de custos' no trabalho em qualquer situação.	Shank, Govindarajan (1993, 1994); Shank (1989); Porter (1985)
Temática central do artigo	Autores	Teoria base dos artigos	-----
Cadeia de valor	Canace T.G., Juras P.E., (2011)	Contabilidade gerencial, gestão de custo (Blocher, 2009)	Não fundamentam teoricamente a GEC
Ferramentas de GEC	Ayvaz E. et al, (2020); Homburg, C. et al, (2021); Wakefield J., Thambar P., (2019); Tani T., (1995); Ewert R., Ernst C., (1999); Castellano J.F., Young S., (2003); Mévellec P., Perry N., (2006); Anderson M. et al, (2013); Zaman M., Elsayed M., (2011); Stout D.E., West R.N., (2004); Dubois A., (2003); Trussel J.M., Bitner L.N., (1998); Ito Y., (1995); Guenther T.W., Gaebler S., (2014); Hsu S.H., Qu S.Q., (2012); Fayard D. et al, (2012); Zsidisin G.A. et al, (2003)	Balanced-scorecard; Custo-alvo e engenharia de valor (Cooper & Chew, 1996); Ciclo de vida completo do produto; Contabilidade gerencial; Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Gestão Baseada em Atividades (ABM); direcionadores de custos e estratégia de compra; Gestão da qualidade; Teoria da contigência; Teoria institucional; Visão baseada em Recursos e estratégia de compra.	
Gestão Estratégica de Custos (GEC)	Ratnatunga J.T.D., Balachandran K.R., (2009); Rangone A., (1997)	Contabilidade gerencial e estratégia	

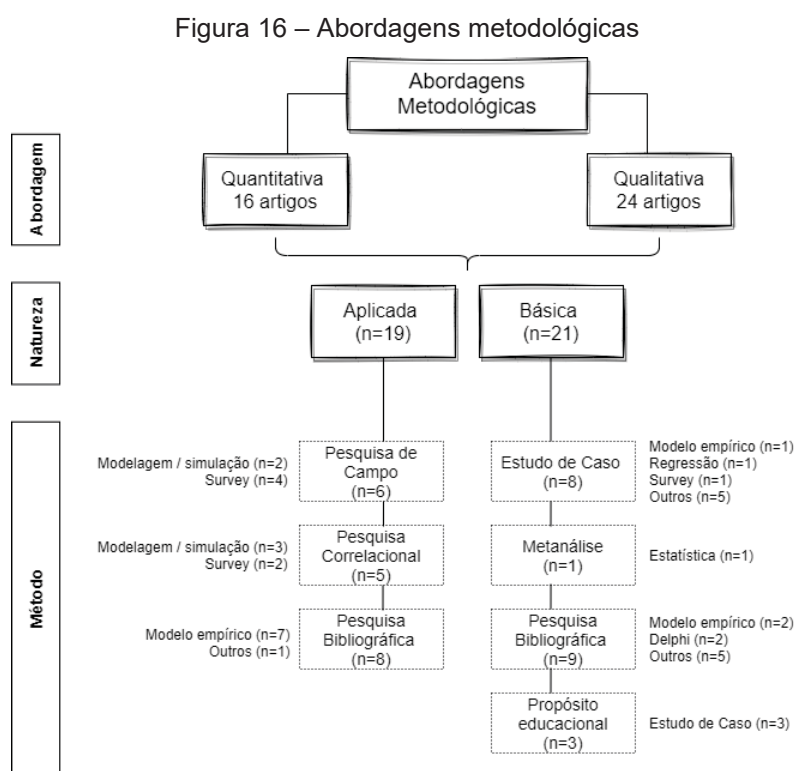
Fonte: Elaborado pela autora

Mediante o Quadro 10 foi possível identificar apenas uma vertente de definição de GEC. Para os autores Shank (1989), Shank, Govindarajan (1993 e 1997), McNair, (1994, 2001), Grundy (1996), Cooper, Slagmuder (1998) e Ding et al (2020) a GEC pode ser definida como uma forma de compreender a estrutura de custos da empresa e de utilizar as informações sobre estes custos de maneira eficiente e eficaz associada ao planejamento estratégico da organização, o que proporciona criação de vantagem

competitiva, aprimoramento do posicionamento estratégico e redução de custos. De uma maneira geral, pode-se afirmar que a RSL apresentou a GEC como uma forma de gestão baseada em direcionadores de custos, no posicionamento estratégico e na análise da cadeia de valor.

Dentre os artigos que tentaram delimitar o conceito de GEC, Ai Chen et al. (1997) defenderam que a análise de uma estrutura estratégica utiliza as informações de custos da organização. Tais autores cocitam Shank (1989) para explicar que a GEC direciona o uso gerencial de informações de custos em uma ou mais das seguintes etapas do ciclo de gestão estratégica: formulação de estratégias, comunicação dessas estratégias em toda a organização, implementação da estratégia e monitoramento da implementação para medir o sucesso. Assim, a estrutura dos custos seguiria a estratégia, como preconizado por Chandler (1962). Os artigos que não classificaram a GEC trouxeram contribuições para a elaboração e descrição narrativa da revisão de mapeamento.

A Figura 16 foi desenvolvida buscando delinear as principais abordagens metodológicas presentes no *corpus*. A estrutura metodológica do estudo foi composta por 3 classificações, a saber: abordagem, natureza e método – este com subclassificações independentes (LAKATOS, 2003; GIL, 2008).



Fonte: Elaborado pela autora

A Figura 16 mostra que 60% dos trabalhos que compuseram a RSL eram de natureza qualitativa e 19 artigos representavam pesquisa de natureza aplicada (LAKATOS, 2003; GIL, 2008). Do total de 40 artigos, 17 contribuíram para a elaboração do *framework* teórico e foram classificados como pesquisa bibliográfica. Oito artigos foram classificados como estudo de caso, sendo quatro deles quantitativos. Seis artigos utilizaram a pesquisa de campo em sua estruturação metodológica e cinco trabalhos apresentaram a abordagem de pesquisa correlacional.

Apenas um dos trabalhos da RSL desenvolveu uma metanálise. Com relação ao método de coleta e análise de dados, sete documentos reuniram dados por meio de *Survey*. Por fim, uma inferência importante esteve relacionada a elaboração de modelos empíricos. Dentre os 10 artigos que compuseram esta categoria, apenas um deles foi desenvolvido pela abordagem de estudo de caso. As demais classificações mostraram predominância de pesquisa quantitativa sobre a GEC, contemplando a simulação, modelagem, estatística e regressão. As pesquisas de natureza básica tiveram predominância em estudos com o desenvolvimento de modelos empíricos, análise de conteúdo e do modelo Delphi.

4.1.3 Resultados da Matriz de Codificação e Convergência

Seguindo o racional da vertente estratégica da gestão de custos e utilizando a delimitação teórica dos autores Anderson e Dekker (2009a, 2009b) e Henri et al (2014) a respeito da GEC de execução, GEC estrutural e desempenho financeiro, o Quadro 11 apresenta a codificação realizada por três revisores, após discussão e busca por convergência da demarcação sobre as temáticas.

Quadro 11: Categorização dos artigos na matriz de codificação e convergência

Matriz de codificação de convergência	GEC Execução	GEC Estrutural	Desempenho financeiro	Qty. artigos	Referências
Classificação	x	x	x	9	Shank J.K. (1996); Grundy T. (1996); Hergeth H.H.A. (1996); Akaaboune O. et al (2020); Ellram L.M., Stanley L.L. (2008); Rangone A. (1997); Henri et al (2014); Elsayed M. et al. (2011); Hill J.W., Zeller T.L. (2008)
	x		x	3	Ayvaz E. et al (2020); Dubois A. (2003); Stout D.E., West R.N. (2004)
		x	x	4	Wakefield J., Thambar P. (2019); Canace T.G., Juras P.E. (2011); McNair C.J. et al (2001); Hines P. et al (2002)
	x	x		3	Lockamy III A. (2003); Wrubel F. et al (2011); Leitch R.A. (2001)
	x			15	Guenther T.W., Gaebler S. (2014); Ratnatunga J.T.D., Balachandran K.R. (2009); Al Chen Y.S. et al (1997); Rouse P., Putterill M. (2000); Collatto D.C. et

					al (2016); Zaman M., Elsayed M. (2011); Hsu S.H., Qu S.Q. (2012); Trussel J.M., Bitner L.N. (1998); Ito Y. (1995); Tomkins C., Carr C. (1996); Christensen J., Demski J.S. (1995); Cugini A. et al (2007); Zsidisin G.A. et al (2003); Anderson M. et al (2013); Mévellec P., Perry N. (2006)
		x		6	Homburg, C. et al (2021); Fayard D. et al (2012); Tani T. (1995); Ding X. et al (2020); Castellano J.F., Young S. (2003); Ewert R., Ernst C. (1999)

Fonte: Elaborado pela autora

A próxima e última etapa desta RSL utilizou um modelo metanarrativo para apresentar a construção narrativa elaborada sobre a revisão de mapeamento desenvolvida com auxílio da matriz de codificação e convergência.

4.1.4 Contribuição narrativa da revisão de mapeamento

Determinar a delimitação conceitual da GEC é um desafio que assola os pesquisadores da temática. A literatura ainda não apresentou consenso em relação ao que poderia fundamentar e formular o seu conceito, tão pouco sobre como mensurar a sua prática (TOMKINS e CARR, 1996; HENRI et al., 2014; GUILDING, et al. 2020). Assim, a escolha do método da metanarrativa foi propositado, visto que a sua principal característica é a de examinar historicamente como os estudos exploraram a temática ao longo do tempo e, por meio deste exame, obter o auxílio necessário para descrever os principais *insights* dos grupos mapeados.

Uma das vertentes teóricas e mais propagadas sustentou que a GEC agrupa três assuntos principais: (i) análise da cadeia de valor, (ii) análise do posicionamento estratégico e (iii) análise dos direcionadores de custos (SHANK E GONVIDARAJAN, 1997). Embora as três temáticas sejam de imensa relevância para a compreensão da GEC, esta dissertação aprofundou e sustentou seu desenvolvimento teórico tendo como base dois artigos escritos pelos autores Anderson e Dekker (2009a, 2009b), que distinguiu a GEC estrutural e a GEC de execução. Assim, os próximos tópicos se propuseram a elucidar os resultados encontrados dentro do *corpus* analisado a respeito da GEC de execução e estrutural, à luz do racional de Anderson e Dekker (2009a, 2009b).

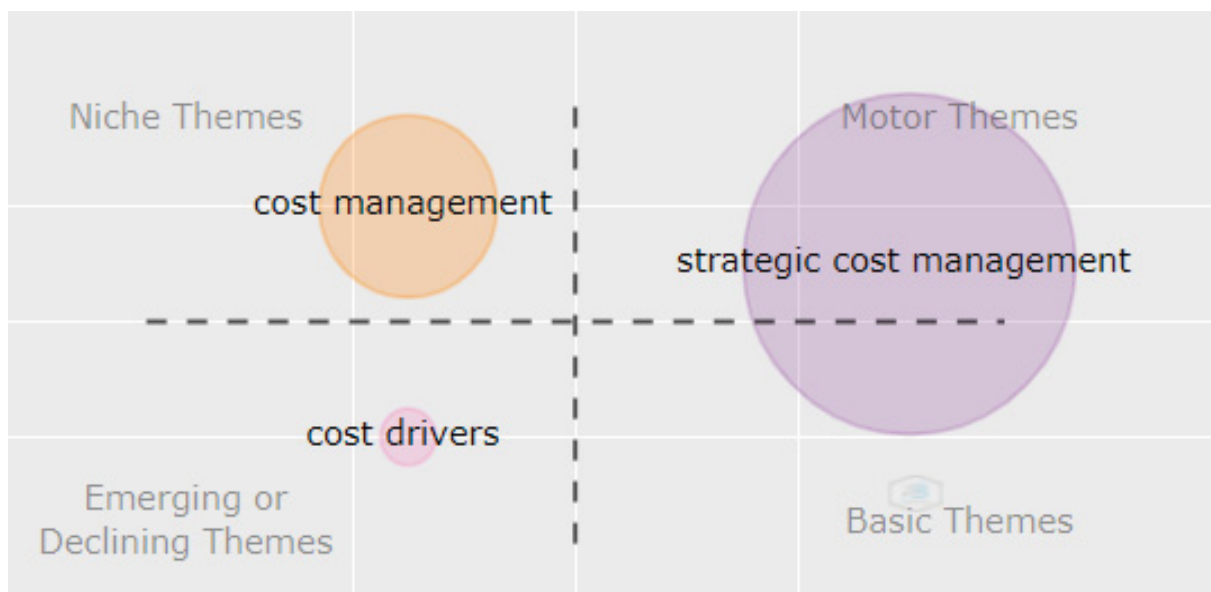
4.1.4.1 Gestão Estratégica de Custos de Execução

A análise qualitativa desenvolvida no Excel sobre grupo da GEC de Execução trouxe 15 artigos contribuintes para a temática. Os três autores mais citados foram: Tomkins e Carr (1996), Ratnunga e Balachandran (2009) e Zsidisin et al. (2003). Nove países compuseram este *corpus*, a saber: Estados Unidos (2 artigos), Canadá (1 artigo), França (1 artigo), Alemanha (1 artigo), Itália (1 artigo), Japão (1 artigo), Nova Zelândia (1 artigo) e, por fim, Reino Unido, com o maior número de citações e um artigo publicado.

Uma curiosidade a respeito do *corpus* de quinze artigos foi que apenas quatro trouxeram uma definição a respeito da GEC e os autores cocitados foram Shank e Gonvidarajan (1993). A definição proposta pelos quatro artigos foi a de que a GEC é a aplicação das técnicas de gestão de custos de maneira que, simultaneamente, obtenha-se melhora na posição estratégica de uma empresa e redução de seus custos por meio da análise dos direcionadores de custos.

O diagrama bidimensional, representado pela Figura 17, encontrou como resultado as três palavras-chave principais desta temática. Considerou-se importante lembrar que a interpretação do diagrama ocorre da esquerda para a direita, sendo a direita mais relevante, e de baixo para cima, tendo maior força a parte superior. O quadrante superior esquerdo apresentou o tema específico dentro deste estudo: gestão de custos (*Cost Management*). O quadrante superior direito foi representado pelo tema principal deste estudo: Gestão Estratégia de Custos (*Strategic Cost Management*). O quadrante inferior esquerdo teve os direcionadores de custos como sendo uma temática emergente. E, por fim, o último quadrante não teve um tema específico, todavia abarcou um pedaço da temática da GEC como sendo um tema base para o estudo. Compreender a disposição das três palavras que compuseram o diagrama auxiliou na elaboração dos principais *insights* a respeito da categoria analisada: GEC de Execução.

Figura 17: Diagrama bidimensional das palavras-chave do *corpus* da GEC de execução



Fonte: Elaborado pelo *Software VosViewer*

Em convergência com os achados do diagrama, a análise da Figura 18 permitiu observar que os seus resultados foram divididos em quatro grupos principais, sendo que três deles possuíam os mesmos termos referenciais utilizados para definir a GEC de execução (*Strategic Cost Management*, *Cost Management*, *Cost Drivers*). O quarto e novo termo que integrou essa análise foi o de decisão estratégica de investimento (*Strategic Investment Decision*). Ele foi considerado uma das principais buscas na aplicabilidade da GEC e para onde todas as intenções de levantamento e controle de custo e estratégico se direcionam (SHANK, 2006).

Figura 18 – Clusters GEC de Execução



Fonte: Elaborado pelo Software VosViewer

O primeiro grupo da Figura 18 representado pela cor alaranjada, teve como tema principal a gestão de custos (*cost management*) e os principais autores foram Al Chen et al. (1997) e Rouse, Puterrill (2000). A predominância temática teve relação com a avaliação dos custos, fossem eles de manutenção, de qualidade, de redução de poluentes ou aqueles de sustentação da estratégia. O método de gestão de custos mais evidenciado neste *cluster* foi o de custeio baseado em atividades. Os artigos deste grupo trouxeram que a contabilidade gerencial é importante para orientar os objetivos estratégicos de uma organização.

Al Chen et al. (1997) defendeu que o planejamento estratégico extensivo e coordenado sustenta o processo de melhoria da qualidade do produto e serviço e a redução dos seus custos. Isto é, a avaliação dos custos deve ser empregada de maneira síncrona na organização de tal modo que os resultados convirjam para uma qualidade maior e um custo menor. Outra importante contribuição foi apresentada por Rouse e Puterrill (2000) ao explorarem um assunto atualmente muito estudado em GEC. Os autores trouxeram que os fatores externos à organização eram direcionadores de custos significativos capazes de influenciar nas atividades emergentes.

O segundo grupo da Figura 18, na cor rosa claro, discorreu a respeito dos direcionadores de custos. A contribuição mais relevante deste *cluster* veio do artigo

de Cugini et al., (2007). Os autores elaboraram uma estrutura para analisar e gerenciar os custos relacionados a satisfação do cliente. Para tanto, este artigo e o de Zaman e Elsayed (2011) utilizaram o método de custeio ABC e trouxeram as vantagens da sua implementação. Ito (1995) e Mévellec, Perry (2006) discorreram sobre outro ponto muito relevante na análise dos custos de execução. Os autores abordaram o ciclo de vida do produto em todo o seu processo de gestão de custos e gestão da qualidade. De acordo com Ito (1995), mesmo que exista resistência em compreender com precisão a origem e o mapeamento dos custos, o seu entendimento é essencial para atingir uma gestão da qualidade eficaz.

Os terceiro (lilás) e quarto (verde) *clusters* da Figura 18 convergiram para o tema principal deste estudo (*strategic cost management*). Este grupo foi representado pelos autores que sugeriram uma definição para o conceito de GEC, dentre eles: Tomkins e Carr (1996), Christensen e Demski (1995), Collatto et al. (2016), Cugini et al. (2007). Os autores citaram exclusivamente Shank e Govindarajan (1993) e propuseram que a GEC poderia ser entendida como uma ferramenta estratégica e de análise das técnicas de gestão de custos de maneira colaborativa e integrativa, visando simultaneamente melhorar a posição estratégica da organização e reduzir os seus custos. Além disso, apresentaram que os três temas bases da GEC são: o posicionamento estratégico, a cadeia de valor e os direcionadores de custos. Para os autores, a convergência entre essas três ferramentas auxiliaria nos métodos tradicionais de orçamento de capital facilitando a implementação de uma decisão estratégica de investimento.

Assim, o *insight* mais evidente deste grupo, comparando e combinando as descobertas das diferentes pesquisas foi o delineamento da conceitualização da GEC como uma catalisadora da gestão de custos e da estratégia, tendo como propósito revisar os direcionadores de custos (ABC e ABM em específico), o gerenciamento contábil, os processos, a cadeia de valor do produto e a gestão da qualidade e culminar em uma decisão estratégica de investimento ótima para a organização.

4.1.4.2 Gestão Estratégica de Custos Estruturais

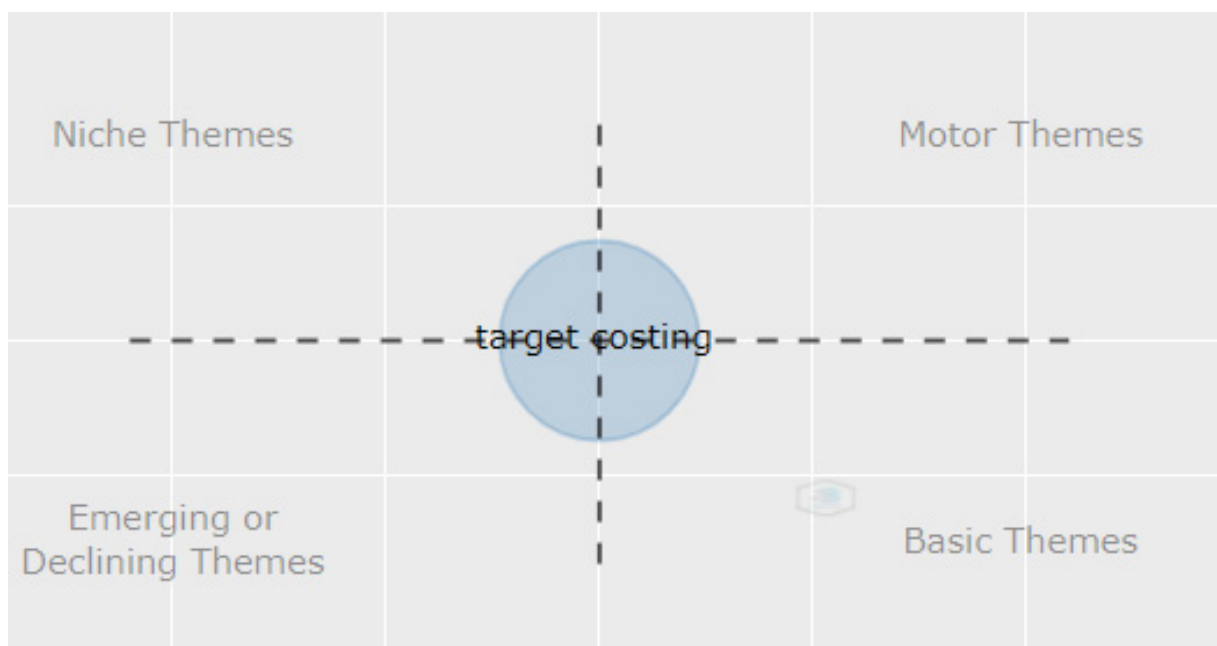
A narrativa da revisão de mapeamento da GEC estrutural foi composta por 6 artigos. Destes, 67% discorreram a respeito do custeio-alvo (*target costing*), um a respeito da teoria baseada em recursos e um sobre o risco do gerenciamento

estratégico. Foram quatro os países presentes nesta categoria (Estados Unidos, 2 artigos; Alemanha, 2 artigos; China, 1 artigo; e Japão, 1 artigo).

Entre os três autores com maior número de citações, Tani (1995) e Ewert e Ernst (1999) discorreram sobre a temática do custeio-alvo. Já o autor mais citado desse *corpus* foi Fayard et al. (2012) e a sua contribuição consistiu em, com base na visão baseada em recursos, desenvolver um modelo para prever quais recursos interrelacionados poderiam permitir que as empresas gerenciassem os custos interorganizacionais. Isto é, mesmo sendo um artigo único nesta categoria, os autores abordaram duas temáticas extremamente relevantes para a GEC, a saber: custos interorganizacionais e teoria baseada em recursos.

Todavia, a maioria dos estudos abordou a temática do custeio-alvo e o diagrama bidimensional representado pela Figura 19 reflete esta questão

Figura 19: Diagrama bidimensional das palavras-chave do *corpus* da GEC estrutural



Fonte: Elaborado pelo *Software VosViewer*

O custeio-alvo é um sistema de planejamento de lucro e gerenciamento de custos desenvolvido geralmente para novos produtos e aplicado durante o seu ciclo de vida, integrando toda a sua cadeia de valor na análise dos custos. Kato (1993) – autor referência nesta categoria de estudo – arguiu que o custo-alvo deveria compreender a análise da estratégia e da lucratividade das organizações. Castellano e Young (2003) trouxeram que esta metodologia da gestão de custos é muito

importante para a GEC, visto que ela seria capaz de sustentar a produção de produtos com a qualidade e com as funcionalidades exigidas pelos clientes e que, ao mesmo tempo, acompanharia a margem de preço definida pelo mercado.

Coase (1937) afirmou que os preços alocados às atividades necessárias para o sistema de produção são chamados de custos de transação. Na sua teoria, os custos de transação mudam acompanhando o ritmo do ambiente competitivo e os valores aplicados pelo mercado. Integrando a este racional, Anderson e Dekker (2009a) elencaram que a GEC estrutural deve considerar fatores estratégicos antes de tomar uma decisão de compra com base apenas nos custos de produção.

Assim, as principais contribuições deste bloco consistiram em apresentar que a GEC estrutural deve considerar a vasta possibilidade de técnicas já existentes na literatura para amparar seu mapeamento estratégico e seus direcionadores de custos estruturais.

4.1.4.3 Gestão Estratégica de Custos de Execução, Estruturais e Desempenho Financeiro

A análise qualitativa desenvolvida no Excel apontou que nove artigos se enquadraram nesta categoria. Os três autores mais citados neste *corpus* foram: Rangone (1997) em primeiro lugar, Shank (1996) em segundo lugar e Henri et al. (2014) na terceira posição. Os países mais representativos nesta categoria foram: Estados Unidos com 5 artigos e 90 citações, Itália com 1 artigo e 54 citações e Canadá com 1 artigo e 47 citações.

A característica principal do acoplamento entre eles ocorreu pelo fato de que ambos exploraram a temática de GEC de execução, estrutural e desempenho financeiro. É importante delimitar que esta dissertação utilizou de maneira sumária a definição de desempenho financeiro proposta por Henri et al. (2014). Os autores arguíram que o desempenho financeiro poderia ser entendido como a capacidade de avaliar a criação de valor de uma organização, isto é, a avaliação do seu lucro. Para isso, concluíram ser necessária a congruência e a colaboração entre a GEC de execução e estrutural, uma vez que estas poderiam oferecer uma transparência e precisão das informações de custos, uma precificação assertiva e a compreensão dos processos, da cadeia de valor e do ciclo de vida do produto. A união destes dados sustentaria as decisões estratégicas, administrativas e operacionais de uma empresa,

possibilitando assim o alcance da vantagem competitiva sustentável, a redução dos custos e o aumento do lucro.

Dois semelhanças curiosas dentro desta categoria foram: (i) todos os artigos conceituaram a GEC com base em duas literaturas importantes sobre a temática: Shank (1989) e Shank e Gonvidarajan (1993); (ii) 78% dos artigos tiveram como metodologia a pesquisa bibliográfica e, destes, 44% elaboraram um modelo teórico-empírico, incluindo e explorando simultaneamente a GEC de execução, estrutural e desempenho financeiro.

Com relação aos principais aprendizados que esta categoria ofereceu, a Figura 20 mapeou os dois *clusters* que se formaram dentre os nove artigos que integraram este *corpus*. O primeiro grupo, em vermelho, foi composto pelos artigos de Akaaboune et al. (2020), Ellram e Stanley (2008), Elsayed et al. (2011), Henri et al. (2014) e Rangone (1997).

A principal contribuição deste *cluster* diz respeito aos *gaps* de literatura da GEC elencados no artigo de Henri et al. (2014). Outros achados importantes deste *cluster* estiveram correlacionados a integração da literatura da GEC: (i) com práticas políticas e sustentáveis (AKAABOUNE et al. 2020); (ii) com o projeto de produtos, processos e cadeias de suprimentos simultaneamente (ELLRAM e STANLEY, 2008); e (iii) com a gestão de risco empresarial (ELSAYED et al., 2011).

O segundo grupo da Figura 20, em azul, teve como agrupamento os artigos dos autores Grundy (1996), Shank (1996), Hergeth (1996) e Hill e Zeller (2008). A principal contribuição deste grupo foi explorar a GEC como uma ferramenta para análise de investimento e as vantagens da GEC de execução no momento de fundamentar a posição estratégica para a obtenção de vantagens competitivas e lucratividade.

Figura 20: *Clusters* entre os autores principais das três categorias

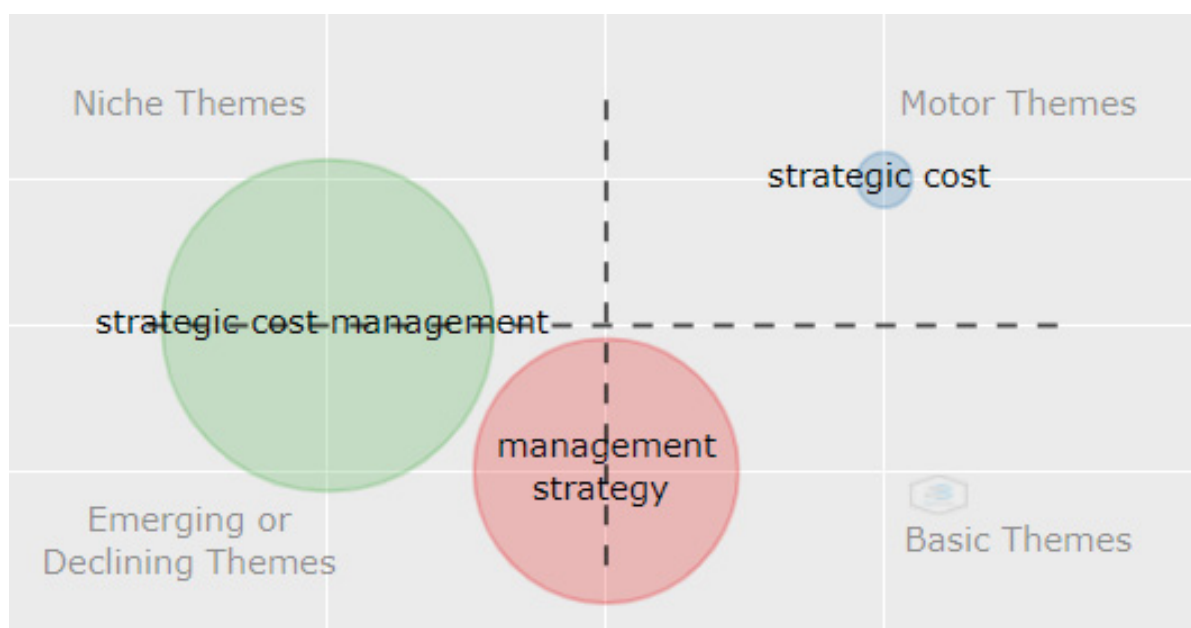


Fonte: Elaborado pelo *Software VosViewer*

A Figura 21 apresenta os temas principais, específicos, emergentes e básicos dentro desta categoria, a saber, custo estratégico (*strategic cost*), gestão estratégica de custos (*strategic cost management*) e gestão estratégica (*management strategy*). Segundo o diagrama o custo estratégico seria o tema principal e direcionador desta categoria. Esse achado é validado por outras informações alcançadas por esta pesquisa, visto que todos os documentos trouxeram a implementação de uma análise de custo e estratégia acopladas aos seus resultados. As principais contribuições foram obtidas pelo trabalho de Grundy (1996) que mostrou que vincular o custo com a estratégia seria uma solução para driblar as pressões competitivas do mercado. Nesse mesmo sentido, o trabalho de Shank (1996) elaborou uma análise estratégica com base nas três categorias da GEC propostas por ele (posicionamento estratégico, cadeia de valor e direcionadores de custos).

A contribuição do trabalho de Rangone (1997) foi propor uma integração entre a contabilidade gerencial e a estratégia. Por fim, o trabalho de Hill e Zeller (2008) mostrou que é possível modelar o custo de transação sob a ótica da GEC com a finalidade de auxiliar os executivos a mapearem o valor de uma empresa de capital fechado dentro de um contexto estratégico.

Figura 21: Diagrama bidimensional das palavras-chave do *corpus* das três categorias



Fonte: Elaborado pelo Software VosViewer

O tema direcionador e emergente, foi a GEC, presente em todos os nove documentos. Por fim, o tema base e também emergente desta categoria foi o gerenciamento estratégico, visto que a integração entre a GEC de execução e a GEC estrutural são amparadas pelo direcionamento que a gestão estratégica e o posicionamento estratégico são capazes de oferecer para a organização. Os autores que abordaram a importância da gestão estratégica para a GEC defenderam a utilização de ferramentas como *Balanced ScoreCard* (BSC), a análise *SWOT* (*Strengths* - forças, *Weaknesses* - fraquezas, *Opportunities* - oportunidades e *Threats* - ameaças), *benchmarking* (avaliação da empresa em relação à concorrência), gestão da qualidade total, mapeamento de produção, entre outros.

De uma forma geral pode-se afirmar que a sinergia entre a GEC de execução e estrutural é o que garante o aumento no desempenho financeiro e a consolidação da vantagem competitiva.

4.2 RESULTADOS DO ESTUDO DE CASO

Na presente seção, serão apresentadas a discussão teórica e a análise dos dados observados e coletados para o estudo de caso. O estudo de caso foi dividido em dois blocos. O primeiro consistiu em diagnosticar a gestão de custos e a estratégia da empresa por meio da observação, análise de documentos e da entrevista

semiestruturada, o que possibilitou avaliar os desafios da implementação da GEC em uma MPME. No segundo bloco foi proposta uma associação do mapeamento dos custos pelos princípios do custeio direto à nova estratégia de expansão do restaurante.

4.2.1 Diagnóstico da gestão de custos e da estratégia

Com base nas informações coletadas pela observação direta, análise de documentos (anexo 4) e entrevista semiestruturada (anexo 3), esta seção compreendeu como os proprietários de uma pequena empresa entendiam o seu negócio, como diagnosticavam os gargalos da empresa, seja com relação à gestão dos custos, às práticas administrativas, ao não mapeamento dos processos ou à ausência de um planejamento estratégico estruturado. As respostas coletadas por meio da entrevista semiestruturada foram divididas em três itens, a saber: (a) entrevista com os sócios fundadores; (b) bloco 1: prática de custos; (c) bloco 2: posicionamento estratégico. Os resultados encontrados serão apresentados mediante a paridade com o assunto de cada seção.

A (a) entrevista com os sócios fundadores foi realizada em dezembro de 2019 e intencionou conhecer melhor a empresa, como os sócios a entendiam e de que forma os documentos da organização auxiliariam a diagnosticar os custos e a estratégia do negócio (anexo 3).

(a) Entrevista com os sócios fundadores

As respostas mais condizentes ao estudo dos custos e da estratégia estiveram direcionadas: (i) ao conhecimento do público-alvo. Houve conflito ao definir o público que atendem e isso auxiliou na compreensão de que não havia um conhecimento estratégico sobre o negócio; e (ii) a administração do negócio. Os proprietários alegaram fazer uma administração eficiente, todavia não possuíam relatórios de entrada e saída de insumos, da quantidade de vendas por dia/mês/ano, do monitoramento dos processos e de opções secundárias de fornecedores para barganha de preço e redução de custos. Também foi evidenciado não haver controle de processos. Contudo, a empresa segundo os donos sempre apresentou os resultados lucrativos esperados mesmo em momentos de crise e com dificuldades

para gerir o negócio. Demonstraram contentamento com o desenvolvimento desta pesquisa e autorizaram que fosse coletada toda e qualquer informação necessária para o estudo (anexo 1).

4.2.1.1 Estrutura de custos do Restaurante Dom Caseiro

As respostas obtidas com a entrevista semiestruturada do bloco 1 (anexo 3), tiveram o objetivo de compreender como os líderes do restaurante lidavam com o gerenciamento das informações dos custos da empresa.

(b) Bloco 1: Prática de custos

O proprietário 1 afirmou que desenvolveu o mapeamento de custos unitários de cada produto entre 1993 e 2003 e que depois seguiu conforme o que tinha sido preparado, apenas ajustando informações com o aumento dos preços. A ferramenta utilizada para esse controle foi a calculadora e o papel. Além disso, o proprietário 1 aclarou que não havia compreensão sobre os processos, tendo em vista que a responsabilidade desta atividade era do proprietário 2; que não armazenava em arquivos as informações a respeito da realização dessas atividades e nem organizava relatórios com o planejamento de compras e preços de fornecedores.

Todo o processo do restaurante aconteceu de maneira intuitiva pelos quase 30 anos de experiência com o negócio. O proprietário 1 relata que no início realizavam os diagnósticos do custo variável unitário, barganha com fornecedores e mapeamento de processos. Todavia, conforme foram ganhando experiência deixaram essas atividades de lado.

O Restaurante Dom Caseiro não possuía um levantamento gerencial de custos adequado para a proposta de criação de preços e geração de valor. O proprietário da empresa e responsável por contas realizava suas análises por meio de anotações particulares em um caderno universitário, o qual não foi autorizada a divulgação neste trabalho. Esta afirmação corrobora com a literatura que demonstra que a maioria das empresas reconhecem que seus sistemas de custos são insuficientes para o ambiente competitivo em que estão inseridas (SHANK E GOVINDARAJAN, 1997).

Além disso, para fins tributários, o Restaurante tem contado com o serviço prestado por uma empresa terceira de contabilidade que emitiu, ao longo dos anos,

exclusivamente os relatórios contábeis exigidos por lei. A forma de custeio por absorção (anexo 4) tem sido utilizada nestes relatórios. Por outro lado, a não completude das informações enviadas ao escritório de contabilidade, seja por perda de algum cupom fiscal ou por falta de controle de entradas e saídas de insumos, não auxiliou no levantamento de dados considerados indispensáveis para a análise dos custos na perspectiva gerencial. Ademais, os relatórios contábeis pelo método de absorção não auxiliam na análise da contribuição de cada item no desempenho financeiro da organização.

Desta maneira, foi proposto aos proprietários a realização do diagnóstico de custos da empresa por meio de uma análise realizada em Excel que fosse capaz de compreender: (i) a origem dos custos, ou seja, um levantamento do que havia em estoque, da escolha da matéria prima com os fornecedores, do processo de fabricação até a entrega; (ii) a elaboração de uma planilha informando as fichas técnicas dos produtos e o custo variável unitário de cada produto fabricado; e (iii) o preparo de uma planilha coordenando as vendas e o valor arrecadado diariamente. Após essa análise foi possível compreender os custos de forma a sustentar as tomadas de decisões estratégicas emergenciais adotadas nos picos de *lockdown* devido à pandemia da Covid-19.

(i) Origem dos Custos e Processos

Para compreender como poderiam ser gerenciados os custos e processos da empresa se fez necessário conhecer tudo o que o restaurante chamaria de inventário (Quadro 12). Em abril de 2020, foi realizado um levantamento de todos os produtos e imóveis da empresa, envolvendo alimentos (arroz, feijão, macarrão, farinha, temperos, entre outros), bebidas, produtos de limpeza e higiene, bem como eletrodomésticos e eletrônicos. Este inventário demonstrou a posse pela empresa de: 16 mesas, 80 cadeiras, 6 freezers, 1 geladeira, 2 chapas, 2 fogões, 1 fritadeira, 1 forno, 2 liquidificadores, 1 máquina de suco, 1 batedeira, 1 buffet quente com seis cubas, 1 buffet frio com seis cubas, 1 computador, 1 televisão, 1 balança, 2 coifas e diversos outros utensílios como lixeiras, potes, colheres, pegadores, facas, peneiras, bacias, entre outros.

Quadro 12: Modelo de planilha para inventário

Grupo
Alimentos
Carnes
Bebidas
Doces
Higiene e Limpeza
Verduras
Localização
Armário Banheiro
Armário Piso Inferior
Armário Piso Superior
Armário Salão
Estoque Cozinha
Estoque Externo
Estoque Lateral
Freezer
Geladeira
Prateleira
Produto
Marca
Quantidade
Inf. Adicional

Fonte: Elaborado pela autora

O passo seguinte envolveu coletar e mapear os processos de compra, armazenagem e cocção. A implementação do processo foi iniciada em abril/2020, todavia as informações aqui apresentadas são as mais recentes. A Figura 22 foi chamada de planilha de compras. Foi por meio dela que a empresa começou a organizar as datas de pedidos de compras e saídas do estoque, os valores pagos pelos produtos (possibilitando, à partir deste momento, a negociação de preços ou a entrada de novos fornecedores), local de armazenamento dos produtos e avaliação do setor da empresa que utilizaria cada item (restaurante – categorizado como uso geral; limpeza; salão – parte de materiais utilizadas pelos clientes ou para a manutenção do salão e buffet; e uso particular – visto que os proprietários utilizam o restaurante para uso particular e a compra dos alimentos está associada às do restaurante). A planilha foi dividida em dezenove abas. Cada aba detalhou as compras específicas de cada fornecedor. É importante ressaltar que as planilhas sofreram diversas alterações ao longo do tempo para se adequarem ao ambiente de negócios do restaurante. Apenas os resultados contabilizados a partir de junho/2021 se mostraram mais completos e úteis para a avaliação de custos pretendida.

Figura 22: Planilha de compras

DATA DO RECEBIMENTO	DATA DE LANÇAMENTO	CATEGORIA	PRODUTO (NF)	EMBALAGEM	QUANTIDADE NA EMBALAGEM	UNIDADE KG/ ML/L	PREÇO EMBALAGEM TOTAL	VALOR NF	PREÇO UNITÁRIO	TRIBUTAÇÃO	LOCAL DE ARMAZENAGEM	UTILIZAÇÃO
10/09/2021	05/11/2021	ALIMENTO	EXTRATO DE TOMATE ELEFANTE POTE 310G	8	8	0,310	3,92	R\$ 31,36	R\$ 3,92		ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	ALIMENTO	FARINHA MANDIOCA MONSIL BCA PL	1	20	1,000	3,38	R\$ 67,60	R\$ 3,38		ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	ALIMENTO	FEIJAO CALDO BOM BRANCO OURO	10	10	1,000	7,48	R\$ 74,80	R\$ 7,48		ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	ALIMENTO	FERMENTO EM PO ROYAL 250G	3	3	0,250	5,91	R\$ 17,73	R\$ 5,91	R\$ 8,98	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	ALIMENTO	FUBA AMARELO CAMPO LARGO 1KG	1	15	1,000	3,99	R\$ 59,85	R\$ 3,99	R\$ 2,13	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	HIGIENE	GUARDANAPO MAXIM 23X22CM	1	16	50	1,59	R\$ 25,44	R\$ 0,51	R\$ 4,19	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	LIMPEZA	LAVA Roupas OMO SANITIZA/HIGIENIZA 800G	1	12	1,000	9,18	R\$ 9,18	R\$ 11,48		ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	ALIMENTO	LEITE TIROL INTEGRAL C/TAMPA	4	4	0,500	4,38	R\$ 52,56	R\$ 4,38		ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	ALIMENTO	MAC TODESCHINI SEMOLA PENNA	4	4	0,500	2,7	R\$ 10,80	R\$ 2,70	R\$ 10,80	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	ALIMENTO	MAC TODESCHINI SEMOLA SPAGHETTI N05	2	30	1,000	5,01	R\$ 150,30	R\$ 5,01	R\$ 150,30	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	EMBALAGEM	MARMITA ISOP DARNEL R100 FD C/100	3	3	100	32,98	R\$ 98,94	R\$ 0,99	R\$ 98,94	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	ALIMENTO	MILHO VERDE BONARE LATA 200G	6	6	0,200	2,17	R\$ 13,02	R\$ 2,17	R\$ 13,02	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	ALIMENTO	MOLHO TOMATE BONARE SACHE	4	4	0,340	1,38	R\$ 5,52	R\$ 1,38	R\$ 5,52	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	BEBIDA	NECTAR MAGUARY LARANJA LATA	1	6	0,335	2,85	R\$ 17,10	R\$ 2,85	R\$ 17,10	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	ALIMENTO	OLEO DE MILHO SINHA PET 900ML	5	5	0,900	11,93	R\$ 59,65	R\$ 66,28	R\$ 59,65	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	HIGIENE	PAPEL HIG DUETTO N F DUPLA L + P - /30M	1	1	16	16,91	R\$ 16,91	R\$ 1,06	R\$ 16,91	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	EMBALAGEM	SACOS PICOTADOS MEGA MIL 10KG	1	1	500	52,07	R\$ 52,07	R\$ 0,10	R\$ 52,07	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	EMBALAGEM	SACOS PICOTADOS MEGA MIL 1KG	2	2	500	12,37	R\$ 24,74	R\$ 0,05	R\$ 24,74	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	ALIMENTO	SAL MARFIM REFINADO MARINHO	2	20	1,000	0,99	R\$ 19,80	R\$ 0,99	R\$ 19,80	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	LIMPEZA	SODA CAUSTICA SODABEL 99	2	2	1,000	18	R\$ 36,00	R\$ 18,00	R\$ 36,00	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	HIGIENE	TOALHA PAPEL INTERFOLHAS MAGNUM 23X22 BA	3	3	1000	25,06	R\$ 75,18	R\$ 25,06	R\$ 75,18	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	DOCE	TRIDENT TUTTI FRUTTI	1	21	21	1,29	R\$ 27,09	R\$ 1,29	R\$ 27,09	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR
10/09/2021	05/11/2021	ALIMENTO	VINAGRE DE ALCOOL NEVAL 750ML	1	12	0,750	1,36	R\$ 16,32	R\$ 1,36	R\$ 16,32	ESTOQUE ALIMENTOS	RESTAURAR

Fonte: Elaborado pela autora

Os processos de armazenagem e cocção começaram a ser mapeados no período de abril/2020 a dezembro/2020. Inicialmente, as informações foram coletadas por entrevistas não estruturadas e por observação direta e participante. Na sequência, os dados coletados foram transferidos para o Excel. As informações básicas tais como o responsável pelo preparo, tempo de lavagem, tempo de molho, entre outras foram descartadas das anotações, visto que o objetivo principal era o de elaborar fichas técnicas dos alimentos cozidos que facilitassem a avaliação do custo. A Figura 23 mostra alguns modelos das fichas técnicas das receitas elaboradas. Com base nestes dados, foi possível fazer o levantamento das informações necessárias para elaborar a análise dos custos das receitas produzidas pela empresa com base nos princípios do custeio direto.

Figura 23: Ficha técnica das receitas

Arroz 5kg			
Total receita	Total 1kg	Total 100 gramas	
R\$ 29,43	R\$ 5,89	R\$ 0,59	
Insumo	Preparo	Preço kg ou litro	Pesagem kg ou litro
Arroz Parboilizado	5 kg	R\$ 4,49	5,000 R\$ 22,46
Sal marfim Refinado marinho	4 col normal	R\$ 0,93	0,080 R\$ 0,07
Óleo Soja refinado Ballesteros	2 conchas	R\$ 7,26	0,280 R\$ 2,03
Água	5 litros	R\$ 0,18	5,000 R\$ 0,92
Gás fogo médio	30 min	R\$ 0,13	30,000 R\$ 3,95
Feijão Preto 3kg			
Total receita	Total 1kg	Total 100 gramas	
R\$ 30,05	R\$ 10,02	R\$ 1,00	
Insumo	Preparo	Preço kg ou litro	Pesagem kg ou litro
Feijão pontarollo OU caldo bom preto	3 kg	R\$ 7,99	3,000 R\$ 23,97
Sal marfim Refinado marinho	2 col média	R\$ 0,93	0,040 R\$ 0,04
Óleo Soja refinado Ballesteros	1 concha	R\$ 7,26	0,140 R\$ 1,02
Água	2 litros	R\$ 0,18	2,000 R\$ 0,37
Alho	2 col média	R\$ 17,90	0,040 R\$ 0,72
Gás fogo médio	30 min	R\$ 0,13	30,000 R\$ 3,95
Batata Frita			
Total receita	Total 1kg	Total 100 gramas	
R\$ 17,43	R\$ 6,72	R\$ 0,67	
Insumo	Preparo	Preço kg ou litro	Pesagem kg ou litro
Batata pct	2 kg	R\$ 8,00	2,000 R\$ 16,00
Fritadeira	4h	R\$ 343,63	1,432 R\$ 1,43
Mandioca Frita			
Total receita	Total 1kg	Total 100 gramas	
R\$ 17,63	R\$ 17,63	R\$ 1,76	
Insumo	Preparo	Preço kg ou litro	Pesagem kg ou litro
Mandioca pct	1 kg	R\$ 8,10	2,000 R\$ 16,20
Fritadeira	4h	R\$ 343,63	1,432 R\$ 1,43
Batata Frita			
Total receita	Total 1 m ²	Total 50 gramas	
R\$ 5,91	R\$ 2,95	R\$ 0,15	
Insumo	Preparo	Preço kg ou litro	Pesagem kg ou litro
Repolho	2 cabeças	R\$ 2,50	2,000 R\$ 5,00
Respeitou o tempo da cou	-	R\$ -	- R\$ -
Sazon de 12 pctinhos	3 pctcs	R\$ 0,30	3,000 R\$ 0,91
Carne ao Molho			
Total receita	Total 1kg	Total 250 gramas	
R\$ 221,80	R\$ 32,15	R\$ 8,04	
Insumo	Preparo	Preço kg ou litro	Pesagem kg ou litro
Musculo cubos	6,9 kg	R\$ 29,99	6,900 R\$ 206,93
Água lavar carne	2 litros	R\$ 0,19	2,000 R\$ 0,38
Alho	1 col media	R\$ 17,90	0,020 R\$ 0,36
Colorau	7 col cheia	R\$ 8,39	0,030 R\$ 0,25
Sal	2 col media	R\$ 0,93	0,020 R\$ 0,02
Caldo de carne 1,010kg	1 col cheia	R\$ 4,57	0,030 R\$ 0,14
Água cozinhar	10 litros	R\$ 0,19	10,000 R\$ 1,89
Loro	3 folhas	grátis	grátis R\$ -
Gás	1h30	R\$ 0,13	90,000 R\$ 11,84
Bife			
Kg	13,790	R\$ 86	R\$ 399,91 R\$ 4,64
Tempero	0,500	R\$ 4,02	0,500 R\$ 0,02
Óleo	3col	R\$ 7,26	0,060 R\$ 0,44
Chapa	2min	R\$ 71,04	0,30 R\$ 0,59
Ovo			
Unid	1	R\$ 15,00	R\$ 0,50 R\$ 0,50
Sal	3 saieiradas	R\$ 0,93	0,050 R\$ 0,05
Óleo	1col	R\$ 7,26	0,020 R\$ 0,15
Chapa	2min	R\$ 71,04	0,30 R\$ 0,59
Cebola			
Unid	80 g	4,39	0,08 R\$ 0,35
Sal	3 saieiradas	R\$ 0,93	0,050 R\$ 0,05
Óleo	1col	R\$ 7,26	0,020 R\$ 0,15
Chapa	1min	R\$ 71,04	0,30 R\$ 0,30
Queijo			
	1 fatia 100g	R\$ 31,72	0,040 R\$ 1,27 R\$ 0,63
Chuleta			
Kg	8,470	14	R\$ 271,04 R\$ 18,88

Fonte: Elaborado pela autora

4.2.1.2 Comportamento estratégico do Restaurante Dom Caseiro

As respostas coletadas pelo roteiro de perguntas realizadas no bloco 2 (anexo 3) teve o propósito de trazer alusão sobre como os proprietários entendiam a estratégia do negócio e de que maneira a organizava.

(c) Bloco 2: Posicionamento estratégico

As respostas a respeito do público e percepção de preço pelos clientes foram imprecisas. Essa corroboração permitiu compreender que o Dom Caseiro não mapeou um planejamento estratégico. Os proprietários arguíram, em concordância, que os clientes buscam agilidade no atendimento, qualidade e variedade. Todavia, não souberam responder com exatidão se os clientes esperavam que o negócio tivesse melhor infraestrutura; se a apresentação no buffet e nas marmitas era apropriada; ou ainda, se a variedade dos produtos ofertados era satisfatória.

Para contemplar e obter retorno a respeito dessas questões, foi desenvolvida e enviado aos clientes e potenciais clientes do restaurante um questionário simples e sem propósito quantitativo ou analítico desenvolvido pelo Google (anexo 5). Foram obtidas 57 respostas. Por meio das respostas foi possível compreender que pelo preço praticado no negócio os respondentes esperavam maior variedade de alimentos no buffet, quanto de opções e tamanhos de marmitex. Embora os respondentes tenham elogiado o sabor e a qualidade das receitas, consideraram insatisfatória a embalagem das marmitas (até maio/2021 eram de alumínio e, após pesquisa, foram substituídas para isopor).

As respostas do questionário auxiliaram na consolidação para os proprietários e funcionários da empresa de um posicionamento estratégico voltado a alimentação cotidiana simplista, com a variedade e a qualidade exigidas em um lar e uma prática de preços adequada e condizente com a região ao qual o restaurante está instalado. A compreensão sobre o posicionamento e o que se almejava passar para o cliente no primeiro contato com a marca, viabilizou o desenvolvimento da logo do negócio (anexo 6).

Para auxiliar os proprietários a visualizarem o próprio negócio de um ponto mais estratégico, foi desenhada uma matriz *Swot* sobre o negócio. A análise *Swot* auxiliou na coleta de informações do ambiente interno e externo da empresa permitindo

identificar o posicionamento estratégico ideal e as melhores decisões gerenciais e estratégicas para a empresa (COLAUTO et al. 2007). Conforme apresentado no Quadro 13, a análise *Swot* identificou pontos negativos importantes de oportunidades não aproveitadas pela empresa.

Quadro 13: Análise Swot

SWOT	Fatores Positivos (FORÇA)	Fatores Negativos (FRAQUEZA)
Fatores internos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Equipe estruturada, capacitada, habilidosa e experiente; ▪ Localização privilegiada; <ul style="list-style-type: none"> ▪ Comida saborosa; ▪ Ambiente caseiro e aconchegante; ▪ Conhecimento da clientela; <ul style="list-style-type: none"> ▪ Bom atendimento; <ul style="list-style-type: none"> ▪ Tradição; ▪ Boa reputação. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ambiente pequeno e com poucas mesas; ▪ Estrutura com pouca capacidade de filtrar o cheiro do ambiente; ▪ Problema com as mídias digitais; <ul style="list-style-type: none"> ▪ Baixa identificação de marca; ▪ Novo entrante em plataforma de venda online; <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pouco controle de custos; ▪ Formulação de preços intuitiva; ▪ Falta de sistema de informação.
Fatores externos	<p style="text-align: center;">(OPORTUNIDADES)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Segmento de alimentação cresceu nos últimos anos com os aplicativos de entrega; ▪ Grande número de empresas próximas ao estabelecimento; ▪ Aumento da preocupação com segurança, levando a clientela a optarem por locais de confiança; <ul style="list-style-type: none"> ▪ Maior comunicação com a clientela por aderência às plataformas digitais e maior contato com a tecnologia; ▪ Saída de concorrentes do mercado; ▪ Possibilidade de parcerias com empresas em <i>lockdown</i>. 	<p style="text-align: center;">(AMEAÇAS)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Covid-19; ▪ Alta competitividade em plataformas de venda de comida como <i>Ifood</i>, <i>99food</i>, <i>James Delivery</i>, <i>Uber Eats</i>; <ul style="list-style-type: none"> ▪ Muitos concorrentes na região; <ul style="list-style-type: none"> ▪ Desemprego; ▪ Redução do poder aquisitivo da população.

Fonte: Restaurante Dom Caseiro, 2020

Conforme evidenciado no Quadro 13, havia pouco ou nenhum controle gerencial interno de custos e isso implicava diretamente na dificuldade de formulação de preços, o que acarretava a perda de oportunidade de vendas e baixa competitividade frente aos concorrentes. As vantagens da implementação da análise *SWOT* foram inúmeras. Dentre elas foi possível direcionar processos inovativos; colocar a estratégia no centro da gestão; desenvolver e utilizar os indicadores de custos possibilitando equilibrar os aspectos financeiros; elaborar planos de curto, médio e longo prazo integrando estratégia, operação e custos.

Quando o projeto desta dissertação foi iniciado, o planejamento estratégico do restaurante era não-estruturado e de lenta implementação. Todavia, com a chegada da pandemia do Covid-19, decisões estratégicas emergentes precisaram ser tomadas. Para que estas pudessem ser mais eficazes, os resultados do levantamento de custos demandavam agilidade de forma que houve uma força tarefa para embricar tanto as tomadas de decisões estratégicas quanto para desenvolver os custos unitários dos produtos.

4.2.1.3 Proposta de mudança na maneira de gerir os custos

A conscientização da importância de uma gestão de custos adequada e de uma estratégia consolidada para o negócio permitiu que fosse desenvolvido uma análise dos custos com base no custeio direto e a implementação da estratégia de expansão do negócio por meio da inserção de novos produtos.

A próxima seção apresentará estes resultados por meio (i) da elaboração de uma planilha informando a ficha técnica e o custo variável unitário de cada produto fabricado, sustentada pelos princípios de separação do custo fixo e do custo variável; e (ii) do preparo de uma planilha coordenando as vendas e o valor arrecadado diariamente; para que então fosse possível avaliar as decisões estratégicas e a entrada de novos clientes.

4.3 ASSOCIAÇÃO DA ANÁLISE DOS CUSTOS À ESTRATÉGIA

Muitas mudanças ocorreram no restaurante desde o início da pandemia do Covid-19. Em 2020, foi proibida a comercialização de produtos pelo buffet e isso exigiu que o restaurante implementasse novas formas de comercialização de alimentos. A primeira alternativa foi a implementação de opções a la carte distribuídas nas mesas. Essa estratégia atendeu parcialmente a expectativa dos proprietários, visto a estrutura limitada do restaurante, o que gerou atrasos para atender a demanda e insatisfação dos consumidores habituados com o modelo de buffet. Pensando nisso, os proprietários e o gerente administrativo implementaram o modelo de comercialização de alimentos por meio de “bandeijões”. Neste momento a pesquisa iniciou a coleta de dados referente ao peso para realizar o cálculo do custo por produto. A Figura 24 mostra um modelo da planilha que foi desenvolvida.

Figura 24: Início coleta de dados

CARDÁPIO DE SEGUNDA		CARDÁPIO DE TERÇA		CARDÁPIO DE QUARTA		CARDÁPIO DE QUINTA					
mandioca p/1	peso	0,064 g	batata frita p/1	peso	0,084 g	dobradinha p/1	peso	0,132 g	purê de batata p/1	peso	0,182 g
mandioca 2 + pessoas	peso	0,118 g	batata frita 2 + pessoas	peso	0,148 g	dobradinha 2 + pessoas	peso	0,256 ou 0,48 g	purê de batata 2 + pessoas	peso	0,266 g
pratinho carne ao molho com batata	peso	0,362 g	pratinho frango ao molho	peso	0,218 g	pratinho bife a milanesa	peso	0,200 g	prato macarronese individual	peso	0,158 g
mandioca marmitta média	peso	0,266 g	batata frita marmitta média	peso	0,256 g	dobradinha marmitta média	peso	0,466 g	prato salada macarronese p/ 2 +	peso	0,190 g
mandioca marmitta grande	peso	0,410 g	batata frita marmitta grande	peso	0,392 g	dobradinha marmitta grande	peso	0,830 g	pratinho frango a milanesa	peso	0,176 g
Bandejão	Sem utensílios	0,506 g	Bandejão	Sem utensílios	0,604 g	Bandejão	Sem utensílios	0,640 g	pratinho peize a milanesa	peso	0,178 g
arroz		0,816 g	arroz		0,816 g	arroz		0,816 g	peso		0,178 g
feijão		0,710 g	feijão		0,710 g	feijão		0,710 g	peso		
macarrão		0,220 g	macarrão		0,726 g	macarrão		0,726 g	purê de batata média	peso	0,554 g
salada 1 alface tomate		0,172 g	salada 1 alface tomate		0,678 g	salada 1 alface tomate		0,678 g	peso		
mandioca frita		0,046 g	batata frita		0,654 g	dobradinha		0,760 g	purê de batata grande	peso	

Fonte: Elaborado pela autora

Por meio das informações coletadas, foi possível iniciar o processo do controle dos insumos utilizados na cocção das receitas base (arroz, feijão, misturas e saladas) e da compra e preparo de carnes. O objetivo foi o de reduzir os desperdícios do restaurante. Além disso, foi possível entender quais eram as exigências do público que frequentava o Dom Caseiro para inserir a estratégia de expansão do negócio por meio do desenvolvimento de novos produtos. Neste período, o Dom Caseiro já comercializava uma média de 10 marmitas por dia. Contudo, a estratégia de diversificação foi reorganizada com base na estrutura de custo da organização e o negócio chegou a vender mais de 150 marmitas em período de *lockdown*.

(i) Custo variável unitário dos produtos

Esta pesquisa desenvolveu uma ficha técnica para cada receita (como já apresentado na seção 4.2.1.1). Adiante, foi necessário identificar dentre os produtos vendidos, os pesos médios utilizados na elaboração. O lado superior direito da Figura 26 detalha o peso médio utilizado de cada insumo, multiplicado pelo custo do quilograma da receita (insumo). Assim, a lateral esquerda da Figura 25 apresentou os resultados da combinação entre o peso dos insumos multiplicado pelo custo da comida base preparada todos os dias (arroz, feijão, macarrão, farofa); o peso dos insumos multiplicado pelo custo da mistura preparada de acordo com o cardápio semanal (batata souté; legumes refogados; mandioca frita; batata frita; dobradinha; purê ou polenta frita); o peso dos insumos multiplicado pelo custo da carne preparada todo dia (bife com ovo, bife com cebola, frango grelhado e contrafilé com mignon (chuleta)) ou de acordo com o cardápio da semana (carne ao molho; frango ao molho; bife à milanesa; frango à milanesa; peixe à milanesa; costela ao molho ou feijoada). A parte inferior direita apresentou o resultado da soma entre a comida base, mais uma mistura do dia, mais um custo médio determinado para a salada e mais o custo das embalagens utilizadas nas marmitas ou o tempo em que o buffet fica ligado consumindo energia.

Por fim, as Figuras 26, 27, 28 e 29 somam os valores resultados da Figura 25, mais as opções de carne, totalizando o valor final de cada uma das possibilidades de venda que o restaurante pode ter. As quatro últimas figuras apresentam um resultado de custo médio por categoria de produto sinalizado na cor verde.

Figura 25: Peso vezes o custo de produção

MODELO PESO VEZES ABA DE CUSTOS

	Pequena	Média	Grande / Divisórias	Buffet
Comida				
Arroz	=0.15*Base\$C\$5	=0.25*Base\$C\$5	=0.3*Base\$C\$5	=0.23*Base\$C\$5
Feijão	=0.1*Base\$C\$18	=0.16*Base\$C\$18	=0.16+0.08*Base\$C\$18	=0.32*Base\$C\$18
Macarrão	=0.1*Base\$C\$60	=0.16*Base\$C\$60	=0.2*Base\$C\$60	=0.15*Base\$C\$60
Farofa	=0.09*Base\$C\$46	=0.09*Base\$C\$46	=0.1*Base\$C\$46	=0.1*Base\$C\$46
	=SOMA(B4:B7)	=SOMA(C4:C7)	=SOMA(D4:D7)	=SOMA(E4:E7)
Mistura dia				
Batata soufê	=0.126/2*Misturas\$C\$5	=0.126/2*Misturas\$C\$5	=0.126*Misturas\$C\$5	=0.15*Misturas\$C\$5
Couve refogada	=Misturas\$D\$33	=Misturas\$D\$33	=Misturas\$D\$33	=2*Misturas\$D\$33
Repolho refogado	=Misturas\$D\$22	=Misturas\$D\$22	=Misturas\$D\$22	=2*Misturas\$D\$22
Mandioca frita	=0.05*Misturas\$I\$15	=0.05*Misturas\$I\$15	=0.1*Misturas\$I\$15	=0.16*Misturas\$I\$15
Batata frita	=0.05*Misturas\$J\$5	=0.05*Misturas\$J\$5	=0.1*Misturas\$J\$5	=0.16*Misturas\$J\$5
Dobradinha	=0.08*Misturas\$C\$44	=0.08*Misturas\$C\$44	=0.08*Misturas\$C\$44	=0.08*Misturas\$C\$44
Purê de batata	=0.126*Misturas\$C\$68/2	=0.126*Misturas\$C\$68	=2*0.126*Misturas\$C\$68	=2*0.126*Misturas\$C\$68
Polenta frita	=0.05*Misturas\$C\$106	=0.05*Misturas\$C\$106	=0.1*Misturas\$C\$106	=0.25*Misturas\$C\$106
Embalagem	=35,9/100	=36,9/100	=42,9/100	0



	Pequena	Média	Grande / Divisórias	Buffet
Comida				
Arroz	R\$ 0,88	R\$ 1,47	R\$ 1,77	R\$ 1,35
Feijão	R\$ 1,00	R\$ 1,60	R\$ 2,40	R\$ 3,21
Macarrão	R\$ 1,81	R\$ 2,89	R\$ 3,62	R\$ 2,71
Farofa	R\$ 0,47	R\$ 0,47	R\$ 0,47	R\$ 0,52
	R\$ 4,16	R\$ 6,44	R\$ 8,26	R\$ 7,80
Mistura dia				
Batata soufê	R\$ 0,33	R\$ 0,33	R\$ 0,65	R\$ 0,78
Couve refogada	R\$ 0,20	R\$ 0,20	R\$ 0,20	R\$ 0,40
Repolho refogado	R\$ 0,15	R\$ 0,15	R\$ 0,15	R\$ 0,30
Mandioca frita	R\$ 0,88	R\$ 0,88	R\$ 1,76	R\$ 2,82
Batata frita	R\$ 0,44	R\$ 0,44	R\$ 0,87	R\$ 1,39
Dobradinha	R\$ 3,69	R\$ 3,69	R\$ 3,69	R\$ 3,69
Purê de batata	R\$ 0,35	R\$ 0,70	R\$ 1,40	R\$ 1,40
Polenta frita	R\$ 0,61	R\$ 0,61	R\$ 1,22	R\$ 3,06
Embalagem	R\$ 0,36	R\$ 0,37	R\$ 0,43	R\$ -
Carne				
Bife	R\$ 2,85	R\$ 5,69	R\$ 5,69	R\$ 5,69
Bife ovo	R\$ 4,13	R\$ 6,97	R\$ 6,97	R\$ 6,97
Bife cebola	R\$ 3,88	R\$ 6,53	R\$ 6,53	R\$ 6,53
Bife queijo	R\$ 4,11	R\$ 6,33	R\$ 6,33	R\$ 6,33
Salada				
Carne do dia	R\$ 2,68	R\$ 4,02	R\$ 8,04	R\$ 8,04
Carne ao Molho	R\$ 2,18	R\$ 2,18	R\$ 2,18	R\$ 2,18
Frango ao Molho	R\$ 3,13	R\$ 6,26	R\$ 6,26	R\$ 6,26
Bife a milanesa	R\$ 1,56	R\$ 3,11	R\$ 3,11	R\$ 3,11
Peixe	R\$ 1,34	R\$ 2,67	R\$ 2,67	R\$ 2,67
Frango a milanesa	R\$ 2,52	R\$ 3,77	R\$ 7,55	R\$ 7,55
Costela ao Molho	R\$ 8,45	R\$ 10,14	R\$ 11,83	R\$ 11,83
Feijoadas	R\$ 2,49	R\$ 4,98	R\$ 4,98	R\$ 4,98
Peito de frango	R\$ 4,04	R\$ 4,04	R\$ 4,04	R\$ 4,04
Vegetariana	R\$ 3,01	R\$ 3,01	R\$ 3,01	R\$ 3,01
Vegetaria	R\$ 3,58	R\$ 3,58	R\$ 3,58	R\$ 3,58
Hamburguer	R\$ 2,19	R\$ 2,19	R\$ 2,19	R\$ 2,19
Salsicha	R\$ 2,19	R\$ 2,19	R\$ 2,19	R\$ 2,19
Chuleta	R\$ 2,19	R\$ 2,19	R\$ 2,19	R\$ 2,19
Salada				
Mixdo dia	R\$ 0,33	R\$ 0,33	R\$ 0,33	R\$ 0,98
Macaronese	R\$ 2,26	R\$ 2,26	R\$ 2,26	R\$ 2,26
Maionesa	R\$ 1,20	R\$ 1,20	R\$ 1,20	R\$ 2,11
Embalagem	R\$ 0,36	R\$ 0,37	R\$ 0,43	R\$ -
Mixdo dia	R\$ 0,69			
Macaronese	R\$ 2,62			
Maionesa	R\$ 1,56			

RESULTADO PRIMEIRA COMBINAÇÃO BASE + MISTURA

Soma

	Batata Base	Batata Soufê	Couve Refoga	Repolho	Mandioca	Batata frita	Dobradinha	Purê	Polenta
Pequena	R\$ 4,16	R\$ 0,33	R\$ 0,20	R\$ 0,15	R\$ 0,88	R\$ 0,44	R\$ 3,69	R\$ 0,35	R\$ 0,61
Média	R\$ 6,44	R\$ 0,33	R\$ 0,20	R\$ 0,15	R\$ 0,88	R\$ 0,44	R\$ 3,69	R\$ 0,70	R\$ 0,61
Grande	R\$ 8,26	R\$ 0,65	R\$ 0,20	R\$ 0,15	R\$ 1,76	R\$ 0,87	R\$ 3,69	R\$ 1,40	R\$ 1,22
Buffet	R\$ 7,80	R\$ 0,78	R\$ 0,40	R\$ 0,30	R\$ 2,82	R\$ 1,39	R\$ 3,69	R\$ 1,40	R\$ 3,06
Embalagem									
Pequena	R\$ 0,36	R\$ 5,53	R\$ 5,41	R\$ 5,36	R\$ 6,09	R\$ 5,64	R\$ 8,90	R\$ 5,56	R\$ 6,70
Média	R\$ 0,37	R\$ 7,82	R\$ 7,69	R\$ 7,64	R\$ 8,37	R\$ 7,93	R\$ 11,18	R\$ 8,19	R\$ 8,98
Grande / Divisórias	R\$ 0,43	R\$ 10,02	R\$ 9,57	R\$ 9,52	R\$ 11,13	R\$ 10,24	R\$ 13,06	R\$ 10,78	R\$ 11,47
Buffet	R\$ 0,29	R\$ 8,86	R\$ 8,48	R\$ 8,38	R\$ 10,90	R\$ 9,48	R\$ 11,77	R\$ 9,49	R\$ 11,14

Resultado

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 26: Custo médio ponderado - Marmitta pequena

Pequena	Batata Sauté	Couve Ref.	Repolho Ref.	Mandioca	Batata frita	Dobradinha	Purê	Polenta	MÉDIA DO CUSTO FINAL	Preço de venda	LUCRO BRUTO
<i>Bife</i>	R\$ 8,38	R\$ 8,25	R\$ 8,20	R\$ 8,94	R\$ 8,49	R\$ 11,75	R\$ 8,40	R\$ 9,54	R\$ 8,99	R\$ 15,00	R\$ 6,01
<i>Bife ovo</i>	R\$ 9,66	R\$ 9,54	R\$ 9,48	R\$ 10,22	R\$ 9,77	R\$ 13,03	R\$ 9,69	R\$ 10,83	R\$ 10,28	R\$ 15,00	R\$ 4,72
<i>Bife cebola</i>	R\$ 9,22	R\$ 9,09	R\$ 9,04	R\$ 9,77	R\$ 9,33	R\$ 12,58	R\$ 9,24	R\$ 10,38	R\$ 9,83	R\$ 15,00	R\$ 5,17
<i>Bife queijo</i>	R\$ 9,65	R\$ 9,52	R\$ 9,47	R\$ 10,20	R\$ 9,76	R\$ 13,01	R\$ 9,67	R\$ 10,81	R\$ 10,26	R\$ 15,00	R\$ 4,74
Carne do dia											
<i>Carne ao Molho</i>	R\$ 8,21	R\$ 8,08	R\$ 8,03						R\$ 8,11	R\$ 15,00	R\$ 6,89
<i>Frango ao Molho</i>		R\$ 7,58	R\$ 7,53	R\$ 8,27					R\$ 7,80	R\$ 15,00	R\$ 7,20
<i>Bife a milanesa</i>		R\$ 8,54	R\$ 8,49		R\$ 8,77	R\$ 12,03			R\$ 9,46	R\$ 15,00	R\$ 5,54
<i>Peixe</i>		R\$ 6,96	R\$ 6,91				R\$ 7,11		R\$ 7,00	R\$ 15,00	R\$ 8,00
<i>Frango a milanesa</i>		R\$ 6,74	R\$ 6,69				R\$ 6,90		R\$ 6,78	R\$ 15,00	R\$ 8,22
<i>Costela ao Molho</i>								R\$ 9,21	R\$ 9,21	R\$ 15,00	R\$ 5,79
<i>Estrogonofe</i>	R\$ 10,61			R\$ 12,22	R\$ 11,06		R\$ 11,97	R\$ 12,31	R\$ 11,63	R\$ 20,00	R\$ 8,37
<i>Feijoada</i>		R\$ 13,85							R\$ 13,85	R\$ 23,00	R\$ 9,15
<i>Peito de frango</i>	R\$ 8,02	R\$ 7,89	R\$ 7,84	R\$ 8,58	R\$ 8,13	R\$ 11,39	R\$ 8,05	R\$ 9,19	R\$ 8,64	R\$ 15,00	R\$ 6,36
<i>Vegetariana</i>	R\$ 9,58	R\$ 9,45	R\$ 9,40	R\$ 10,13	R\$ 9,68	R\$ 12,94	R\$ 9,60	R\$ 10,74	R\$ 10,19	R\$ 15,00	R\$ 4,81
<i>Flexitariana</i>											
<i>Hamburguer</i>	R\$ 8,55	R\$ 8,42	R\$ 8,37	R\$ 9,10	R\$ 8,66	R\$ 11,91	R\$ 8,57	R\$ 9,71	R\$ 9,16	R\$ 15,00	R\$ 5,84
<i>Salsicha</i>	R\$ 9,11	R\$ 8,98	R\$ 8,93	R\$ 9,67	R\$ 9,22	R\$ 12,48	R\$ 9,14	R\$ 10,28	R\$ 9,73	R\$ 15,00	R\$ 5,27
<i>Chuleta</i>	R\$ 27,32	R\$ 27,20	R\$ 27,14	R\$ 27,88	R\$ 27,43	R\$ 30,69	R\$ 27,35	R\$ 28,49	R\$ 27,94	R\$ 30,00	R\$ 2,06

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 27: Custo médio ponderado - Marmitta média

Média	Batata Sauté	Couve Ref.	Repolho Ref.	Mandioca	Batata frita	Dobradinha	Puré	Polenta	MÉDIA DO CUSTO FINAL	Preço de venda	LUCRO BRUTO
Bife	R\$ 13,51	R\$ 13,38	R\$ 13,33	R\$ 14,07	R\$ 13,62	R\$ 16,88	R\$ 13,89	R\$ 14,67	R\$ 14,17	R\$ 18,00	R\$ 3,83
Bife ovo	R\$ 14,79	R\$ 14,66	R\$ 14,61	R\$ 15,35	R\$ 14,90	R\$ 18,16	R\$ 15,17	R\$ 15,96	R\$ 15,45	R\$ 18,00	R\$ 2,55
Bife cebola	R\$ 14,35	R\$ 14,22	R\$ 14,17	R\$ 14,90	R\$ 14,46	R\$ 17,71	R\$ 14,72	R\$ 15,51	R\$ 15,01	R\$ 18,00	R\$ 2,99
Bife queijo	R\$ 14,14	R\$ 14,02	R\$ 13,97	R\$ 14,70	R\$ 14,25	R\$ 17,51	R\$ 14,52	R\$ 15,31	R\$ 14,80	R\$ 18,00	R\$ 3,20
Carne do dia											
Carne ao Molho	R\$ 11,84	R\$ 11,71	R\$ 11,66						R\$ 11,73	R\$ 18,00	R\$ 6,27
Frango ao Molho		R\$ 9,87	R\$ 9,82	R\$ 10,55					R\$ 10,08	R\$ 18,00	R\$ 7,92
Bife a milanesa		R\$ 13,95	R\$ 13,90		R\$ 14,19	R\$ 17,44			R\$ 14,87	R\$ 18,00	R\$ 3,13
Peixe		R\$ 10,80	R\$ 10,75				R\$ 11,31		R\$ 10,95	R\$ 18,00	R\$ 7,05
Frango a milanesa		R\$ 10,36	R\$ 10,31				R\$ 10,87		R\$ 10,51	R\$ 18,00	R\$ 7,49
Costela ao Molho								R\$ 12,76	R\$ 12,76	R\$ 18,00	R\$ 5,24
Feijoada		R\$ 17,83							R\$ 17,83	R\$ 26,00	R\$ 8,17
Peito de frango	R\$ 12,80	R\$ 12,67	R\$ 12,62	R\$ 13,35	R\$ 12,91	R\$ 16,16	R\$ 13,17	R\$ 13,96	R\$ 13,45	R\$ 18,00	R\$ 4,55
Vegetariana	R\$ 11,86	R\$ 11,73	R\$ 11,68	R\$ 12,41	R\$ 11,97	R\$ 15,23	R\$ 12,24	R\$ 13,02	R\$ 12,52	R\$ 18,00	R\$ 5,48
Vegana											
Hamburguer	R\$ 10,83	R\$ 10,71	R\$ 10,66	R\$ 11,39	R\$ 10,94	R\$ 14,20	R\$ 11,21	R\$ 12,00	R\$ 11,49	R\$ 20,00	R\$ 8,51
Salsicha	R\$ 11,40	R\$ 11,27	R\$ 11,22	R\$ 11,95	R\$ 11,50	R\$ 14,76	R\$ 11,77	R\$ 12,56	R\$ 12,05	R\$ 20,00	R\$ 7,95
Chuleta	R\$ 29,61	R\$ 29,48	R\$ 29,43	R\$ 30,16	R\$ 29,72	R\$ 32,97	R\$ 29,98	R\$ 30,77	R\$ 30,27	R\$ 35,00	R\$ 4,73

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 28: Custo médio ponderado - Marmitta grande e divisórias

Grande Divisórias	Batata Sauté	Couve Ref.	Repolho Ref.	Mandioca	Batata frita	Dobradinha	Puré	Polenta	MÉDIA DO CUSTO FINAL	Preço de venda	LUCRO BRUTO
Bife	R\$ 15,72	R\$ 15,26	R\$ 15,21	R\$ 16,83	R\$ 15,93	R\$ 18,75	R\$ 16,47	R\$ 17,17	R\$ 16,42	R\$ 22,00	R\$ 5,58
Bife ovo	R\$ 17,00	R\$ 16,54	R\$ 16,49	R\$ 18,11	R\$ 17,22	R\$ 20,04	R\$ 17,75	R\$ 18,45	R\$ 17,70	R\$ 22,00	R\$ 4,30
Bife cebola	R\$ 16,55	R\$ 16,10	R\$ 16,05	R\$ 17,66	R\$ 16,77	R\$ 19,59	R\$ 17,31	R\$ 18,00	R\$ 17,26	R\$ 22,00	R\$ 4,74
Bife queijo	R\$ 16,35	R\$ 15,89	R\$ 15,84	R\$ 17,46	R\$ 16,57	R\$ 19,39	R\$ 17,10	R\$ 17,80	R\$ 17,05	R\$ 22,00	R\$ 4,95
Carne do dia											
Carne ao Molho	R\$ 18,06	R\$ 17,61	R\$ 17,56						R\$ 17,74	R\$ 22,00	R\$ 4,26
Frango ao Molho		R\$ 11,75	R\$ 11,70	R\$ 13,31					R\$ 12,25	R\$ 22,00	R\$ 9,75
Bife a milanesa		R\$ 15,83	R\$ 15,78		R\$ 16,50	R\$ 19,32			R\$ 16,86	R\$ 22,00	R\$ 5,14
Peixe		R\$ 12,68	R\$ 12,63				R\$ 13,89		R\$ 13,07	R\$ 22,00	R\$ 8,93
Frango a milanesa		R\$ 12,24	R\$ 12,19				R\$ 13,45		R\$ 12,63	R\$ 22,00	R\$ 9,37
Costela ao Molho								R\$ 19,02	R\$ 19,02	R\$ 22,00	R\$ 2,98
Feijoada		R\$ 21,39							R\$ 21,39	R\$ 30,00	R\$ 8,61
Peito de frango	R\$ 15,00	R\$ 14,55	R\$ 14,50	R\$ 16,11	R\$ 15,22	R\$ 18,04	R\$ 15,75	R\$ 16,45	R\$ 15,70	R\$ 22,00	R\$ 6,30
Vegetariana	R\$ 14,06	R\$ 13,61	R\$ 13,56	R\$ 15,18	R\$ 14,28	R\$ 17,10	R\$ 14,82	R\$ 15,51	R\$ 14,77	R\$ 22,00	R\$ 7,23
Vegana											
Hamburguer	R\$ 13,04	R\$ 12,58	R\$ 12,53	R\$ 14,15	R\$ 13,26	R\$ 16,08	R\$ 13,79	R\$ 14,49	R\$ 13,74	R\$ 26,00	R\$ 12,26
Salsicha	R\$ 13,60	R\$ 13,15	R\$ 13,10	R\$ 14,71	R\$ 13,82	R\$ 16,64	R\$ 14,35	R\$ 15,05	R\$ 14,30	R\$ 26,00	R\$ 11,70
Chuleta	R\$ 31,81	R\$ 31,36	R\$ 31,31	R\$ 32,92	R\$ 32,03	R\$ 34,85	R\$ 32,56	R\$ 33,26	R\$ 32,51	R\$ 38,00	R\$ 5,49

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 29: Custo médio ponderado - Buffet

Buffet	Batata Sauté	Couve Ref.	Repolho Ref.	Mandioca	Batata frita	Dobradinha	Purê	Polenta	MÉDIA DO CUSTO FINAL	Preço de venda	LUCRO BRUTO
Bife	R\$ 14,55	R\$ 14,17	R\$ 14,07	R\$ 16,59	R\$ 15,17	R\$ 17,46	R\$ 15,18	R\$ 16,83	R\$ 15,50	R\$ 28,00	R\$ 12,50
Bife ovo	R\$ 15,83	R\$ 15,45	R\$ 15,35	R\$ 17,88	R\$ 16,45	R\$ 18,75	R\$ 16,46	R\$ 18,12	R\$ 16,79	R\$ 28,00	R\$ 11,21
Bife cebola	R\$ 15,39	R\$ 15,01	R\$ 14,91	R\$ 17,43	R\$ 16,01	R\$ 18,30	R\$ 16,01	R\$ 17,67	R\$ 16,34	R\$ 28,00	R\$ 11,66
Bife queijo	R\$ 15,18	R\$ 14,80	R\$ 14,70	R\$ 17,23	R\$ 15,80	R\$ 18,10	R\$ 15,81	R\$ 17,47	R\$ 16,14	R\$ 28,00	R\$ 11,86
Carne do dia											
Carne ao Molho	R\$ 16,89	R\$ 16,51	R\$ 16,41						R\$ 16,61	R\$ 28,00	R\$ 11,39
Frango ao Molho		R\$ 10,66	R\$ 10,55	R\$ 13,08					R\$ 11,43	R\$ 28,00	R\$ 16,57
Bife a milanesa		R\$ 14,74	R\$ 14,63		R\$ 15,73	R\$ 18,03			R\$ 15,78	R\$ 28,00	R\$ 12,22
Peixe		R\$ 11,59	R\$ 11,49				R\$ 12,60		R\$ 11,89	R\$ 28,00	R\$ 16,11
Frango a milanesa		R\$ 11,15	R\$ 11,05				R\$ 12,16		R\$ 11,45	R\$ 28,00	R\$ 16,55
Costela ao Molho								R\$ 18,69	R\$ 18,69	R\$ 28,00	R\$ 9,31
Peito de frango	R\$ 13,84	R\$ 13,45	R\$ 13,35	R\$ 15,88	R\$ 14,45	R\$ 16,75	R\$ 14,46	R\$ 16,12	R\$ 14,79	R\$ 28,00	R\$ 13,21
Vegetariana	R\$ 12,90	R\$ 12,52	R\$ 12,42	R\$ 14,94	R\$ 13,52	R\$ 15,81	R\$ 13,53	R\$ 15,18	R\$ 13,85	R\$ 28,00	R\$ 14,15
Vegana											
Hamburguer	R\$ 11,87	R\$ 11,49	R\$ 11,39	R\$ 13,92	R\$ 12,49	R\$ 14,79	R\$ 12,50	R\$ 14,16	R\$ 12,83	R\$ 32,00	R\$ 19,17
Salsicha	R\$ 12,43	R\$ 12,05	R\$ 11,95	R\$ 14,48	R\$ 13,05	R\$ 15,35	R\$ 13,06	R\$ 14,72	R\$ 13,39	R\$ 32,00	R\$ 18,61
Chuleta	R\$ 30,65	R\$ 30,27	R\$ 30,17	R\$ 32,69	R\$ 31,26	R\$ 33,56	R\$ 31,27	R\$ 32,93	R\$ 31,60	R\$ 38,00	R\$ 6,40
Sem carne	R\$ 8,86	R\$ 8,48	R\$ 8,38	R\$ 10,90	R\$ 9,48	R\$ 11,77	R\$ 9,49	R\$ 11,14	R\$ 9,81	R\$ 28,00	R\$ 18,19

Fonte: Elaborado pela autora

(ii) Relatório diário de vendas

A planilha do relatório diário de vendas foi importante por alguns motivos: (i) os proprietários não sabiam definir quais produtos eram líder de vendas e dos resultados financeiros; (ii) os proprietários não sabiam dizer com exatidão quantas refeições no local e marmitas eram vendidas por dia; e (iii) os proprietários não sabiam diferenciar as entradas em dinheiro e em cartão. A Figura 30 representa o modelo de planilha preenchida diariamente para que se obtivesse este controle e para entender a quantidade de vendas de cada produto e a margem de lucro bruto diária de cada um.

Figura 30: Relatório diário de vendas

SEGUNDA A SÁBADO		Sexta-feira 05/nov					
		Qntd	Preço Venda	Desconto	Marcados	Custo	Lucro
Buffet		Buffet					
Bife cebola		4	R\$ 112,00			R\$ 65,36	
Bife ovo		14	R\$ 392,00	-R\$ 28,00		R\$ 235,00	
Bife queijo			R\$ -			R\$ -	
Bife sem nada			R\$ -			R\$ -	
Carne do dia		48	R\$ 1.344,00		-R\$ 112,00	R\$ 897,05	
Chuleta		33	R\$ 1.254,00			R\$ 1.042,81	
Figado c/ cebola			R\$ -			R\$ -	
Peito de frango		1	R\$ 28,00			R\$ 14,79	
Sem carne		1	R\$ 28,00			R\$ 9,81	
Vegano:							
Linguixa vegana			R\$ -			R\$ -	
Mista (hamburguer e linguixa)			R\$ -			R\$ -	
Hamburguer			R\$ -			R\$ -	
Vegetariano (2 ovos, Q, C)			R\$ -			R\$ -	
		101	R\$ 3.158,00	-R\$ 28,00	-R\$ 112,00	R\$ 2.264,82	R\$ 753,18
MARMITAS		MARMITAS					
Pequena		Pequena					
1/2 Bife cebola			R\$ -			R\$ -	
1/2 Bife ovo		2	R\$ 30,00			R\$ 20,56	
1/2 Bife queijo		1	R\$ 15,00			R\$ 9,83	
1/2 Bife sem nada			R\$ -			R\$ -	
1/2 Carne do dia		14	R\$ 210,00		-R\$ 15,00	R\$ 129,00	
Chuleta			R\$ -			R\$ -	
Estrogonofe						R\$ -	
1/2 Peito de frango		1	R\$ 15,00			R\$ 8,64	
Vegano:							
Linguixa vegana			R\$ -			R\$ -	
Mista (hamburguer e linguixa)			R\$ -			R\$ -	
Hamburguer			R\$ -			R\$ -	
Vegetariano (2 ovos, Q, C)			R\$ -			R\$ -	
1/2 Feijoada			R\$ -			R\$ -	
Miyake			R\$ -			R\$ -	
		18	R\$ 270,00	R\$ -	-R\$ 15,00	R\$ 181,47	R\$ 73,53
Média		Média					
Bife cebola		6	R\$ 108,00			R\$ 90,04	
Bife ovo		7	R\$ 126,00			R\$ 105,05	
Bife queijo		1	R\$ 18,00			R\$ 15,01	
Bife sem nada			R\$ -			R\$ -	
Carne do dia		18	R\$ 324,00		-R\$ 18,00	R\$ 270,12	
Chuleta			R\$ -			R\$ -	
Peito de frango			R\$ -			R\$ -	
Vegano:							
Linguixa vegana			R\$ -			R\$ -	
Mista (hamburguer e linguixa)			R\$ -			R\$ -	
Hamburguer			R\$ -			R\$ -	
Vegetariano (2 ovos, Q, C)			R\$ -			R\$ -	
Feijoada			R\$ -			R\$ -	
Miyake			R\$ -			R\$ -	
		32	R\$ 576,00	R\$ -	-R\$ 18,00	R\$ 492,69	R\$ 65,31

Grande		Grande					
Bife cebola		3	R\$ 60,00			R\$ 51,77	
Bife ovo			R\$ -			R\$ -	
Bife queijo			R\$ -			R\$ -	
Bife sem nada			R\$ -			R\$ -	
Carne do dia		1	R\$ 20,00			R\$ 17,26	
Chuleta			R\$ -			R\$ -	
Peito de frango			R\$ -			R\$ -	
Sem carne			R\$ -			R\$ -	
Vegano:						R\$ -	
Linguíça vegana			R\$ -			R\$ -	
Mista (hamburguer e linguíça)			R\$ -			R\$ -	
Hamburguer			R\$ -			R\$ -	
Vegetariano (2 ovos, Q, C)			R\$ -			R\$ -	
Feijoada			R\$ -			R\$ -	
SÁBADO ADICIONAIS / EXTRAS / PORÇÕES CASOS ESPECIAIS BEBIDAS		SÁBADO ADICIONAIS / EXTRAS / PORÇÕES CASOS ESPECIAIS BEBIDAS					
290 ml:							
Coca Cola		11	R\$ 55,00			R\$ 1,67	R\$ 36,64
Guaraná Antártica		1	R\$ 5,00			R\$ 2,40	R\$ 2,60
Tônica		1	R\$ 5,00			R\$ 2,40	R\$ 2,61
Gasosa:							
Abacaxi		4	R\$ 24,00		-R\$ 6,00	R\$ 2,05	R\$ 15,80
Framboesa		5	R\$ 30,00			R\$ 2,05	R\$ 19,75
Guaraná		5	R\$ 30,00			R\$ 2,05	R\$ 19,75
Laranjinha		4	R\$ 24,00			R\$ 2,05	R\$ 15,80
Limão		2	R\$ 12,00			R\$ 2,05	R\$ 7,90
1L:							
Coca Cola		9	R\$ 72,00			R\$ 2,22	R\$ 52,02
Guaraná Antártica		3	R\$ 24,00			R\$ 2,22	R\$ 17,34
Lata:							
Coca Cola		5	R\$ 30,00			R\$ 3,65	R\$ 11,75
Fanta Laranja		1	R\$ 6,00			R\$ 1,72	R\$ 4,28
Água:							
Com gás		7	R\$ 21,00			R\$ 1,20	R\$ 12,60
Sem gás		2	R\$ 6,00			R\$ 1,20	R\$ 3,60
Suco Lata:							
Maracujá		1	R\$ 6,00			R\$ 1,72	R\$ 4,28
Cerveja Original 600ml		7	R\$ 105,00			R\$ 7,10	R\$ 55,30
Caipirinha		1	R\$ 18,00			R\$ 6,50	R\$ 11,50
2L salão:							
Coca Cola		2	R\$ 28,00			R\$ 5,90	R\$ 16,20
		73	R\$ 518,00	R\$ -	-R\$ 6,00		R\$ 314,71
DOCES		DOCES					
		231	R\$ 4.638,00	R\$ 28,00	R\$ 136,00		R\$ 1.217,71
TOTAL		TOTAL					
Total planilha (todas as vendas)			R\$ 4.638,00				
Total descontos e marcados			R\$ 164,00				
Total planilha - descontos - delivery			R\$ 4.474,00				
Total cartões			R\$ 3.586,30	(-) Tx cartão	R\$ 3.461,14		
Total dinheiro e pix			R\$ 975,20	(-) Dinheiro	R\$ 975,20		
Total cartões e dinheiro			R\$ 4.561,50		R\$ 4.436,34		
SÓ MARMITA	54						
P	18						
M	32						
G	4						
SÓ ALMOÇO	101						
Carne simples	68						
Chuleta	33						
FEIJUCA VIAGEM	0						
Meia	0						
Inteira	0						
Entregas	10						
Marmitas entregas	R\$ 284,00						

Fonte: Elaborado pela autora

A análise estruturada da gestão de custos do restaurante possibilitou entender os direcionadores de custo de cada produto presente no portfólio do restaurante no ano de 2021 e a estratégia de expansão pela adesão do comércio de vendas online pelo Ifood e por uma plataforma individual denominada Goomer.

4.3.1 Resultados entre o levantamento de custos e a estratégia do negócio

A seguir serão apresentados os relatórios elaborados para análise dos custos e das estratégias do negócio.

4.3.1.1 Relatório administrativo

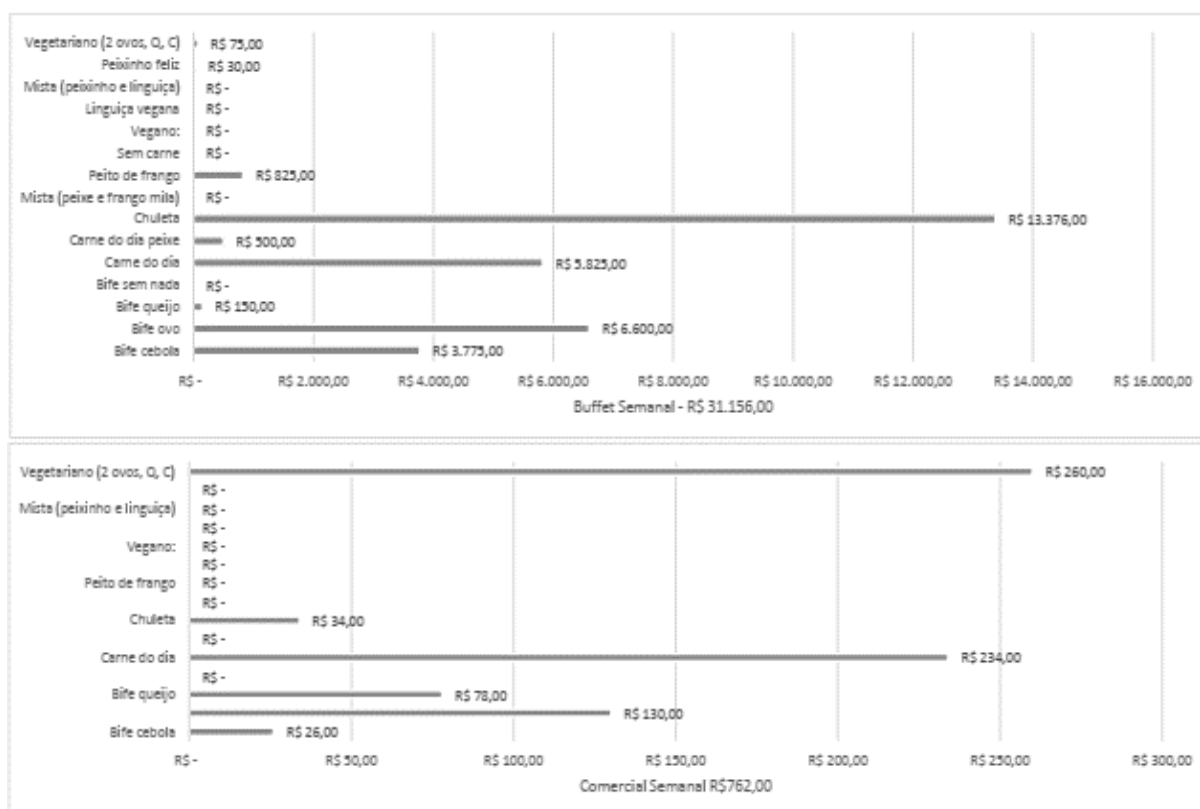
As Figuras 31, 32, 33 e 34 foram elaboradas com base no exercício do mês de dezembro/2020. Todavia, a mesma análise tem sido feita mensalmente e os gestores preenchem continuamente as planilhas desenvolvidas.

A análise da Figura 31 mostrou que o líder de faturamento bruto do negócio é o contrafilé com mignon (chamado de chuleta). Além disso, sustentou que há uma busca firme pelas variedades nas “carnes do dia” (cada dia da semana apresenta uma carne e uma mistura específica, além das carnes tradicionais de segunda a sábado – vide cardápio anexo 6). Outra importante constatação é que a clientela geralmente busca pela opção caseira e tradicional do bife à cavalo e do bife acebolado, sendo estes os líderes de venda em segundo e terceiro lugar, respectivamente.

Por fim, foi possível perceber que mesmo o prato a la carte (conhecido por comercial) não ser um líder de vendas, ele ainda é uma busca por parte de uma clientela fixa ao negócio, não sendo eficaz a sua retirada. No mês de dezembro/2020 houve redução na demanda de opções veganas e em opções que contém insumos de líderes de venda. Assim, como estes representam insumos usualmente presentes no lar brasileiro, mesmo com saídas esporádicas, optou-se por deixá-los no cardápio.

Apesar dos proprietários não optarem pela adesão das opções vegetarianas e veganas, eles autorizaram a permanência destas alternativas no cardápio ao avaliarem os resultados das vendas.

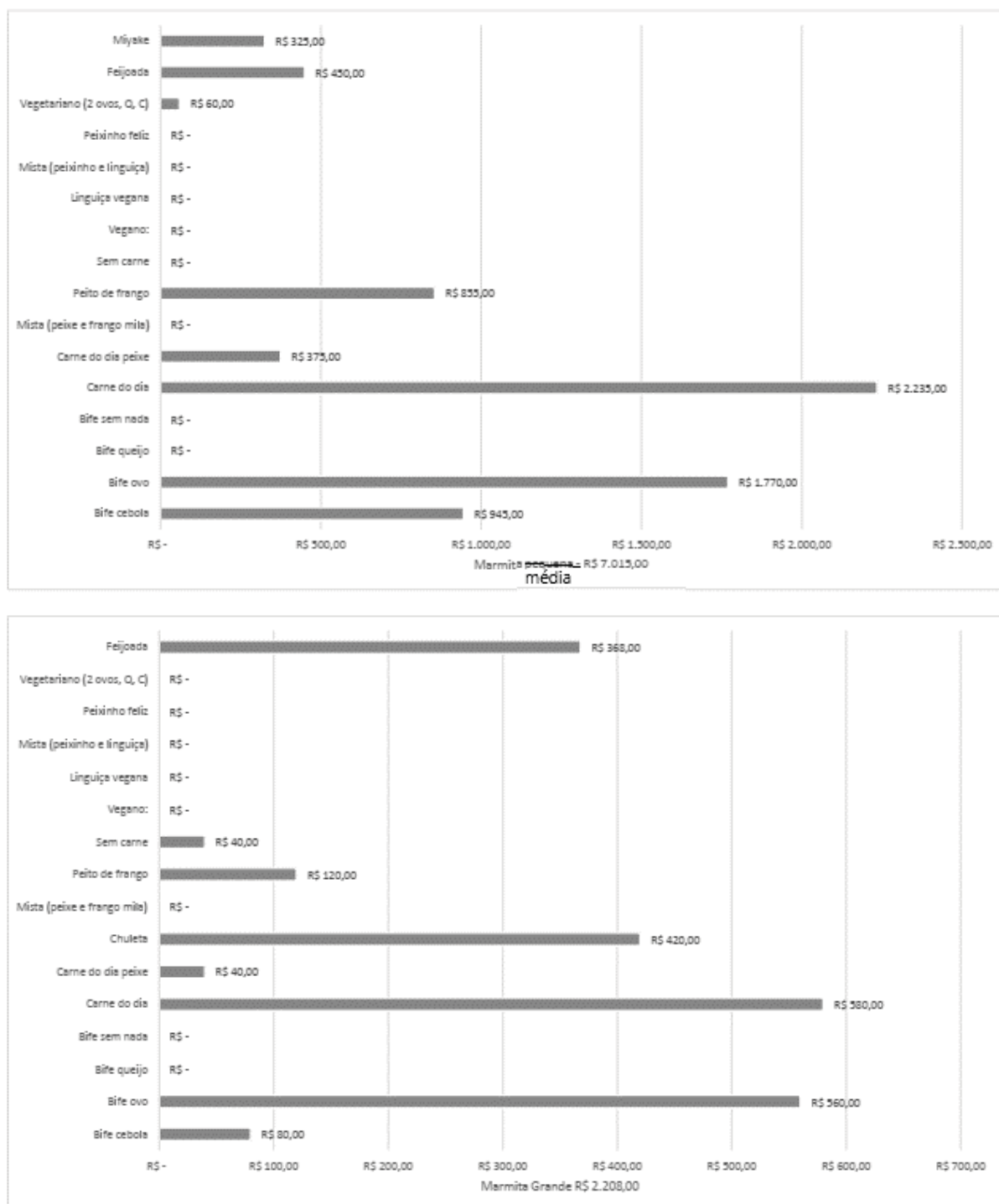
Figura 31: Gráfico do faturamento bruto com as vendas no local



Fonte: Elaborado pela autora

A Figura 32 mostra a análise referente às vendas de marmita. O proprietário 1 do restaurante, foi resistente com a adesão de estratégias para estimular este tipo de venda desde o início da pandemia. Porém, com o advento da pandemia, com os resultados apresentados mês a mês, com a disponibilidade de infraestrutura para disponibilizar este novo produto, a estratégia de diversificação foi se consolidando. Duas informações são importantes a respeito desta análise. A primeira diz respeito ao aumento de casos de infecções pela Covid-19, o que elevou a procura por marmita, em detrimento às refeições no restaurante. A outra questão importante é a diversificação simultânea nos tamanhos de marmita média (ali chamada de pequena) e grande, com atração de outros públicos-alvo.

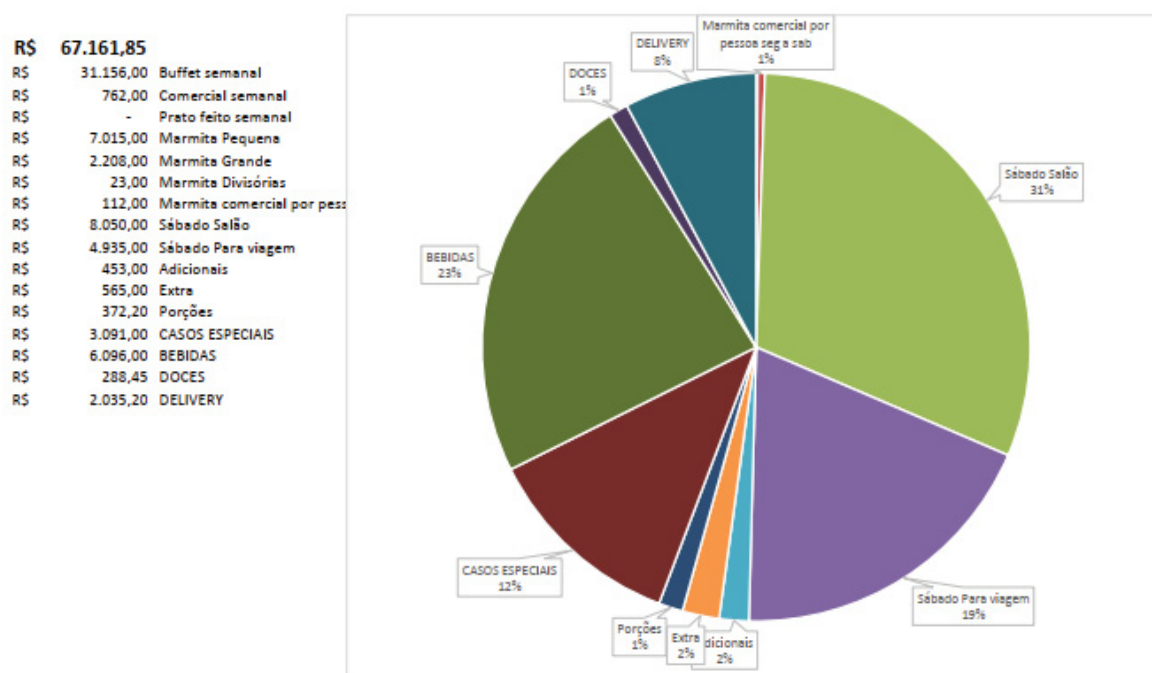
Figura 32: Gráfico do faturamento bruto com as vendas de marmita



Fonte: Elaborado pela autora

Por fim, as Figuras 33 e 34 mostram o volume total de vendas e compras no período de dezembro/2020.

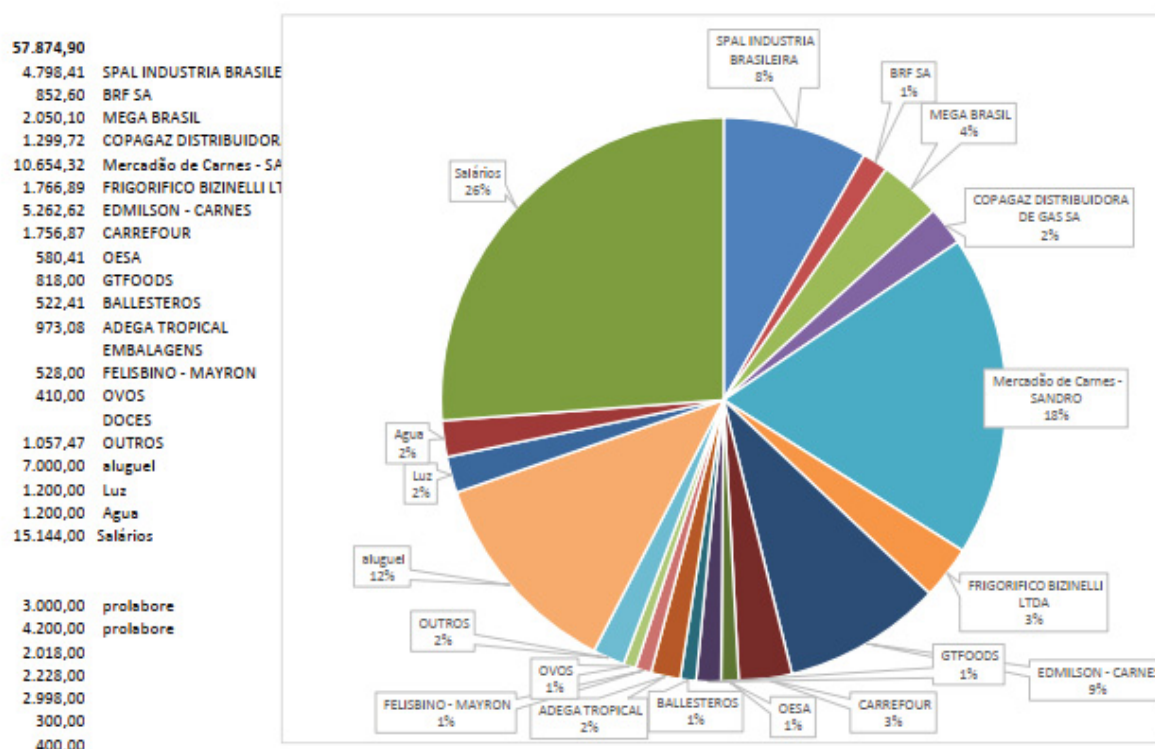
Figura 33: Gráfico faturamento bruto vendas totais em dezembro/2020



Fonte: Elaborado pela autora

Esta análise incluiu as vendas do sábado, dos adicionais (ovo, cebola, queijo), dos extras (carne extra), das porções vendidas separadamente (arroz, dobradinha, batata frita), casos especiais (clientes que pagam ao final do mês), bebidas, doces e delivery. Com essas informações foi possível constatar que a venda de refeições no período semanal representou 31% do faturamento bruto da empresa. A venda de marmittas representou 14%, enquanto o faturamento decorrente da abertura da empresa em três sábados representou 19% do valor total. As bebidas representaram 23% do faturamento, inviabilizando uma das ideias do proprietário de aderir a opção de suco de máquina ao buffet. A Figura 34 detalha as informações do pagamento de contas do mesmo período e, por meio dele, pode-se constatar que a empresa teve um lucro bruto de R\$9.286,95.

Figura 34: Gráfico de pagamentos em dezembro/2020



Fonte: Elaborado pela autora

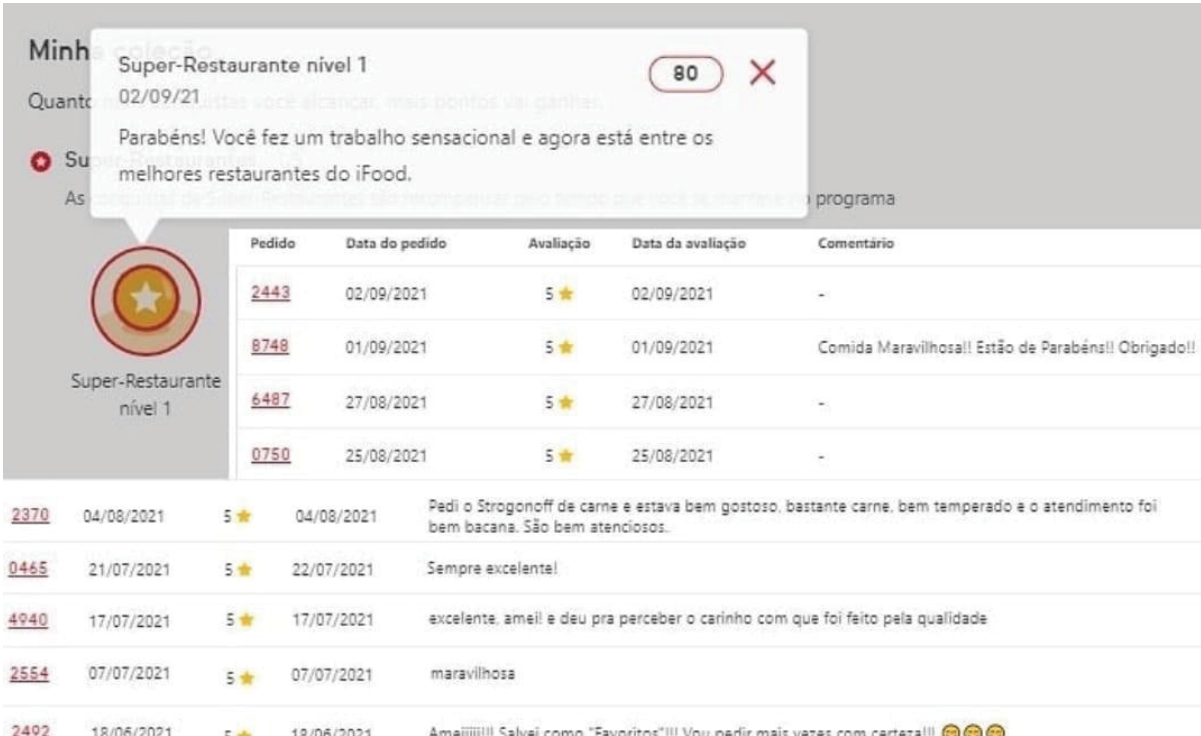
4.3.1.2 Relatório estratégico

O relatório estratégico advém de origem financeira. Apenas essa forma de controle permitiu realizar análises, visto que a empresa ainda está em desenvolvimento com relação à implementação de um sistema capaz de controlar todas as informações administrativa necessárias para um bom gerenciamento do negócio.

Como 2020 havia sido um ano muito complicado para os negócios devido ao início inesperado da pandemia, os proprietários iniciaram 2021 esperançosos de uma recuperação de capital. Porém, em março de 2021, foi decretado um novo *lockdown* e a situação financeira do Dom Caseiro tornou-se ainda mais complicada. Os donos já haviam gastado as reservas para emergências e, naquele momento, só existiam duas possibilidades: reinventar ou fechar. Como é típico em MPME, os proprietários relutaram, mas acabaram aceitando a expansão do negócio por intermédio da adesão de estratégias de vendas pelo Ifood e pela incorporação da plataforma Goomer, bem como da contratação de uma empresa particular para entrega de marmitas.

Num primeiro momento, para iniciar as vendas no Ifood foi preciso compreender que pouco se sabia dos clientes-alvo das marmitas e que os usuários da plataforma digital são agressivos com relação a avaliação do que recebem. Qualquer erro poderia comprometer a imagem do Dom Caseiro construída ao longo dos quase 30 anos de existência. Assim, foram encomendados adesivos com a logo da empresa para plotar em embalagens para *delivery* nas quais as marmitas seriam enviadas. Na sequência, foram preparados “mimos” adicionais de balas e chicletes com uma mensagem carinhosa pedindo para que os clientes seguissem a página do Instagram e avaliassem o restaurante na plataforma do Ifood. Os resultados foram melhores do que os esperados, como mostra a Figura 35.

Figura 35: Notas e comentários Ifood



Pedido	Data do pedido	Avaliação	Data da avaliação	Comentário
2443	02/09/2021	5 ★	02/09/2021	-
8748	01/09/2021	5 ★	01/09/2021	Comida Maravilhosa!! Estão de Parabéns!! Obrigado!!
6487	27/08/2021	5 ★	27/08/2021	-
0750	25/08/2021	5 ★	25/08/2021	-
2370	04/08/2021	5 ★	04/08/2021	Pedi o Stroganoff de carne e estava bem gostoso, bastante carne, bem temperado e o atendimento foi bem bacana. São bem atenciosos.
0465	21/07/2021	5 ★	22/07/2021	Sempre excelente!
4940	17/07/2021	5 ★	17/07/2021	excelente, amei e deu pra perceber o carinho com que foi feito pela qualidade
2554	07/07/2021	5 ★	07/07/2021	maravilhosa
2492	18/06/2021	5 ★	18/06/2021	Ameeeeiiii!!! Salvei como "Favoritos"!!!! Vou pedir mais vezes com certeza!!! 😍😍😍

Fonte: Elaborado pela autora

A Figura 36 mostra o faturamento previamente e 4 meses posteriormente à implementação da estratégia para consolidar a marca e a busca de produtos do Dom Caseiro na plataforma do Ifood. Essas estratégias deram ao Dom Caseiro o título de super restaurante nesta plataforma.

Figura 36: Resultado financeiro Ifood

Financeiro

Valores Dados bancários e contratuais

Período de vendas **Novembro de 2020** ▾

Visão geral de vendas

Aqui você vê o total de vendas concluídas no mês, incluindo os valores recebidos e as taxas cobradas.

Total de vendas R\$ 2.181,56 <u>Total de vendas concluídas</u>	R\$ 2.181,56 Recebido via iFood	R\$ 0,00 Recebido via loja	 Vale-refeição R\$ 7.538,07
---	---	--------------------------------------	---

Financeiro

Valores Dados bancários e contratuais

Período de vendas **Junho de 2021** ▾

Visão geral de vendas

Aqui você vê o total de vendas concluídas no mês, incluindo os valores recebidos e as taxas cobradas.

Total de vendas R\$ 11.686,50 <u>Total de vendas concluídas</u>	R\$ 9.850,77 Recebido via iFood	R\$ 1.835,73 Recebido via loja	 Vale-refeição R\$ 1.835,73
--	---	--	---

Financeiro

Valores Dados bancários e contratuais

Período de vendas **Julho de 2021** ▾

Visão geral de vendas

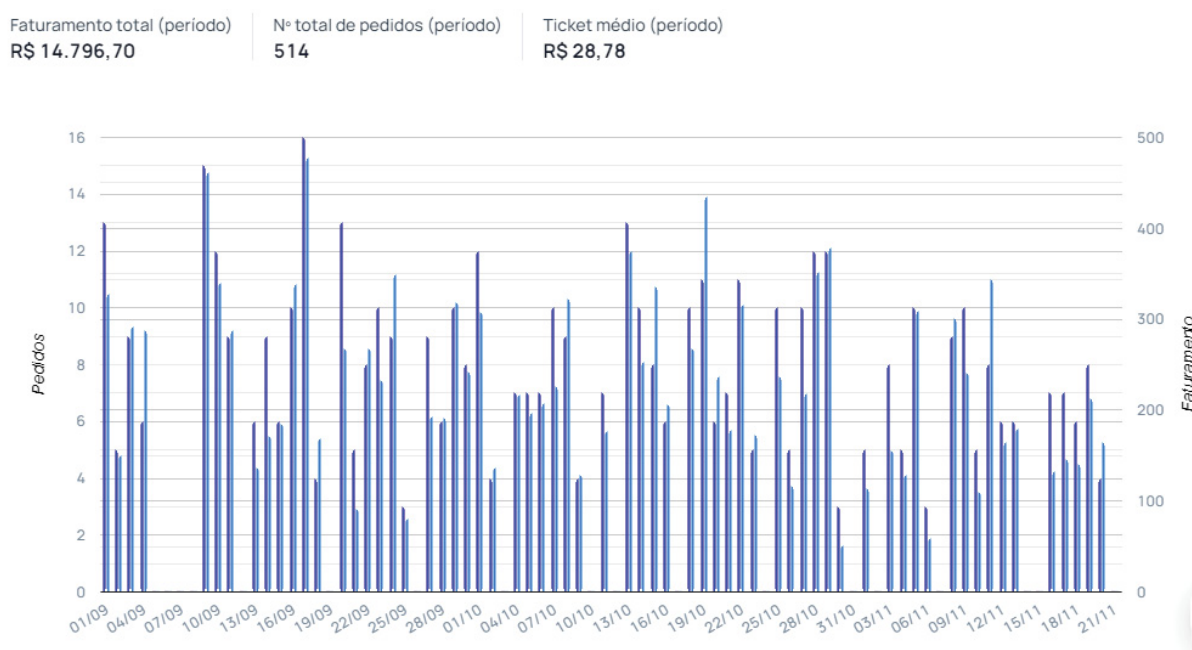
Aqui você vê o total de vendas concluídas no mês, incluindo os valores recebidos e as taxas cobradas.

Total de vendas R\$ 10.307,23 <u>Total de vendas concluídas</u>	R\$ 8.512,65 Recebido via iFood	R\$ 1.794,58 Recebido via loja	 Vale-refeição R\$ 2.096,26
--	---	--	---

Fonte: Elaborado pela autora

Tendo em vista que o Ifood recolhe quase 27% do faturamento com as vendas, o gerente administrativo do Dom Caseiro propôs aos proprietários a adesão da empresa em uma plataforma única com pagamento exclusivo da mensalidade (menor do que a do Ifood). Os proprietários aceitaram esta adesão em setembro de 2021 e a Figura 37 mostra os resultados dessa mudança estratégica na estrutura de custos nos últimos dois meses.

Figura 37: Resultado financeiro Goomer



Fonte: Elaborado pela autora

Com base nos resultados apresentados nesta seção do Estudo de Caso, foi possível compreender que a gestão dos custos com aderência aos princípios do custeio direto permitiu aos proprietários do negócio compreender informações críticas para a gestão do negócio bem como a relação entre a estratégia e estrutura na tomada de decisão. Outra importante constatação por parte dos proprietários foi a de que atribuir elementos estratégicos ao negócio não aumentam os custos, mas podem trazer maiores resultados financeiros, como ocorreu no comparativo entre 2020 e 2021 (Figura 38).

Figura 38: Comparativo de resultados em reais 2020 e 2021

Mês	jan/20	fev/20	mar/20	abr/20	mai/20	jun/20	jul/20	ago/20	set/20	out/20	nov/20	dez/20
Entrada	75313,19	79220,1	56289,2	35506,88	64725,014	61250,66	55899,13	76416,24	64912,5	76950,85	66297,95	67161,85
Saída	85572,27	74721,01	53532,04	36951,79	51699,98	46812,72	44148,89	56746,17	54509,34	59875,49	61340,58	42730,9
Salário	13400	13400	13400	13400	13400	13400	13400	13400	13400	13400	13400	15144
	-23659,08	-8900,91	-10642,84	-14844,91	-374,966	1037,94	-1649,76	6270,07	-2996,84	3675,36	-8442,63	9286,95
Mês	44197	44228	44256	44287	44317	44348	44378	44409	44440	44470	44501	44531
Entrada	72874,7	66244,04	29563,77	59931,16	78684,76	79496,9	112042,68	96930,99	75739,65	97186,14		
Saída	17532,01	59392,99	65556,32	54232,78	54232,78	59948,38	62165,24	79764,84	64096,51	70119,79		
Salário	15144	15144	15144	15144	15144	15144	15144	15144	15144	15144		
	40198,69	-8292,95	-51136,55	-9445,62	9307,98	4404,52	34733,44	2022,15	-3500,86	11922,35		
Comparativo ano	-2438,49	-12976,06	-26725,43	24424,28	13959,746	18246,24	56143,55	20514,75	10827,15	20235,29		
%	-3,35%	-19,59%	-90,40%	40,75%	17,74%	22,95%	50,11%	21,16%	14,30%	20,82%		

Fonte: Elaborado pela autora

Quando a elaboração do levantamento de custos iniciou foi evidenciado que os proprietários da empresa não segregavam seus custos particulares dos custos do negócio. Assim, a relevância de identificar os custos fixos que a empresa tinha de forma separada dos custos particulares, teve importância para a análise de custos do negócio. Mesmo que não demonstrado em planilhas nesta dissertação, quando a gestão dos custos começou a ser aplicada, o custo médio ponderado das marmitas – naquele período elaborado sem processo, sem mapeamento de quantidade e sem definição de embalagens utilizadas – foi avaliado em R\$14,98 e o preço de venda era de R\$15 reais. Iniciando os ajustes de processos, preparos e definindo as embalagens mais resistentes para uso (evitando desperdício ou a utilização de até três marmitex ao custo de R\$0,25 cada) o custo da marmita média foi reduzido para R\$13,03, em média. Adicionalmente, a estratégia de diversificação de produtos permitiu aumentar o preço desta mercadoria para R\$18,00, ao passo que foi implementada uma marmita pequena com custo menor e venda no valor de R\$15,00. Assim, foi possível atrair novos clientes com relação as novas propostas de tamanho de marmitas e se manteve aqueles clientes que consideravam o preço o pré-requisito de compra.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento desta dissertação foi de caráter empírico e aplicado, visto que foi possível observar ativamente a melhoria da gestão empresarial e estratégica de um pequeno negócio na cidade de Curitiba.

O trabalho foi dividido em duas partes. A primeira contemplou o desenvolvimento de um referencial teórico capaz de fundamentar o estudo de caso que estava sendo realizado concomitantemente ao desenvolvimento da RSL. Esse encontro da teoria com a prática mostrou que existe espaço para o desenvolvimento da GEC de forma empírica, mesmo em uma MPME.

A RSL com apoio no método da metanarrativa trouxe importantes contribuições para a pesquisa. A primeira delas foi a análise de conteúdo desenvolvida sobre os achados bibliométricos obtidos por meio dos *softwares* VosViewer e RStudio. Entre estes resultados é importante ressaltar que a pesquisa contou com 40 artigos, 14 países, 28 periódicos, 87 autores, 20 citações por documento e 1582 referências. A temporalidade da análise do *corpus* se concentrou entre os anos de 1995 e 2021. Os dois periódicos com mais publicações foram: *Management Accounting Research* e *European Accounting Review*.

As análises a respeito do pico de citação e da evolução temporal das publicações permitiram delimitar as cinco principais temáticas analisadas nas abordagens metodológicas do *corpus*, a saber: cadeia de valor, decisões de investimentos, ferramentas da GEC, GEC e teoria da restrição. As temáticas da GEC contribuem para o arcabouço literário sobre o tema. Muitos autores fundamentaram seus estudos sobre a GEC em experiências organizacionais ou revisões teóricas, conceituando e exemplificando a necessidade de aprimoramento e melhorias para o campo. Todavia, estas temáticas não delimitam um consenso com relação a GEC e, tampouco oferecem grandes exemplos de sua aplicação prática, no *corpus* analisado.

Foi aclarada pela análise de cocitação e pelas evidências do quadro das abordagens teóricas que, no *corpus* avaliado, existe uma tendência de citações da vertente teórica advinda dos estudos da década de 1990 e escritos por Shank (1989) e Shank e Gonvidarajan (1993 e 1997). Contudo, autores como Porter (1980 e 1985), Johnson e Kaplan (1987), Simons (1990), Bromwich (1990), entre outros, também contribuíram com diferentes arguições a respeito da fundamentação conceitual e aplicabilidade da GEC.

Os resultados sobre as abordagens temáticas, permitiram a definição da GEC pela vertente de Shank e Gonvidarajan (1993). Assim, a GEC foi definida como uma forma de compreender a estrutura de custos da empresa e de utilizar as informações sobre estes custos de maneira eficiente e eficaz associada ao planejamento estratégico da organização, o que proporciona criação de vantagem competitiva, aprimoramento do posicionamento estratégico e redução de custos. Todavia, tais estudos não indicaram que a GEC poderia compor ou fazer parte da análise da estrutura estratégica de uma organização, como sugerem os autores Simmonds (1992) e Langfield-Smith (2008).

As contribuições narrativas da revisão de mapeamento permitiram distinguir GEC de execução e GEC estrutural e apontar que ambas são primordiais para que os conceitos de GEC sejam aplicados de forma empírica. Por definição foi necessário compreender que, a GEC de execução tem a finalidade de mensurar os custos de uma organização auxiliando a atingir o objetivo proposto pela estratégia com base nos relatórios dos custos (ANDERSON E DEKKER, 2009b). Enquanto a GEC estrutural capta as informações dos relatórios e os transforma em decisões assertivas para o negócio (ANDERSON; DEKKER, 2009a), possibilitando o desenvolvimento de conjecturas sobre a estrutura organizacional, as decisões de investimento e a alavancagem operacional da organização. Assim, A GEC estrutural é determinante para definir uma estrutura de custos coerente com a estratégia da empresa, visto que utiliza de competências organizacionais para construir ou alterar a estrutura de custos, acompanhando o direcionamento do planejamento estratégico.

Com relação aos resultados empíricos, combinados entre as duas metodologias deste trabalho, ao passo que o estudo de caso realizou o mapeamento dos custos e processos do negócio, foi possível sustentar que estava sendo realizada a GEC de execução. Quando houve a integração dos resultados mapeados com as escolhas de expansão do negócio por meio da escolha da estratégia de expansão por diversificação de produtos, pôde-se dizer que ocorria, então, uma GEC estrutural. Por fim, quando comparado os resultados entre os anos de 2020 e 2021, foi possível perceber que a partir do momento que os custos, os processos e o planejamento estratégico da empresa começaram a convergir dentro do negócio, houve um desempenho financeiro superior.

Destarte, os conceitos da GEC influenciaram nas decisões empíricas e estratégicas do Restaurante Dom Caseiro quando seus direcionadores de custos

foram mensurados, diagnosticados e analisados no formato dos custos de execução. A partir destes resultados, foi possível verificar a viabilidade do restaurante incorporar uma nova estratégia correspondente à estrutura de custo disponível. Com base nestes achados, o restaurante pode tomar decisões estratégicas mais racionais e aproveitar de um maior desempenho financeiro.

5.1 LIMITAÇÃO

O fator limitante para o trabalho foi a dificuldade de encontrar referências bibliográficas internacionais e pesquisas empíricas internacionais que vinculassem teoria e prática da GEC no setor de restaurantes. Além disso, o levantamento e o compartilhamento de dados incorretos por parte do restaurante utilizado como base para a pesquisa, comprometeu o direcionamento dos resultados, exigindo que o estudo fosse reelaborado algumas vezes. A não segregação dos custos particulares dos custos fixos do negócio inviabilizou definições mais assertivas a respeito da aplicação do método do custeio direto no negócio. Contudo, acredita-se que este trabalho foi de contribuição teórica e empírica, uma vez que há pouco aporte da prática de GEC em MPME.

5.2 ORIGINALIDADE/VALOR

A originalidade deste trabalho decorre do fato de oferecer um estudo de caso com aplicação empírica da GEC em uma pequena empresa. Adicionalmente, a RSL usando a metodologia de metanarrativa foi capaz de fornecer uma melhor compreensão das temáticas de gestão de custos, GEC, GEC de execução e GEC estrutural, auxiliando na compreensão de como a literatura delimita esses conceitos e relata as suas contribuições.

5.3 POTENCIAIS CONTRIBUIÇÕES

O conceito da GEC ainda é alvo de muitas pesquisas e estudiosos tem buscado a melhor maneira de compreendê-la, de defini-la e de aplicá-la. Este trabalho não teve a intenção de esgotar este assunto, mas contribuiu para uma revisão estruturada do conceito ao longo do tempo e do relato das tradições de pesquisa que compõem a

temática. Na perspectiva empírica, este trabalho mostrou o potencial de se combinar o mapeamento dos custos, a gestão de custo e a implementação estratégica à GEC em uma MPME. Os resultados qualitativos e quantitativos foram mensuráveis e mostram impacto positivo no desempenho financeiro da organização dentro de uma metodologia simples e replicável para outras MPME. Considerando a importância de MPME para a economia do Brasil, esta pesquisa pode trazer grandes contribuições em um segmento ainda despreparado para aplicação de GEC ao ambiente de negócios.

5.4 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Pesquisas futuras podem explorar o desenvolvimento da GEC dentro de suas organizações apresentando resultados de longo prazo dada a limitação temporal da pesquisa empírica. Adicionalmente, este trabalho não encontrou um consenso de delimitação teórica da GEC, gerando a possibilidade de estudos que almejem se aprofundar nesta problemática.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE NOTÍCIAS DO PARANÁ (2021). Paraná foi o 5º estado com maior número de vagas abertas por pequenos negócios em março. **AEN PR**, 06/05/2021.

<<https://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=112265>>. Acesso em 07/07/2021

AKAABOUNE O., BURNETT R.D., SKOUSEN C.J., AL-WREIKET A. (2020). Do strategic cost policies lead to more sustainable practices? Evidence from county governments. **International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation**. DOI: 10.1504/IJAAPE.2020.106767

AL CHEN Y.S., ROMOCKI T., ZUCKERMAN G.J. (1997). Examination of U.S.-based Japanese subsidiaries: Evidence of the transfer of the Japanese strategic cost management. **International Journal of Accounting**. DOI: 10.1016/s0020-7063(97)90031-5

ALMEIDA, C. P. B.; GOULART, B. N. G. (2017). Como minimizar vieses em revisões sistemáticas de estudos observacionais. **Revista CEFAC**, São Paulo, v. 19, n. 4, p. 551-555, ago. 2017. DOI: 10.1590/1982-021620171941117.

AMIT, R., SCHOEMAKER, P. J. H. (1993). Strategic assets and organizational rent. **Strategic Management Journal**, 14(1), 33-46. DOI:10.2307/2486548

ANDERSON M., ASDEMIR O., TRIPATHY A. (2013). Use of precedent and antecedent information in strategic cost management. **Journal of Business Research**. DOI: 10.1016/j.jbusres.2012.08.021

ANDERSON; DEKKER (2009a). Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management. **Accounting Horizons**, (2009) 23 (3): pp. 201–220.

ANDERSON; DEKKER (2009b). Strategic cost management in supply chains, part 2: Executional cost management. **Accounting Horizons**, (2009) 23 (3): 289–305.

AYVAZ, E; KAPLAN, K; KUNCAN, M (2020). An Integrated LSTM Neural Networks Approach to Sustainable Balanced Scorecard-Based Early Warning System. **IEEE ACCESS**. DOI: <http://dx.doi.org/10.1109/ACCESS.2020.2973514>. (2020).

BACIC, M. J. (1994). Escopo da Gestão Estratégica de Custos em face das noções de competitividade e de estratégia empresarial. **I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos** – São Leopoldo, RS, Brasil, 20 a 23 de novembro de 1994.

BACIC, M. J (2008). **Gestão de Custos**: Uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e estratégico. 1ª edição. Curitiba: Juruá, 2008.

BARNETT-PAGE, EL.; THOMAS, J. (2009). Methods for the synthesis of qualitative research: a critical review. **BMC Medical Research Methodology**. Volume 9, Article number: 59, 2009.

BARRETO, J. M. (2017). **Introdução à Administração**. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis, Superintendência de Educação a Distância, 2017.

BORNMANN, L.; MARX, W. (2012). HistCite analysis of papers constituting the h index research front. **Journal of Informetrics**. 6(2), 285-288, 2012.

BROMWICH M. (1990). Thoughts on management accounting and strategy. **Pacific Accounting Review**. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/eb037925>.

BUDACH, R. (2020). **Strategizing**: uma análise do papel dos artefatos na construção da legitimidade no fazer da estratégia organizacional. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Administração, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas. 115 p.

CADEZ, S.; GUILDING, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**. Jan.

CANACE T.G., JURAS P.E. (2011). Cilindro del sur and united gas products: An international application of the strategic cost management framework. **Issues in Accounting Education**. DOI: 10.2308/iace-10015

CASTELLANO J.F., YOUNG S. (2003). Speed Splasher: An interactive, team-based target costing exercise. **Journal of Accounting Education**. DOI: 10.1016/S0748-5751(03)00004-6

CHANDLER, A. D. (1962). Strategy and structure. **Cambridge**, Mass.: M.I.T. Press, 1969.

CHRISTENSEN J., DEMSKI J.S. (1995). The classical foundations of 'modern' costing. **Management Accounting Research**. DOI: 10.1006/mare.1995.1002

CLARIVATE ANALYTICS (2018). Web of Science Databases. <<https://clarivate.com/products/web-of-science/databases/>>

COASE, R. H. (1937). The Nature of the Firm. **Economica**. v. 4. p. 386–405, nov.

COBO, M., LÓPEZ-HERRERA, A., HERRERA-VIEDMA, E., & HERRERA, F. (2011). An approach for detecting, quantifying, and visualizing the evolution of a research field: A practical application to the Fuzzy Sets Theory field. **Journal of Informetrics**, 5, 146-166. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.joi.2010.10.002>

COLLATTO D.C., DE SOUZA M.A., DO NASCIMENTO A.P., LACERDA D.P. (2016). Interactions, convergences and interrelationships between lean accounting and strategic cost management: A study in the lean production context. **Gestao e Producao**. DOI: 10.1590/0104-530X1279-15

COLAUTO, R. D.; MECCA, M. S.; LEZANA, A. (2007). **Gestão governamental: Análise SWOT em estudo situacional de um Município de Minas Gerais**. XIV Congresso Brasileiro de Custos, 2007.

COOPER, R., & SLAGMULDER, R. R. A. (1998). Strategic cost management - What is strategic cost management? **Management Accounting**, January, 14-16.

CREPALDI, SILVIO APARECIDO (2019). **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 8. ed. – [2. Reimpr.]. – São Paulo: Atlas, 2019.

CRESWELL, J. W. (2010). **Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto**. In Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto. 3. ed. Porto Alegre: Bookman.

CRESWELL, J. W (2014). **Investigação Qualitativa e Projeto de Pesquisa: Escolhendo entre Cinco Abordagens**. Penso; 3ª edição.

CUGINI A., CARÙ A., ZERBINI F. (2007). The cost of customer satisfaction: A framework for strategic cost management in service industries. **European Accounting Review**. DOI: 10.1080/09638180701507130

DING X., LIU K., SHI S. (2020). Risk assessment of strategic cost management based on grey model for prefabricated buildings. **International Journal of Performability Engineering**. DOI: 10.23940/ijpe.20.09.p17.14781487

DUBOIS A. (2003). Strategic cost management across boundaries of firms. **Industrial Marketing Management**. DOI: 10.1016/S0019-8501(03)00010-5

ELLRAM L.M., STANLEY L.L. (2008). Integrating strategic cost management with a 3DCE environment: Strategies, practices, and benefits. **Journal of Purchasing and Supply Management**. DOI: 10.1016/j.pursup.2008.05.003

ELSAYED M., WICKRAMAINGHE A., RAZIK M.A. (2011). The association between strategic cost management and enterprise risk management: A critical literature review. **Corporate Ownership and Control**. DOI: 10.22495/cocv9i1c1art3

EWERT R., ERNST C. (1999). Target costing, co-ordination and strategic cost management. **European Accounting Review**. DOI: 10.1080/096381899336131

FAYARD D., LEE L.S., LEITCH R.A., KETTINGER W.J. (2012). Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. **Accounting, Organizations and Society**. DOI: 10.1016/j.aos.2012.02.001

FREGA, R. J.; LEMOS, I. S.; SOUZA, A.; KATO, H. T. (2008). Revisitando Chandler: o sistema de informações de custos também segue a estratégia? **REBRAE: Revista Brasileira de Estratégia**, Curitiba, v. 1, n. 2, p. 169-183, maio/ago. 2008.

FONTOURA, F.B.B. DA; TEICHMANN, H.A.; DEPONTI, C.M. (2019) Gestão de custos: ABC Times como metodologia gerencial na indústria de alimentos. **Custos e @gronegocio on line** - v. 14, Edição Especial, Dez - 2019.

FREZATTI, F.; BIDO, D. S.; CRUZ, A. P. C.; MACHADO, M. J. C. (2014). O papel do Balanced Scorecard na gestão da inovação. **Rev. adm. empres.** vol.54 no.4 São Paulo July/Aug. 2014. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-759020140404>

GIL, A. C. (2008). **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas.

GHERGHINA, et al. (2020). Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs): The Engine of Economic Growth through Investments and Innovation. **Sustainability**. 2020, 12(1), 347; DOI: 10.3390/su12010347

GOLDRATT, E. M. (1984). **A Meta**: Um processo de melhoria contínua. Educator. Escrito em 1984, edição de 2004.

GRANT, M.J.; BOOTH, A. (2009). A typology of reviews: an analysis of 14 review types and associated methodologies. **Health Information and Libraries Journal**. 2009; 26:91–108.

GREENHALGH T., et al. (2004). Diffusion of innovations in service organisations: systematic literature review and recommendations for future research. **Milbank Quarterly**. vol 82, 581–629.

GREENHALGH T., et al. (2005). Storylines of research in diffusion of innovation: a meta-narrative approach to systematic review. **Social Science & Medicine**. 2005; 61:417–430.

GREENHALGH T., et al. (2009). Tensions and paradoxes in electronic patient record research: a systematic literature review using the meta-narrative method. **Milbank Quarterly**. 87, 729– 788.

GRUNDY T. (1996). Cost is a strategic issue. Long Range Planning. DOI: 10.1016/0024-6301(95)00066-6

GUENTHER T.W., GAEBLER S. (2014). Antecedents of the adoption and success of strategic cost management methods: a meta-analytic investigation. Journal of Business Economics. DOI: 10.1007/s11573-013-0695-z

HANSEN, D.; MOWEN, M. (2001). **Gestão de custos**: contabilidade e controle. Cengage Learning, 2001.

HENRI et al (2014). Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. **The British Accounting Review**. Volume 48, Issue 2, June 2016, Pages 269-282. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2015.01.001>

HERGETH H.H.A. (1996). Costing in textiles. **Journal of the Textile Institute**. DOI: 10.1080/00405009608659119

HILL J.W., ZELLER T.L. (2008). The new value imperative for privately held companies: The why, what, and how of value management strategy. **Business Horizons**. DOI: 10.1016/j.bushor.2008.03.003

HINES P., SILVI R., BARTOLINI M. (2002). Demand chain management: An integrative approach in automotive retailing. **Journal of Operations Management**. DOI: 10.1016/S0272-6963(02)00036-0

HITT, M. (2011). **Administração estratégica: competitividade e globalização** / Michael A. Hitt, R. Duane Ireland, Robert E. Hoskisson; [tradução All Tasks]. – 2. ed – São Paulo: Cengage Learning, 2011.

HJØRLAND, B. (2002). Domain analysis in information science: Eleven approaches – traditional as well as innovative. **Journal of Documentation**, Vol. 58 No. 4, pp. 422-462. DOI: 10.1108/00220410210431136

HOMBURG, C; HOPPE, A; SCHICK, R; BRAUL, A (2021). Accounting for preference dependency in target costing - a note. **Review of Quantitative Finance and Accounting**. DOI: 10.1007/s11156-021-00962-9

HSU S.H., QU S.Q. (2012). Strategic Cost Management and Institutional Changes in Hospitals. **European Accounting Review**. DOI: 10.1080/09638180.2012.658152

IBGE (2001). As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Rio de Janeiro. ISSN 1679-480X. © **IBGE**. 2001

ITO Y. (1995). Strategic goals of quality costing in Japanese companies. **Management Accounting Research**. DOI: 10.1006/mare.1995.1027

JOHNSON, T. H.; KAPLAN, R. S. (1987). **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**. Harvard Business Review Press.

KAMRAD; ORD; SCHMIDT (2021). Maximizing the probability of realizing profit targets versus maximizing expected profits: A reconciliation to resolve an agency problem. **International Journal of Production Economics**, 2021, vol. 238, issue C. DOI: 10.1016/j.ijpe.2021.108154

KAPLAN, R.S.; NORTON, D. P. (2004) **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

KIM, W. CHAN; MAUBORGNE, RENÉE. **A estratégia do oceano azul: como criar novos mercados e tornar a concorrência irrelevante**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. 241p.

KOTLER, P. **Administração de marketing: análise, planejamento e controle**. v. 1, 2 e 3, São Paulo: Atlas, 2001.

KUMAR, SHAFABI (2011). Strategic cost management – suggested framework for 21st Century. *Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR)* Vol 5 Issue, 2 April 2011.

KUHN, T. S. (1962). *The structure of scientific revolutions*. University of Chicago press.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. (2003). **Metodologia científica**. 3 ed. São Paulo: Atlas.

LEI COMPLEMENTAR Nº 123, de 14 de dezembro de 2006. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm> Acesso em: 08/08/2021.

LEITCH R.A. (2001). Effect of stochasticity, capacity and lead time cost drivers on WIP and throughput in a pull production environment. **Management Accounting Research**. DOI: 10.1006/mare.2001.0161

LOCKAMY III A. (2003). A constraint-based framework for strategic cost management. **Industrial Management and Data Systems**. DOI: 10.1108/02635570310497639

LUCAS P. J., ARAI L., BAIRD, LAW C., ROBERTS H. M. (2007). Worked examples of alternative methods for the synthesis of qualitative and quantitative research in systematic reviews. **BMC Med Res Meth**. 2007, 7 (4).

MARTINS, E. (2018). *Contabilidade de custos / Eliseu Martins*. - 11. ed. - São Paulo: Atlas, 2018.

MCNAIR C.J., POLUTNIK L., SILVI R. (2001). Cost management and value creation: the missing link. **European Accounting Review**. DOI: 10.1080/09638180122848

MÉVELLEC P., PERRY N. (2006). Whole life-cycle costs: A new approach. **International Journal of Product Lifecycle Management**. DOI: 10.1504/IJPLM.2006.011058

MICHAELIS (1998). **Moderno dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 1998. Dicionários Michaelis, 2259 p.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA (2020). Governo destaca papel da Micro e Pequena Empresa para a economia do país. **GOV BR**. 05/10/2020. <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/outubro/governo-destaca-papel-da-micro-e-pequena-empresa-para-a-economia-do-pais>>. Acesso em 10/07/2021

MINTZBERG, H. (1987). *Crafting Strategy*. **Harvard Business Review**. v. 65, n. 5, p. 66-75, 1987.

MINTZBERG, H. (1994). **The Rise and Fall of Strategic Planning**. New York, Free Press and Prentice Hall International.

MINTZBERG, H. (2004). **Ascensão e queda do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

MINTZBERG, H. (2006). **Os 5 P's da Estratégia**. In: MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian; LAMPEL, Joseph; GHOSHAL, Sumantra;. O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados. P. 24-29. 4 ed Porto Alegre, RS: Bookman, 2006. 496p.

NDIAYE, N. et al. (2018). Demystifying small and medium enterprises' (SMEs) performance in emerging and developing economies. **Borsa Istanbul Review**. Rev. 2018, 18, 269–281. DOI: 10.1016/j.bir.2018.04.003

PAUL, J.; CRIADO, A. R (2020). The art of writing a literature review: What do we know and what do we need to know? **International Business Review**. 1–17, 2020.

PEREIRA, M. J. (2009). **Prioridades estratégicas e gestão de custos: a relação conforme a percepção dos gestores nos hotéis de médio e grande porte da cidade do Salvador - BA**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas. 126 p.

PEREZ, J.; OLIVEIRA, L.; COSTA, R. (2006) **Gestão Estratégica de Custos**. Atlas, 5 edições, 2006.

POTER, M. E. (1989). **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 3ª ed. Rio De Janeiro: Campus.

PORTER, M. E. (1998). Como as forças competitivas moldam a estratégia. IN: MONTGOMERY, C.; PORTER, M. E. **Estratégia: a busca da vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1998, p. 69-85.

PRELL, C. (2012). *Social network analysis: History, theory and methodology*. Sage.

OBI, J. et al. (2018). Contribution of small and medium enterprises to economic development: Evidence from a transiting economy. **Data Brief**. 2018, 18, 835–839. DOI: 10.1016/j.dib.2018.03.126

PROTOCOLO DE QUIOTO (2004). Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (1992). **Protocolos etc., 1997. Protocolo de Quioto e legislação correlata**. – Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2004. 88 p. – (Coleção ambiental; v. 3)

RANGONE A. (1997). Linking organizational effectiveness, key success factors and performance measures: An analytical framework. **Management Accounting Research**. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1996.0039>. (1997).

RATNATUNGA J.T.D., BALACHANDRAN K.R. (2009). Carbon business accounting: The impact of global warming on the cost and management accounting profession. **Journal of Accounting, Auditing and Finance**. DOI: 10.1177/0148558X0902400208

RECEITA FEDERAL. Simples Nacional.

<<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/documentos/pagina.aspx?id=3#:~:text=O%20Simples%20Nacional%20%C3%A9%20um,%2C%20Distrito%20Federal%20e%20Munic%20ADpios>>. Acesso em 08/07/2021.

RIBEIRO, O. B. (2020). **Born Globals de impacto social**: Um estudo de caso na organização Souldia. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Administração, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas. 110 p.

RITTA; CITTADIN; BOSCADO (2015). Analysis of the scientific production on strategic cost management in the Brazilian Congress of Costs. **REVISTA DE ESTUDOS CONTÁBEIS**, LONDRINA, V. 6, N. 10, P. 76-95, JAN./JUN. 2015.

ROUSE P., PUTTERILL M. (2000). Incorporating environmental factors into a highway maintenance cost model. **Management Accounting Research**. DOI: 10.1006/mare.2000.0133

SALOTTI et al (2019). **Contabilidade financeira**. São Paulo: Atlas, 2019

SCOPUS (2017). Contet Coverage Guide. **Elsevier**, 2017

SEBRAE (2014). Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil. **Sebrae** São Paulo, 2014.

<<https://sebrae-sp.jusbrasil.com.br/noticias/138924009/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil>>. Acesso em 21/08/2021.

SEBRAE (2017). Entenda o motivo do sucesso e do fracasso das empresas. **Sebrae** São Paulo, 30/10/2017.

<<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/bis/entenda-o-motivo-do-sucesso-e-do-fracasso-das-empresas,b1d31ebfe6f5f510VgnVCM1000004c00210aRCRD?codUf=26&origem=estadual>>. Acesso em 17/05/2020.

SEBRAE (2020). Data Sebrae. <<https://datasebrae.com.br/totaldeempresas-11-05-2020>>. Acesso em 20/08/2020.

SHANK, J. K. (1989). Strategic Cost management: new wine, or just new bottles? **Management Accounting Research**, v. 1, n. 1, p. 47-65, 1989.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. (1993). Strategic cost management: The value chain perspective. **Journal of Management Accounting Research** 4: 179–197.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. (1994). **Strategic Cost Management**. New York. NY: Free Press

SHANK J.K. (1996). Analysing technology investments - From NPV to Strategic Cost Management (SCM). **Management Accounting Research**. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1996.0011>. (1996).

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. (1997). **Revolução dos Custos**. Rio de Janeiro: Campus. 7ª edição. 1997.

SHANK, J. K. (2006). Strategic cost management: upsizing, downsizing, and right sizing. In: BHIMANI, A. **Contemporary issues in management accounting**. New York: Oxford University Express, 2006. 464p.

SIMON, H. A (1972). **A Capacidade de Decisão e de Liderança**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Fundo de Cultura, 1972.

SIMMONDS, K. (1981) Strategic management accounting. **Management Accounting (UK)**, 59 (4): 26–29.

STAKE, R. (1995). **The art of case study**. Sage.

SOTO, M. (2003). El gobierno corporativo y las decisiones de crecimiento empresarial: evidência en las cajas de ahorros españolas. 2003. 289 f. Tese (Programa de Doctorado) – Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Las Palmas de Gran Canaria, Espanha.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. (1998). Contextos, paradigmas e sistemas de custeio. **V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos** – Fortaleza, CE, Brasil.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. (2007). **Gestão de Custos**: aplicações operacionais e estratégicas. Exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, A.; ROCHA, D; REIS, J; CRUZ, J; TRACZ, L. (2010a). Gestão de Custos: um Estudo Bibliométrico e Sociométrico da Produção Científica do EnANPAD 1997-2008. **XVII Congresso Brasileiro de Custos** – Belo Horizonte - MG, Brasil, 3 a 5 de novembro de 2010.

SOUZA, A.; ALMEIDA, C.; BRITO, L. (2010b). Artefatos de Custos e Estratégia: um ensaio buscando a demarcação do conceito de Gestão Estratégica de Custos. Conference: **XII Congresso Internacional de Custos**. At: Punta del Este Uruguay.

STOUT D.E., WEST R.N. (2004). Using a stakeholder-based process to develop and implement an innovative graduate-level course in management accounting. **Journal of Accounting Education**. DOI: 10.1016/j.jaccedu.2004.04.003

TAVARES, M. C. (2008). **Gestão Estratégica**. São Paulo, Atlas.

TANI T. (1995). Interactive control in target cost management. **Management Accounting Research**. DOI: 10.1006/mare.1995.1028

TOMKINS C., CARR C. (1996). Strategic investment decisions: The importance of SCM. A comparative analysis of 51 case studies in U.K., U.S. and German companies. **Management Accounting Research**. DOI: 10.1006/mare.1996.0012

TRANFIELD, D., DENYER, D., & SMART, P. (2003). Towards a methodology for the development of management knowledge informed by evidence through systematic review. **British Journal of Management**, 14 (3), 207-222.

TRUSSEL J.M., BITNER L.N. (1998). Strategic cost management: An activity-based management approach. **Management Decision**. DOI: 10.1108/00251749810227093

UOL (2012). Sebrae lista os 6 maiores erros de quem vai à falência; saiba como evitá-los. Economia, **UOL**, 04/04/2012.

<<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2012/04/04/sebrae-lista-os-6-maiores-erros-de-quem-vai-a-falencia-saiba-como-evita-los.htm>>. Acesso em 18/05/2020.

VEIGA, C. R. P.; VEIGA, C. P.; DRUMMOND-LAGE, A. P. (2018). Concern over cost of and access to cancer treatments: A meta-narrative review of nivolumab and pembrolizumab studies. **Critical Reviews in Oncology/Hematology**. Volume 129, September 2018, Pages 133-145. DOI: 10.1016/j.critrevonc.2018.07.002.

WAKEFIELD J., THAMBAR P. (2019). Applying target costing to the service sector: Sunline auto insurance case. **Issues in Accounting Education**. DOI: 10.2308/iace-52427

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. (2000). **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

WRUBEL F., DIEHL C.A., TOIGO L.A., OTT E. (2011). A proposal for the validation of categories on strategic cost management [Uma proposta para a validação de categorias sobre gestão estratégica de custos]. **Revista Brasileira de Gestao de Negocios**. DOI: 10.7819/rbgn.v13i40.770

WONG, G., et al (2013). RAMESES publication standards: meta-narrative reviews. **BMC Medicine** .2013; 11(20):1-15.

YIN, ROBERT K. (2001). **Estudo de Caso: Planejamento e métodos**. Trad. Daniel Grassi. 2ª edição, Porto Alegre, Bookman, 2001.

ZAMAN M., ELSAYED M. (2011). Perception of activity based costing in Australian universities. **Corporate Board: Role, Duties and Composition**. DOI: 10.22495/cbv7i2art5

ANEXO 1 – PROTOCOLO DE PESQUISA

PROTOCOLO DE PESQUISA (YIN, 2001)	
1. Visão Geral do Estudo de Caso	b) Escolha dos entrevistados
a) Problema da pesquisa	Todos os funcionários da empresa participaram da pesquisa
Os conceitos de GEC podem ser aplicados de forma empírica em uma MPME?	3. Tabelas e arranjos para coletar dados
b) Objetivo geral	a) Definição de fontes e evidências
Avaliar empiricamente a relação entre a gestão de custos, a gestão estratégica e a GEC.	Documentos: internet, artigos, políticas internas, relatórios contábeis, caderno de anotações do sócio proprietário
c) Objetivos específicos	Observação: reuniões presenciais
(i) Realizar um diagnóstico da gestão de custos na empresa;	Observação participativa: auxiliar no mapeamento dos processos da empresa e do custeio direto
(ii) Desenvolver, de maneira sugestiva, uma mudança na metodologia de custos (de custeio por absorção para custeio direto);	Entrevistas não estruturada: durante a observação do ambiente
(iii) Associar o custeio direto a estratégia de expansão do negócio;	Entrevista semi-estruturada: agendada com o sócio proprietário da empresa
(iv) Identificar os gargalos da empresa.	4. Autorização para entrevista e coleta de dados
d) Definição da unidade de análise:	Anexo 2
A unidade de análise: Restaurante Dom Caseiro;	5. Materiais necessários
Critério: O critério utilizado foi o de intencionalidade e conveniência, visto que era um negócio que apresentava as características procuradas para realizar o estudo	Papéis para anotações durante a entrevista (não foi autorizada a gravação);
Sujeitos: sócios e funcionários	Pendrive
e) Fundamentação teórica	Notebook com acesso a nuvem, word e excel
Elaboração de uma RSL metanarrativa a respeito da GEC	Internet para a consulta de documentos
2. Preparação prévia	Roteiro da entrevista semi-estruturada
a) Critério para escolha da empresa:	6. Cronograma
(i) pequena empresa;	Foi apresentado ao longo do desenvolvimento desta dissertação. Da apresentação do projeto de pesquisa ao Seminários III.
(ii) registrada no simples nacional;	7. Contratempos da pesquisa
(iii) com pouco ou nenhum desenvolvimento da gestão de custos e da estratégia do negócio;	Os contratemplos da pesquisa incluíram os decretos de isolamento pela pandemia da Covid-19, todavia não alteraram o cronograma proposto.
(iv) estar localizada em Curitiba.	

ANEXO 2 – CARTA DE APRESENTAÇÃO E CONSENTIMENTO SOBRE O ESTUDO DE CASO

Carta de apresentação Termo de consentimento sobre o estudo de caso

Prezados (as) Senhores (as),

Meu nome é Carla Christina Ravaneda da Costa, sou aluna do curso de Mestrado em Gestão de Organizações, Liderança e Decisão. Estou desenvolvendo um estudo a respeito da Gestão Estratégica de Custos em uma pequena empresa na cidade de Curitiba para subsidiar minha dissertação de mestrado, sob a orientação do Prof. Dr^o Claudimar Veiga e coorientação da Prof.^a Dr^a Cássia Rita da Veiga. Sendo assim, solicito a autorização do diretor da empresa para que a pesquisa possa ser realizada no Restaurante Dom Caseiro. As respostas obtidas serão analisadas previamente e só haverá a divulgação das informações com a autorização do proprietário do negócio. Nenhum representante ou funcionário da empresa terá seu nome associado a pesquisa.

Para maiores informações favor entrar em contato:

E-mail: carlacrcosta@hotmail.com

Tel.: (41) 995910459

Agradecemos antecipadamente vossa colaboração

Atenciosamente,

Prof. Dr. Claudimar Pereira da Veiga
Prof. Orientador

Carla C R Costa
Pesquisadora

ANEXO 3 – ROTEIRO PARA ENTREVISTA E LEVANTAMENTO DE DADOS SOBRE OS CUSTOS E ESTRATÉGIA DO RESTAURANTE ANALISADO

Informações a serem coletadas em entrevista semiestruturada
ENTREVISTA COM OS SÓCIOS FUNDADORES
1. Descreva a história da empresa (tamanho, quantidade de funcionários, perfil dos clientes, faturamento anual);
2. Quais as principais dificuldades para criar o negócio?
3. Quais as principais mudanças que ocorreram na empresa desde que ela foi criada?
4. Já passaram por dificuldades administrativas?
5. Você considera a administração do negócio eficiente?
6. A estratégia de venda é importante para você?
7. Você saberia dizer qual é o seu público-alvo?
8. Os dados da gestão de custos são apropriados para o controle do negócio, na sua opinião?
9. O processo de produção, compra, armazenagem (e outros) é monitorado?
10. Você considera a sua empresa competitiva e com uma margem de lucro adequada ao que se espera?
SOBRE O RESPONDENTE
Função:
Tempo de atuação na empresa:
Formação:
Compreensão sobre o tema Gestão Estratégica de Custos:
Desconheço () Baixa () Moderada () Elevada ()

Framework de informações a serem coletadas em documentos, observação e entrevista não estruturada
BLOCO 1 – PRÁTICAS DE CUSTOS
1. Opiniões sobre os seguintes direcionamentos
1.1 O Dom Caseiro possui um sistema de contabilidade;
1.2 O Dom Caseiro possui o mapeamento dos custos do negócio;
1.3 O Dom Caseiro realiza a gestão dos custos;
1.4 O Dom Caseiro faz o gerenciamento dos processos pelo menos 1x ao ano;
1.5 O Dom Caseiro efetua o planejamento de orçamentos antes de efetuar compras;
1.6 A gestão de custos (ou área equivalente) da empresa oferece as informações necessárias sobre despesas fixas e variáveis;
1.7 A gestão de custos (ou área equivalente) da empresa oferece as informações necessárias sobre custo unitário;
1.8 A gestão de custos (ou área equivalente) da empresa oferece as informações necessárias sobre lucro líquido e bruto;
1.9 No Dom Caseiro, quando planejadas as atividades ou integração de novos produtos, efetua-se um orçamento detalhado dos custos (ex: compra de material de limpeza).
BLOCO 2 – POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO
2. Opiniões sobre os seguintes direcionamentos
2.1 Na sua opinião o restaurante Dom Caseiro possui mapeamento estratégico;
2.2 Os clientes do restaurante buscam por variedade;
2.3 Os clientes do restaurante buscam por atendimento rápido;
2.4 Os clientes do restaurante buscam por preço;
2.5 Os clientes do restaurante buscam por qualidade;
2.6 O preço aplicado no restaurante é atrativo aos clientes;
2.7 A variedade no buffet é atrativa aos clientes;
2.8 O tempo de atendimento é elogiada pelos clientes;
2.9 Os clientes elogiam o sabor e o tempero dos alimentos;
2.10 O cuidado com o preparo dos alimentos e a qualidade da sua apresentação no buffet são percebidos pelos clientes;
2.11 O cuidado com o preparo dos alimentos e a qualidade da sua apresentação nas marmitas são percebidos pelos clientes;
2.12 Os clientes são sensíveis ao preço das marmitas;
2.13 Os clientes elogiam o preço das marmitas;
2.14 Os clientes buscam por variedade no tamanho das marmitas;
2.15 Os clientes buscam por variedade na comida que é servida nas marmitas.

ANEXO 4 – BALANCETE EMPRESA

2020

322 - RESTAURANTE CONTORNO SUL LTDA ME

Contabilidade

Balancete de Verificação

Página:

1

Consolidação: Empresa

Grau: 5

Emissão: 31/10/2021 16:23:16

Período: 01/2020 a 12/2020

Conta	Reduzida	Descrição	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual
1		A T I V O	117.082,45 D	456.577,19	479.196,70	94.462,94 D
1.1		CIRCULANTE	80.238,83 D	456.577,19	469.874,14	67.141,88 D
1.1.01		DISPONIVEL	69.460,33 D	138.000,00	207.409,20	51,13 D
1.1.01.01		CAIXAS	69.460,33 D	138.000,00	207.409,20	51,13 D
1.1.01.01.0001	1-9	CAIXA GERAL	69.460,33 D	138.000,00	207.409,20	51,13 D
1.1.02		CLIENTES	0,00	170.954,39	138.000,00	32.954,39 D
1.1.02.01		DUPLICATAS A RECEBER	0,00	170.954,39	138.000,00	32.954,39 D
1.1.02.01.0007	585-7	CLIENTES DIVERSOS	0,00	170.954,39	138.000,00	32.954,39 D
1.1.04		OUTROS CREDITOS	0,00	4.267,76	4.131,40	136,36 D
1.1.04.08		CREDITOS DE FUNCIONARIOS	0,00	4.131,40	4.131,40	0,00
1.1.04.08.0005	42-6	ADIANTAMENTOS DO 13 SALAR	0,00	4.131,40	4.131,40	0,00
1.1.04.09		IMPOSTOS A RECUPERAR	0,00	136,36	0,00	136,36 D
1.1.04.09.0005	49-3	IRRF A RECUPERAR	0,00	136,36	0,00	136,36 D
1.1.06		ESTOQUES	10.778,50 D	143.355,04	120.133,54	34.000,00 D
1.1.06.01		ALMOXARIFADO	10.778,50 D	143.355,04	120.133,54	34.000,00 D
1.1.06.01.0002	67-1	ESTOQUES DE PRODUTOS PARA	10.778,50 D	143.355,04	120.133,54	34.000,00 D
1.3		NAO CIRCULANTE	36.843,62 D	0,00	9.522,56	27.321,06 D
1.3.02		IMOBILIZADO	36.843,62 D	0,00	9.522,56	27.321,06 D
1.3.02.01		BENS EM OPERACOES - CUSTO	52.212,80 D	0,00	500,00	51.712,80 D
1.3.02.01.0010	124-4	MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	4.200,00 D	0,00	0,00	4.200,00 D
1.3.02.01.0013	127-9	MOVEIS E UTENSILIOS	5.000,00 D	0,00	500,00	4.500,00 D
1.3.02.01.0019	133-3	VEICULOS	43.012,80 D	0,00	0,00	43.012,80 D
1.3.02.02		(-) DEPRECIACAO, AMORTIZA	-15.369,18 C	0,00	9.022,56	-24.391,74 C
1.3.02.02.0008	141-4	(-) MAQUINAS E EQUIPAMENT	-1.050,00 C	0,00	420,00	-1.470,00 C
1.3.02.02.0010	143-0	(-) MOVEIS E UTENSILIOS	-5.000,00 C	0,00	0,00	-5.000,00 C
1.3.02.02.0013	146-5	(-) VEICULOS	-9.319,18 C	0,00	8.602,56	-17.921,74 C
2		P A S S I V O	117.082,45 C	464.709,96	601.823,67	254.196,36 C
2.1		CIRCULANTE	216.872,79 C	413.022,74	550.136,65	353.986,70 C
2.1.01		EMPRESTIMOS E FINANCIAMEN	140.000,00 C	0,00	0,00	140.000,00 C
2.1.01.05		EMPRESTIMOS DE SOCIOS CUR	140.000,00 C	0,00	0,00	140.000,00 C
2.1.01.05.0001	181-3	EMPRESTIMOS DE CAPITAL DE	140.000,00 C	0,00	0,00	140.000,00 C
2.1.02		CONTAS A PAGAR	46.114,10 C	2.601,04	142.271,77	185.784,83 C
2.1.02.01		FORNECEDORES DE MATERIAIS	46.114,10 C	2.601,04	142.271,77	185.784,83 C
2.1.02.01.0003	188-4	OESA COMERCIO E REPRESENT	435,93 C	0,00	10.506,38	10.942,31 C
2.1.02.01.0007	526-6	R P M COMERCIO DE BEBIDAS	312,00 C	0,00	0,00	312,00 C
2.1.02.01.0009	528-2	SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA	9.009,35 C	0,00	27.973,83	36.983,18 C
2.1.02.01.0011	531-2	BALLESTEROS, BALLESTEROS	0,00	0,00	14.741,38	14.741,38 C
2.1.02.01.0012	532-0	GONCALVES & TORTOLA S/A	0,00	0,00	12.222,30	12.222,30 C
2.1.02.01.0013	533-9	B R F BRASIL FOODS S/A	0,00	0,00	5.433,93	5.433,93 C
2.1.02.01.0016	556-8	MEGA BRASIL DISTRIBUIDORA	2.601,04 C	2.601,04	35.594,14	35.594,14 C
2.1.02.01.0018	558-4	E BERNARDO WOSNIACK & CIA	1.090,98 C	0,00	1.986,69	3.077,67 C
2.1.02.01.0019	559-2	GENERAL MOTORS DO BRASIL	33.012,80 C	0,00	0,00	33.012,80 C
2.1.02.01.0020	560-6	DESTILARIA DECISAO LTDA M	-348,00 D	0,00	348,00	0,00
2.1.02.01.0021	561-4	IRMAOS STACHESKI LTDA	0,00	0,00	8.361,00	8.361,00 C
2.1.02.01.0023	563-0	J E R COMERCIO DE PRODUTO	0,00	0,00	181,69	181,69 C
2.1.02.01.0024	564-9	E. BERNARDO WOSNIACK & CI	0,00	0,00	24.922,43	24.922,43 C
2.1.03		OBRIGACOES FISCAIS	5.692,15 C	6.783,24	5.759,78	4.688,69 C
2.1.03.01		IMPOSTOS A RECOLHER	5.692,15 C	6.783,24	5.759,78	4.688,69 C
2.1.03.01.0002	190-2	DAS SIMPLES A RECOLHER	5.542,26 C	5.991,25	4.909,49	4.460,50 C
2.1.03.01.0005	193-7	IRRF A RECOLHER	149,89 C	791,99	850,29	208,19 C
2.1.04		ENCARGOS C/PESSOAL A PAGA	24.416,00 C	393.592,78	392.709,96	23.533,18 C
2.1.04.01		ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR	2.892,68 C	25.334,63	27.035,98	4.594,03 C
2.1.04.01.0001	196-1	INSS A RECOLHER	2.023,03 C	15.093,53	16.406,57	3.336,07 C
2.1.04.01.0002	197-0	FGTS A RECOLHER	869,65 C	10.241,10	10.629,41	1.257,96 C
2.1.04.02		OBRIGACOES COM PESSOAL	12.300,99 C	154.296,35	152.955,01	10.959,65 C
2.1.04.02.0001	203-8	FERIAS A PAGAR	0,00	10.333,98	10.333,98	0,00
2.1.04.02.0003	205-4	PRO LABORE A PAGAR	4.388,99 C	53.513,38	53.597,04	4.472,65 C
2.1.04.02.0004	206-2	RESCISOES A PAGAR	0,00	2.940,99	2.940,99	0,00
2.1.04.02.0006	208-9	SALARIOS A PAGAR	7.912,00 C	87.508,00	86.083,00	6.487,00 C
2.1.04.03		PROVISOES TRABALHISTAS	9.222,33 C	213.961,80	212.718,97	7.979,50 C
2.1.04.03.0001	210-0	PROVISAO P/FERIAS	8.539,21 C	119.560,38	118.409,60	7.388,43 C
2.1.04.03.0002	211-9	PROVISAO P/13 SALARIO	0,00	78.563,02	78.563,02	0,00
2.1.04.03.0003	212-7	PROVISAO P/FGTS S/FERIAS	683,12 C	9.564,50	9.472,45	591,07 C
2.1.04.03.0005	214-3	PROVISAO P/FGTS S/13 SALA	0,00	6.283,90	6.283,90	0,00
2.1.05		OUTRAS OBRIGACOES	650,54 C	10.045,68	9.395,14	0,00
2.1.05.01		OUTRAS CONTAS A PAGAR	650,54 C	10.045,68	9.395,14	0,00
2.1.05.01.0007	222-4	GAS A PAGAR	650,54 C	10.045,68	9.395,14	0,00
2.3		PATRIMONIO LIQUIDO	-99.790,34 D	51.687,22	51.687,22	-99.790,34 D
2.3.01		CAPITAL SOCIAL	20.000,00 C	0,00	0,00	20.000,00 C
2.3.01.01		CAPITAL SUBSCRITO	20.000,00 C	0,00	0,00	20.000,00 C
2.3.01.01.0001	272-0	ANTONIO BORGES DA COSTA	8.000,00 C	0,00	0,00	8.000,00 C
2.3.01.01.0002	273-9	JANETE APARECIDA RAVANEDA	6.000,00 C	0,00	0,00	6.000,00 C

2.3.01.01.0003	274-7	CAIO CESAR BORGES DA COST	6.000,00 C	0,00	0,00	6.000,00 C
2.3.05		LUCROS OU PREJUIZOS ACUMU	-119.790,34 D	51.687,22	51.687,22	-119.790,34 D
2.3.05.01		LUCROS	-51.687,22 D	0,00	51.687,22	0,00
2.3.05.01.0002	297-6	LUCROS DO EXERCICIO	-51.687,22 D	0,00	51.687,22	0,00

322 - RESTAURANTE CONTORNO SUL LTDA ME

Contabilidade

Balancete de Verificação

Página: 2

Emissão: 31/10/2021 16:23:16

Consolidação: Empresa

Grau: 5

Período: 01/2020 a 12/2020

Conta	Reduzida	Descrição	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual
2.3.05.02		PREJUIZOS	-88.103,12 D	51.687,22	0,00	-119.790,34 D
2.3.05.02.0001	299-2	PREJUIZOS ACUMULADOS	-88.103,12 D	51.687,22	0,00	-119.790,34 D
3		CUSTOS E DESPESAS	0,00	543.933,46	213.994,31	329.939,15 D
3.1		RESULTADO OPERACIONAL	0,00	120.545,35	0,00	120.545,35 D
3.1.01		CUSTOS OPERACIONAIS	0,00	120.545,35	0,00	120.545,35 D
3.1.01.01		CUSTOS DAS MERCADORIAS VE	0,00	120.481,54	0,00	120.481,54 D
3.1.01.01.0006	566-5	CUSTOS DAS MERCADORIAS VE	0,00	120.481,54	0,00	120.481,54 D
3.1.01.03		OUTROS CUSTOS OPERACIONAIS	0,00	63,81	0,00	63,81 D
3.1.01.03.0003	311-5	DESPESAS ACESSORIAS S/COM	0,00	63,81	0,00	63,81 D
3.2		DESPESAS OPERACIONAIS	0,00	422.854,89	213.994,31	208.860,58 D
3.2.01		DESPESAS ADMINISTRATIVAS	0,00	422.854,89	213.994,31	208.860,58 D
3.2.01.01		DESPESAS COM PESSOAL	0,00	138.219,70	32,51	138.187,19 D
3.2.01.01.0001	336-0	13 SALARIO	0,00	16.295,44	0,00	16.295,44 D
3.2.01.01.0008	343-3	FGTS	0,00	11.221,80	0,00	11.221,80 D
3.2.01.01.0010	345-0	FERIAS	0,00	11.364,56	0,00	11.364,56 D
3.2.01.01.0017	352-2	RESCISOES	0,00	1.812,93	0,00	1.812,93 D
3.2.01.01.0019	354-9	SALARIOS	0,00	97.524,97	32,51	97.492,46 D
3.2.01.03		DESPESAS COM OCUPACAO	0,00	9.522,56	0,00	9.522,56 D
3.2.01.03.0002	374-3	DEPRECIACOES E AMORTIZACO	0,00	9.522,56	0,00	9.522,56 D
3.2.01.04		DESPESAS COM UTILIDADES E	0,00	9.395,14	0,00	9.395,14 D
3.2.01.04.0004	380-8	GAS	0,00	9.395,14	0,00	9.395,14 D
3.2.01.05		HONORARIOS E PRO LABORE	0,00	60.996,00	0,00	60.996,00 D
3.2.01.05.0001	387-5	PRO LABORE	0,00	60.996,00	0,00	60.996,00 D
3.2.01.10		DESPESAS COM PROVISOES	0,00	204.721,49	213.961,80	-9.240,31 C
3.2.01.10.0006	538-3	FERIAS PROVISIONADAS	0,00	118.409,60	119.560,38	-1.150,78 C
3.2.01.10.0008	538-0	FGTS PROVISIONADO S/FERIA	0,00	9.472,45	9.564,50	-92,05 C
3.2.01.10.0009	539-8	13 SALARIO PROVISIONADO	0,00	71.147,93	78.553,02	-7.405,09 C
3.2.01.10.0011	541-0	FGTS PROVISIONADO S/13 SA	0,00	5.691,51	6.283,90	-592,39 C
3.3		ENCARGOS FINANCEIROS	0,00	533,22	0,00	533,22 D
3.3.01		DESPESAS FINANCEIRAS	0,00	533,22	0,00	533,22 D
3.3.01.01		ENCARGOS FINANCEIROS	0,00	533,22	0,00	533,22 D
3.3.01.01.0001	454-5	DESCONTOS CONCEDIDOS	0,00	474,66	0,00	474,66 D
3.3.01.01.0004	457-0	JUROS PAGOS	0,00	58,56	0,00	58,56 D
4		RECEITAS	0,00	4.909,49	175.115,22	170.205,73 C
4.1		RESULTADO OPERACIONAL	0,00	4.909,49	175.115,22	170.205,73 C
4.1.01		RECEITA OPERACIONAL BRUTA	0,00	0,00	171.429,05	171.429,05 C
4.1.01.02		VENDAS DE MERCADORIAS	0,00	0,00	171.429,05	171.429,05 C
4.1.01.02.0001	477-4	VENDAS DE MERCADORIAS NO	0,00	0,00	171.429,05	171.429,05 C
4.1.02		(-) DEDUCOES DA RECEITA O	0,00	4.909,49	0,00	-4.909,49 D
4.1.02.03		(-) IMPOSTOS INCIDENTES S	0,00	4.909,49	0,00	-4.909,49 D
4.1.02.03.0002	486-3	(-) DAS SIMPLES NACIONAL	0,00	4.909,49	0,00	-4.909,49 D
4.1.03		RECEITAS FINANCEIRAS	0,00	0,00	1.495,08	1.495,08 C
4.1.03.01		RECEITAS FINANCEIRAS	0,00	0,00	1.495,08	1.495,08 C
4.1.03.01.0001	492-8	DESCONTOS OBTIDOS	0,00	0,00	1.495,08	1.495,08 C
4.1.04		OUTRAS RECEITAS OPERACION	0,00	0,00	2.191,09	2.191,09 C
4.1.04.01		RECUPERACAO DE DESPESAS	0,00	0,00	2.191,09	2.191,09 C
4.1.04.01.0009	509-6	VALE TRANSPORTE	0,00	0,00	2.191,09	2.191,09 C
		TOTAL GERAL	0,00	1.470.130,10	1.470.130,10	0,00

2021

322 - RESTAURANTE CONTORNO SUL LTDA ME

Contabilidade

Balancete de Verificação

Página: 1

Consolidação: Empresa

Grau: 5

Emissão: 01/11/2021 09:07:54

Período: 01/2021 a 09/2021

Conta	Reduzida	Descrição	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual
1		A T I V O	94.462,94 D	2.418.122,61	2.297.362,24	215.223,31 D
1.1		CIRCULANTE	67.141,88 D	2.417.622,61	2.290.595,32	194.169,17 D
1.1.01		DISPONIVEL	51,13 D	1.628.426,58	1.623.335,20	5.142,51 D
1.1.01.01		CAIXAS	51,13 D	548.883,08	548.581,41	352,80 D
1.1.01.01.0001	1-9	CAIXA GERAL	51,13 D	548.883,08	548.581,41	352,80 D
1.1.01.03		BANCOS CONTA MOVIMENTO	0,00	864.655,12	864.655,12	0,00
1.1.01.03.0001	3-5	BANCO ITAU S/A	0,00	864.655,12	864.655,12	0,00
1.1.01.04		APLICACOES FINANCEIRAS	0,00	214.888,38	210.098,67	4.789,71 D
1.1.01.04.0001	573-8	BANCO ITAU - APLICACAO	0,00	209.802,00	208.760,42	1.041,58 D
1.1.01.04.0002	576-2	TITULO DE CAPITALIZACAO -	0,00	5.086,38	1.338,25	3.748,13 D
1.1.02		CLIENTES	32.954,39 D	625.322,03	658.276,42	0,00
1.1.02.01		DUPLICATAS A RECEBER	32.954,39 D	625.322,03	658.276,42	0,00
1.1.02.01.0007	565-7	CLIENTES DIVERSOS	32.954,39 D	625.322,03	658.276,42	0,00
1.1.04		OUTROS CREDITOS	136,36 D	22.375,56	8.983,70	13.528,22 D
1.1.04.08		CREDITOS DE FUNCIONARIOS	0,00	8.983,70	8.983,70	0,00
1.1.04.08.0006	43-4	ADIANTAMENTOS DE FERIAS	0,00	8.983,70	8.983,70	0,00
1.1.04.09		IMPOSTOS A RECUPERAR	136,36 D	0,00	0,00	136,36 D
1.1.04.09.0005	49-3	IRRF A RECUPERAR	136,36 D	0,00	0,00	136,36 D
1.1.04.10		ADIANTAMENTO AOS SOCIOS	0,00	13.391,86	0,00	13.391,86 D
1.1.04.10.0001	575-4	ADIANTAMENTO AOS SOCIOS	0,00	13.391,86	0,00	13.391,86 D
1.1.06		ESTOQUES	34.000,00 D	141.498,44	0,00	175.498,44 D
1.1.06.01		ALMOXARIFADO	34.000,00 D	141.498,44	0,00	175.498,44 D
1.1.06.01.0002	67-1	ESTOQUES DE PRODUTOS PARA	34.000,00 D	141.498,44	0,00	175.498,44 D
1.3		NAO CIRCULANTE	27.321,06 D	500,00	6.766,92	21.054,14 D
1.3.02		IMOBILIZADO	27.321,06 D	500,00	6.766,92	21.054,14 D
1.3.02.01		BENS EM OPERACOES - CUSTO	51.712,80 D	0,00	0,00	51.712,80 D
1.3.02.01.0010	124-4	MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	4.200,00 D	0,00	0,00	4.200,00 D
1.3.02.01.0013	127-9	MOVEIS E UTENSILIOS	4.500,00 D	0,00	0,00	4.500,00 D
1.3.02.01.0019	133-3	VEICULOS	43.012,80 D	0,00	0,00	43.012,80 D
1.3.02.02		(-) DEPRECIACAO, AMORTIZA	-24.391,74 C	500,00	6.766,92	-30.658,66 C
1.3.02.02.0008	141-4	(-) MAQUINAS E EQUIPAMENT	-1.470,00 C	0,00	315,00	-1.785,00 C
1.3.02.02.0010	143-0	(-) MOVEIS E UTENSILIOS	-5.000,00 C	500,00	0,00	-4.500,00 C
1.3.02.02.0013	146-5	(-) VEICULOS	-17.921,74 C	0,00	6.451,92	-24.373,66 C
2		P A S S I V O	94.462,94 C	661.687,98	896.754,03	329.528,99 C
2.1		CIRCULANTE	353.986,70 C	653.840,43	881.058,93	581.205,20 C
2.1.01		EMPRESTIMOS E FINANCIAMEN	140.000,00 C	68.719,05	3.227,14	74.508,09 C
2.1.01.05		EMPRESTIMOS DE SOCIOS CUR	140.000,00 C	68.719,05	3.227,14	74.508,09 C
2.1.01.05.0001	181-3	EMPRESTIMOS DE CAPITAL DE	140.000,00 C	68.719,05	0,00	71.280,95 C
2.1.01.05.0002	182-1	BANCO ITAU - SALDO DEVEDO	0,00	0,00	3.227,14	3.227,14 C
2.1.02		CONTAS A PAGAR	185.784,83 C	343.023,36	157.238,53	0,00
2.1.02.01		FORNECEDORES DE MATERIAIS	185.784,83 C	343.023,36	157.238,53	0,00
2.1.02.01.0003	186-4	OESA COMERCIO E REPRESENT	10.842,31 C	19.773,79	8.831,48	0,00
2.1.02.01.0007	528-6	R P M COMERCIO DE BEBIDAS	312,00 C	312,00	0,00	0,00
2.1.02.01.0009	528-2	SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA	36.983,18 C	56.261,86	19.278,68	0,00
2.1.02.01.0011	531-2	BALLESTEROS, BALLESTEROS	14.741,38 C	36.195,85	21.454,47	0,00
2.1.02.01.0012	532-0	GONCALVES & TORTOLA S/A	12.222,30 C	30.202,20	17.979,90	0,00
2.1.02.01.0013	533-9	B R F BRASIL FOODS S/A	5.433,93 C	10.824,33	5.390,40	0,00
2.1.02.01.0016	556-8	MEGA BRASIL DISTRIBUIDORA	35.594,14 C	75.435,11	39.840,97	0,00
2.1.02.01.0018	558-4	E BERNARDO WOSNIACK & CIA	3.077,67 C	3.077,67	0,00	0,00
2.1.02.01.0019	559-2	GENERAL MOTORS DO BRASIL	33.012,80 C	33.012,80	0,00	0,00
2.1.02.01.0021	561-4	IRMAOS STACHESKI LTDA	8.361,00 C	16.158,00	7.797,00	0,00
2.1.02.01.0023	563-0	J E R COMERCIO DE PRODUTO	181,69 C	289,59	107,90	0,00
2.1.02.01.0024	564-9	E. BERNARDO WOSNIACK & CI	24.922,43 C	44.294,45	19.372,02	0,00
2.1.02.01.0025	567-3	LUGARINI & BUDEL LTDA	0,00	2.174,80	2.174,80	0,00
2.1.02.01.0027	569-0	FAB DE BANHA E LING STO A	0,00	127,68	127,68	0,00
2.1.02.01.0028	577-0	COPAGAZ DISTRIBUIDORA	0,00	14.883,23	14.883,23	0,00
2.1.03		OBRIGACOES FISCAIS	4.668,69 C	8.592,29	4.536,29	612,69 C
2.1.03.01		IMPOSTOS A RECOLHER	4.668,69 C	8.592,29	4.536,29	612,69 C
2.1.03.01.0002	190-2	DAS SIMPLES A RECOLHER	4.460,50 C	7.738,27	3.814,14	536,37 C
2.1.03.01.0005	193-7	IRRF A RECOLHER	208,19 C	854,02	722,15	76,32 C
2.1.04		ENCARGOS C/PESSOAL A PAGA	23.533,18 C	233.505,73	235.210,84	25.238,29 C
2.1.04.01		ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR	4.594,03 C	21.341,07	18.885,79	2.138,75 C
2.1.04.01.0001	196-1	INSS A RECOLHER	3.336,07 C	14.084,39	12.174,69	1.426,37 C
2.1.04.01.0002	197-0	FGTS A RECOLHER	1.257,96 C	7.256,68	6.711,10	712,38 C
2.1.04.02		OBRIGACOES COM PESSOAL	10.959,65 C	111.741,12	111.791,02	11.009,55 C
2.1.04.02.0003	205-4	PRO LABORE A PAGAR	4.472,65 C	41.037,05	41.134,95	4.570,55 C
2.1.04.02.0004	206-2	RESCISOES A PAGAR	0,00	4.584,07	4.584,07	0,00
2.1.04.02.0006	208-9	SALARIOS A PAGAR	6.487,00 C	66.120,00	66.072,00	6.439,00 C
2.1.04.03		PROVISOES TRABALHISTAS	7.979,50 C	100.423,54	104.534,03	12.089,99 C
2.1.04.03.0001	210-0	PROVISAO P/FERIAS	7.388,43 C	66.453,74	64.509,91	5.444,60 C
2.1.04.03.0002	211-9	PROVISAO P/13 SALARIO	0,00	26.531,36	32.281,23	5.749,87 C
2.1.04.03.0003	212-7	PROVISAO P/FGTS S/FERIAS	591,07 C	5.316,09	5.160,57	435,55 C
2.1.04.03.0005	214-3	PROVISAO P/FGTS S/13 SALA	0,00	2.122,35	2.582,32	459,97 C

322 - RESTAURANTE CONTORNO SUL LTDA ME

Contabilidade

Balancete de Verificação

Página: 2

Emissão: 01/11/2021 09:07:54

Consolidação: Empresa

Grau: 5

Período: 01/2021 a 09/2021

Conta	Reduzida	Descrição	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual
2.1.05.02.0001	586-0	ADIANTAMENTO DE CLIENTES	0,00	0,00	480.846,13	480.846,13 C
2.2		NAO CIRCULANTE	0,00	7.847,55	7.847,55	0,00
2.2.01		OBRIGACOES DE LONGO PRAZO	0,00	7.847,55	7.847,55	0,00
2.2.01.06		AJUSTES DE EXERCICIOS ANT	0,00	7.847,55	7.847,55	0,00
2.2.01.06.0001	574-6	AJUSTES DE EXERCICIOS ANT	0,00	7.847,55	7.847,55	0,00
2.3		PATRIMONIO LIQUIDO	-259.523,76 D	0,00	7.847,55	-251.676,21 D
2.3.01		CAPITAL SOCIAL	20.000,00 C	0,00	0,00	20.000,00 C
2.3.01.01		CAPITAL SUBSCRITO	20.000,00 C	0,00	0,00	20.000,00 C
2.3.01.01.0001	272-0	ANTONIO BORGES DA COSTA	8.000,00 C	0,00	0,00	8.000,00 C
2.3.01.01.0002	273-9	JANETE APARECIDA RAVANEDA	6.000,00 C	0,00	0,00	6.000,00 C
2.3.01.01.0003	274-7	CAIO CESAR BORGES DA COST	6.000,00 C	0,00	0,00	6.000,00 C
2.3.05		LUCROS OU PREJUIZOS ACUMU	-279.523,76 D	0,00	7.847,55	-271.676,21 D
2.3.05.02		PREJUIZOS	-279.523,76 D	0,00	7.847,55	-271.676,21 D
2.3.05.02.0001	299-2	PREJUIZOS ACUMULADOS	-279.523,76 D	0,00	7.847,55	-271.676,21 D
3		CUSTOS E DESPESAS	0,00	360.202,12	102.174,28	258.027,84 D
3.1		RESULTADO OPERACIONAL	0,00	64.615,55	0,00	64.615,55 D
3.1.01		CUSTOS OPERACIONAIS	0,00	64.615,55	0,00	64.615,55 D
3.1.01.01		CUSTOS DAS MERCADORIAS VE	0,00	64.615,55	0,00	64.615,55 D
3.1.01.01.0005	552-5	FRETES S/COMPRAS	0,00	10,00	0,00	10,00 D
3.1.01.01.0006	566-5	CUSTOS DAS MERCADORIAS VE	0,00	64.605,55	0,00	64.605,55 D
3.2		DESPESAS OPERACIONAIS	0,00	293.229,75	102.174,28	191.055,47 D
3.2.01		DESPESAS ADMINISTRATIVAS	0,00	293.229,75	102.174,28	191.055,47 D
3.2.01.01		DESPESAS COM PESSOAL	0,00	246.667,43	102.174,28	144.493,15 D
3.2.01.01.0001	336-0	13 SALARIO	0,00	32.281,23	26.531,36	5.749,87 D
3.2.01.01.0008	343-3	FGTS	0,00	14.453,99	7.438,44	7.015,55 D
3.2.01.01.0010	345-0	FERIAS	0,00	74.596,07	66.453,74	8.142,33 D
3.2.01.01.0014	349-2	INDENIZACOES TRABALHISTAS	0,00	144,16	0,00	144,16 D
3.2.01.01.0017	352-2	RESCISOES	0,00	4.253,44	0,00	4.253,44 D
3.2.01.01.0019	354-9	SALARIOS	0,00	74.138,54	1.750,74	72.387,80 D
3.2.01.01.0026	581-9	PRO LABORE	0,00	46.800,00	0,00	46.800,00 D
3.2.01.03		DESPESAS COM OCUPACAO	0,00	2.700,00	0,00	2.700,00 D
3.2.01.03.0005	587-8	HONORARIOS CONTABEIS	0,00	2.700,00	0,00	2.700,00 D
3.2.01.06		DESPESAS GERAIS	0,00	43.862,32	0,00	43.862,32 D
3.2.01.06.0022	409-0	MATERIAIS DE INFORMATICA	0,00	78,00	0,00	78,00 D
3.2.01.06.0037	571-1	AGUA E ESGOTO	0,00	4.189,02	0,00	4.189,02 D
3.2.01.06.0038	572-0	ENERGIA ELETRICA	0,00	11.347,54	0,00	11.347,54 D
3.2.01.06.0039	578-9	DEPRECIACAO E AMORTIZACAO	0,00	6.766,92	0,00	6.766,92 D
3.2.01.06.0040	579-7	GAS	0,00	19.138,00	0,00	19.138,00 D
3.2.01.06.0041	580-0	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICAN	0,00	363,30	0,00	363,30 D
3.2.01.06.0042	582-7	MATERIAL DE USO E CONSUMO	0,00	289,06	0,00	289,06 D
3.2.01.06.0043	583-5	DESPESAS ACESSORIAS	0,00	45,19	0,00	45,19 D
3.2.01.06.0044	584-3	DESPESAS COM FARMACIA	0,00	331,19	0,00	331,19 D
3.2.01.06.0045	585-1	TELECOMUNICACOES	0,00	1.314,10	0,00	1.314,10 D
3.3		ENCARGOS FINANCEIROS	0,00	2.356,82	0,00	2.356,82 D
3.3.01		DESPESAS FINANCEIRAS	0,00	2.356,82	0,00	2.356,82 D
3.3.01.01		ENCARGOS FINANCEIROS	0,00	2.356,82	0,00	2.356,82 D
3.3.01.01.0001	454-5	DESCONTOS CONCEDIDOS	0,00	829,10	0,00	829,10 D
3.3.01.01.0002	455-3	DESPESAS BANCARIAS	0,00	576,09	0,00	576,09 D
3.3.01.01.0003	456-1	IOF	0,00	176,97	0,00	176,97 D
3.3.01.01.0004	457-0	JUROS PAGOS	0,00	774,66	0,00	774,66 D
4		RECEITAS	0,00	3.814,14	147.536,30	143.722,16 C
4.1		RESULTADO OPERACIONAL	0,00	3.814,14	147.536,30	143.722,16 C
4.1.01		RECEITA OPERACIONAL BRUTA	0,00	0,00	145.305,00	145.305,00 C
4.1.01.02		VENDAS DE MERCADORIAS	0,00	0,00	145.305,00	145.305,00 C
4.1.01.02.0001	477-4	VENDAS DE MERCADORIAS NO	0,00	0,00	145.305,00	145.305,00 C
4.1.02		(-) DEDUCOES DA RECEITA O	0,00	3.814,14	0,00	-3.814,14 D
4.1.02.03		(-) IMPOSTOS INCIDENTES S	0,00	3.814,14	0,00	-3.814,14 D
4.1.02.03.0002	486-3	(-) DAS SIMPLES NACIONAL	0,00	3.814,14	0,00	-3.814,14 D
4.1.03		RECEITAS FINANCEIRAS	0,00	0,00	2.231,30	2.231,30 C
4.1.03.01		RECEITAS FINANCEIRAS	0,00	0,00	2.231,30	2.231,30 C
4.1.03.01.0001	492-8	DESCONTOS OBTIDOS	0,00	0,00	2.231,10	2.231,10 C
4.1.03.01.0004	495-2	RENDAS S/APLICACOES FINAN	0,00	0,00	0,20	0,20 C
TOTAL GERAL			0,00	3.443.826,85	3.443.826,85	0,00

ANEXO 5 – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS CLIENTES DO RESTAURANTE

Questionário aplicado aos clientes do restaurante
Nome
Telefone
Idade
Você conhece o Restaurante Dom Caseiro?
Você já comeu no Restaurante?
Você já pediu entregas pelo Dom Caseiro?
Tem interesse em se tornar nosso cliente?
Considera importante um Restaurante que aplique promoções?
Considera importante um Restaurante que tenha cartão fidelidade?
Em uma escala de 1 a 5, como você avalia o sabor da comida do restaurante? (onde 1 é muito ruim e 5 é muito bom)
COM RELAÇÃO AS MARMITAS:
Em uma escala de 1 a 5, como você avalia o atendimento na hora de fazer o pedido da sua marmita pelo restaurante? (onde 1 é muito ruim e 5 é muito bom)
Em uma escala de 1 a 5, como você avalia o atendimento na ENTREGA da sua marmita pelo restaurante? (onde 1 é muito ruim e 5 é muito bom)
Em uma escala de 1 a 5, como você avalia o preço das marmitas do restaurante? (onde 1 é muito ruim e 5 é muito bom)
Qual embalagem você considera melhor para armazenar a sua marmita?
Quais desses tamanhos de marmita são mais importantes para você na hora da compra?
Considere os seguintes preços: Marmita P = 15 reais. Marmita M = 18 reais. Marmita G = 22 reais. Marmita com divisórias = 25 reais. Agora de 1 a 5 selecione sua opinião onde 1 é discordo totalmente e 5 concordo totalmente com os preços aplicados.
FINALIZANDO
Qual o melhor cardápio na sua opção?
Feedback
Para as questões que avaliou como discordo totalmente ou muito ruim, por favor deixe suas sugestões (caso não haja sugestões, indique não no espaço abaixo)
Sugestões de melhorias

ANEXO 6 – LOGO, INSTAGRAM, GOOMER E CARDÁPIO DO RESTAURANTE

LOGO



INSTAGRAM E GOOMER

← domcaseiro.orestaur... 🔔 ⋮

 **74** **1.412** **1.604**
Publicações Seguidores Seguindo

Restaurante Dom Caseiro
Restaurante (cozinha regional)
🍲 Comida caseira, brasileira e de qualidade
📅 Desde 1993
📍 Curitiba | PR - Servimos no local
🚚 Para delivery 🍷

Ver tradução
restaurante-dom-caseiro.goomer.app/
Rua Mario Tourinho, 933, Curitiba, Brazil
Seguido(a) por mtigrinho, sarahbarcellos e outras 204 pessoas

Seguindo ▾


Mensagem Pedir refei... Contato +👤

 
Clientes 🍷 Cardápio

📱 🎥 🏠

goomer



Seja bem vindo ao cardápio
de pedidos do Dom Caseiro :D

Veja o cardápio

CARDÁPIO



**CÁRDÁPIO | PREÇOS
SEGUNDA À SEXTA-FEIRA**

MARMITAS

Opções de carne (uma opção): Bife ovo, ou cebola, ou queijo, frango grelhado, carne do dia, chuleta (contrafilé com mignon)

Acompanhamentos: arroz, feijão, mistura do dia, espaguete, farofa e salada

	MISTURA DO DIA	CARNE DO DIA
SEGUNDA:	Batata souté	Carne ao molho
TERÇA:	Mandioca frita*	Frango assado
QUARTA:	Batata frita	Bife a milanesa Parmegiana (+5 reais)
QUINTA:	Purê de batata	Filé de Frango ou Peixe a milanesa Parmegiana
SEXTA:	Polenta frita	Costela ao molho

Obs: macarroneise - quinta-feira | maionese - sexta-feira e sábado

*sujeito a alterações

TAMANHOS E PREÇOS

	PEQUENA: (1/2 porção de carne)	MÉDIA:	GRANDE:	DIVISÓRIAS:
CARNE SIMPLES:	R\$15,00	R\$18,00	R\$20,00	R\$25,00
CHULETA:	R\$32,00	R\$32,00	R\$35,00	R\$38,00

COMERCIAL PARA VIAGEM | POR PESSOA:

Todos os acompanhamentos irão individuais em cada marmite.

COM CHULETA: 40 REAIS **CARNE SIMPLES: 30 REAIS**

INFORMAÇÕES

CONSULTE OPÇÕES
PARA COMER NO LOCAL

(41) 3342-7088 ou (41) 99682-7319
@domcaseiro.orestaurante

CONSULTE OPÇÕES
PARA O SÁBADO



CARDÁPIO SÁBADO DELIVERY OU BALCÃO

FEIJOADA PARA VIAGEM OPÇÕES

Completa (pé, joelho, rabo, orelha, máscara, costelinha, charque e calabresa + acompanhamentos)

Light (costelinha, charque e calabresa + acompanhamentos)

Acompanhamentos: arroz, couve refogada, farofa, vinagrete e torresmo

Extra: pão e laranja (2 reais cada)



TAMANHOS E PREÇOS

PARA 3 PESSOAS:

COMPLETA: 90 REAIS

LIGHT: 120 REAIS

PARA 2 PESSOAS

COMPLETA: 65 REAIS

LIGHT: 80 REAIS

INDIVIDUAL

COMPLETA: 42 REAIS

LIGHT: 45 REAIS

COMERCIAL PARA VIAGEM

Opções de carne: Bife a cavalo, bife acebolado, frango grelhado, chuleta

Acompanhamentos: arroz, feijão, batata-frita, couve, farofa e salada

TAMANHOS E PREÇOS

POR PESSOA:

COM CHULETA: 40 REAIS

POR PESSOA:

CARNE SIMPLES: 30 REAIS



MARMITAS

Opções de carne: Bife a cavalo ou acebolado, frango grelhado, chuleta, feijoada

Acompanhamentos: arroz, feijão, batata-frita, couve, farofa e salada

TAMANHOS E PREÇOS

PEQUENA:

CARNE SIMPLES: 15 REAIS

CHULETA: 32 REAIS

FEIJOADA: 20 REAIS

MÉDIA:

CARNE SIMPLES: 18 REAIS

CHULETA: 32 REAIS

FEIJOADA: 25 REAIS

GRANDE:

CARNE SIMPLES: 20 REAIS

CHULETA: 35 REAIS

FEIJOADA: 28 REAIS

DIVISÓRIAS:

CARNE SIMPLES: 25 REAIS

CHULETA: 38 REAIS

FEIJOADA: individual 42 reais

*TEMOS OPÇÕES
FLEXITARIANAS

INFORMAÇÕES
(41) 3342-7088 | (41) 99682-7319



*Nos APPs cardápio
com outros valores