

**GESTÃO DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO EM EMPRESAS DE
PANIFICAÇÃO SITUADAS NO MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA/PB**

**COST MANAGEMENT FOR DECISION MAKING IN BAKING COMPANIES
LOCATED IN THE CITY OF JOÃO PESSOA / PB**

Recebido em: 22/06/2020

Aprovado em: 01/10/2020

Aluízio Guedes de Vasconcelos Neto

Universidade Federal da Paraíba
Brasil

ORCID: 0000-0001-7415-0149

Email: aluizioguesdes@hotmail.com

Aldo Leonardo Cunha Callado

Universidade Federal da Paraíba
Brasil

ORCID: 0000-0002-5393-6094

Email: aldocallado@yahoo.com.br

RESUMO

Este artigo tem como objetivo investigar as ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos utilizadas por gestores de panificadoras da cidade de João Pessoa/PB como auxílio no processo de tomada de decisão. A pesquisa se classifica como descritiva e quantitativa. Para a sua elaboração, foi aplicado um questionário, considerando três grupos de variáveis. O primeiro foi composto por aspectos relacionados às características dos gestores, enquanto o segundo por aspectos relativos às empresas. O terceiro englobou aspectos relacionados aos conhecimentos e aplicações da gestão de custos pelas panificadoras. Para o tratamento dos dados coletados, foram empregadas duas técnicas estatísticas: análise descritiva das variáveis e a aplicação do Coeficiente de *Spearman*. Com base nos resultados, sugere-se que o nível de escolaridade dos gestores influencia no conhecimento sobre a gestão de custos.

Palavras-chave: Gestão de Custos. Panificadoras. Gestores. Tomada de Decisão.

ABSTRACT

This article aims to investigate the management tools based on cost management used by bakery managers in the city of João Pessoa / PB as an aid in the decision-making process. The research is classified as descriptive and quantitative. For its elaboration, a questionnaire was applied, considering three groups of variables. The first was composed of aspects related to the characteristics of managers, while the second by aspects related to companies. The third included aspects related to the knowledge and applications of cost management by



bakeries. For the treatment of the collected data, two statistical techniques were used: descriptive analysis of the variables and the application of Spearman's Coefficient. Based on the results, it is suggested that the level of education of managers influences the knowledge about cost management.

Keywords: Cost Management. Breadmakers. Managers. Decision making.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Bornia (2019), o mercado está em processo de constante modificação, e essa mudança é justificada pelo seu crescimento e pela globalização, que podem proporcionar um ambiente empresarial de grande concorrência entre as entidades. Teixeira, Assis Neto e Ferreira (2015) afirmam que, devido a essa competitividade, as empresas têm grande dificuldade para obter destaque frente aos concorrentes.

Em consonância ao cenário exposto, as empresas necessitam tomar decisões de maneira estratégica buscando uma forma de aumentar sua competitividade frente aos concorrentes. Assim, o gerenciamento realizado a partir das informações proporcionadas pela gestão de custos, pode ser um suporte ao gestor, para alcançar tal competitividade e destaque no mercado (Melo & Leone, 2015).

As informações da gestão de custos podem ser consideradas fundamentais para as organizações de qualquer segmento do mercado. Essas informações auxiliam a gerência a tomar decisões sobre a definição dos preços de vendas, estabelecer a estrutura dos custos, analisar os custos e a rentabilidade dos produtos e dos serviços desempenhados pela empresa (Callado; Miranda & Callado, 2003).

A panificação representa um segmento do mercado que produz bens de consumo ofertados diariamente a população. De acordo com um estudo realizado pela Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria (ABIP) e pelo Instituto Tecnológico de Alimentação, Panificação e Confeitaria (ITPC) (2019), que possui a finalidade de evidenciar a situação da atividade de panificação na economia brasileira, pode-se observar que o setor de panificação apresentou uma projeção de crescimento no ano de 2018 que corresponde a 2,81% do mercado, configurando, assim, um faturamento de R\$ 92,63 bilhões (ABIP & ITPC, 2019).

Conforme consta no mesmo estudo, no ano de 2018 o setor de panificação demonstrou uma diminuição no fluxo de clientes em cerca de -1,06%, o que pode significar também um desafio para as empresas desse setor para manterem-se competitivas, apontando, possivelmente, clientes mais exigentes (ABIP & ITPC, 2019).

Considerando o contexto associado a um mercado competitivo e exigente, as decisões que são tomadas baseadas na gestão de custos podem assumir um papel estratégico no sentido de proporcionar resultados positivos para as panificadoras, de modo que a gestão de custos consistiria em um processo sistemático de planejamento, aplicação e controle dos recursos e custos incorridos na produção de produtos e/ou serviços ofertados a sociedade (Machado & Souza, 2006). Portanto, a temática da presente pesquisa está baseada na gestão de custos para tomada de decisão.

Partindo desse pressuposto, o problema de pesquisa proposto consiste em investigar: **de quais formas os gestores das panificadoras têm utilizado as ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos para tomar decisões?** Desse modo, o objetivo geral da pesquisa se propôs a investigar as ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos

utilizadas pelos gestores das panificadoras para auxiliar o processo de tomada de decisão. Especificamente, pretende-se: identificar o perfil das panificadoras situadas na cidade de João Pessoa; verificar as relações entre as características dos gestores das panificadoras participantes da pesquisa com o nível de conhecimento e aplicação da gestão de custos; e verificar as relações entre as características das panificadoras participantes da pesquisa com o nível de conhecimento e aplicação da gestão de custos.

Por meio das ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos, o gestor dispõe de informações que resultam maior controle dos gastos e dos recursos financeiros utilizados na produção dos bens e/ou serviços, aumento da lucratividade e ampliação da continuidade das empresas. Sendo assim, a presente pesquisa justifica-se pela necessidade de analisar de que forma a gestão de custos é utilizada no processo decisório, no sentido de contribuir no processo gerencial do segmento de panificação, que pode ser considerado um importante setor da economia brasileira.

O presente trabalho surgiu da necessidade de analisar de que forma a gestão de custos é utilizada no processo decisório, no sentido de contribuir no processo gerencial do segmento de panificação, que pode ser considerado um importante setor da economia brasileira. Dessa forma, o modo de utilização da gestão de custos pode proporcionar auxílio às empresas de panificação diante dos desafios observados no mercado.

Sendo assim, por meio das ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos, o gestor dispõem de informações que resultam em diminuições dos gastos do seu processo produtivo, maior controle dos recursos financeiros utilizados na produção dos bens e/ou serviços, aumento da lucratividade e ampliação da continuidade das empresas.

Dessa forma, o modo de utilização da gestão de custos pode proporcionar auxílio às empresas de panificação a superar os seguintes desafios observados no mercado: limitações de recursos financeiros; clientes cada vez mais exigentes; e uma grande disputa entre as empresas concorrentes e participantes do setor.

2 REFERENCIAL CONCEITUAL

2.1 Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos teve seu início no período da Revolução Industrial, devido ao surgimento das entidades industriais que apresentavam a necessidade de determinar os custos ocorridos na fabricação dos seus produtos (Bornia, 2019). A contabilidade de custos consiste em um segmento da contabilidade geral, que, utiliza suas técnicas financeiras para identificar, analisar e evidenciar os custos e outros elementos relativos ao processo produtivo de uma organização (Bruni & Famá, 2019).

Além disso, a contabilidade de custos pode ser considerada uma ferramenta que possui a finalidade de oferecer informações referentes ao processo produtivo da entidade, as quais servem para auxiliar a gestão no momento da tomada de decisão, pois, de acordo com Leone (2012, p. 21), “[...] é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações que recebe ou obtém dados, acumula-os de forma organizada, analisando-os e interpretando-os, produzindo informações de custo para os diversos níveis gerenciais”.

Marion e Ribeiro (2017, p. 38) apontam a relevância das informações produzidas e fornecidas pela contabilidade de custos no contexto empresarial ao afirmarem que, “para que se possa desempenhar adequadamente o gerenciamento de qualquer tipo de organização, são imprescindíveis as informações não só da estrutura organizacional, mas também da composição do custo da atividade que se pretende gerenciar”.

Sendo assim, as informações geradas pela contabilidade de custos configuram um aspecto essencial para as entidades, uma vez que as informações da contabilidade de custos incluem a análise da estrutura de custos das atividades produtivas de uma empresa, proporcionando assim, um suporte para a tomada de decisões referentes à operacionalização dessas atividades.

Quanto às informações dos custos e de seus componentes se processadas e analisadas adequadamente, podem ser relevantes e oferecer um grande suporte ao processo de tomada de decisão. Portanto, para isso foram desenvolvidos métodos sistemáticos que analisam os custos e atendem pontualmente a necessidade informacional de cada processo decisório.

2.2 Informações de Custos para a Tomada de Decisão

São abordados nesta pesquisa alguns dos métodos sistemáticos que analisam e auxiliam na interpretação das informações de custos para servir de suporte ao processo gerencial, os quais foram elencados em: formação do preço de venda, análise custo-volume-lucro e custos relevantes.

A Análise CVL representa um conjunto de procedimentos que visam esclarecer a influência sofrida pelo lucro em função das variações nas quantidades vendidas e nos custos, e referem-se aos sistemas de custos que estão direcionados às decisões de curto prazo (Bornia, 2019). Portanto, essa análise possivelmente representa um papel importante e oportuno para o gestor no momento da tomada de decisão.

Além disso, os componentes que integram a análise CVL apresentam uma significativa importância para a contabilidade gerencial, visto que, por meio das informações proporcionadas pelos componentes da análise CVL, o gestor pode realizar planejamentos e projeções, as quais visam maximizar os lucros a partir das alterações em função dos custos e quantidades produzidas e/ou vendidas (Souza, Schnorr, & Ferreira, 2011).

Moraes e Wernke (2006) apontam que os principais componentes que integram a análise CVL são os conceitos de Margem de Contribuição (MC), Ponto de Equilíbrio (PE) e Margem de Segurança (MS).

Um relevante elemento da Análise CVL é a MC, que pode ser definida pela diferença entre o valor do preço de venda menos os custos e despesas variáveis (Colpo *et al.*, 2015). A MC deverá compensar os custos e despesas fixas para se obter o lucro (Colpo *et al.*, 2015).

O valor da MC é uma informação que possibilita observar quanto foi a contribuição de cada produto para a geração de lucro na empresa, como também permite, identificar a viabilidade de cada produto, dessa forma, esse procedimento se torna um meio ainda mais relevante em empresas que produzem mais de um tipo de produto (Colpo *et al.*, 2015).

Desse modo, a MC configura-se como um instrumento capaz de oferecer um suporte ao gestor nas decisões relacionadas aos produtos que devem ser produzidos e vendidos, pois esses produtos podem ocasionar um aumento no faturamento da empresa.

Outro componente relevante da Análise CVL consiste no ponto de equilíbrio (PE) ou ponto de ruptura, “[...] que é o nível de produção e vendas onde os custos se igualam às receitas” (Leone, 2012, p. 424), ou seja, “[...] é o nível de vendas no qual o lucro é nulo” (Bornia, 2019, p. 58). Colpo *et al.* (2015) definem que o ponto de equilíbrio representa a quantidade de vendas ou o valor de receitas necessárias para compensar o valor total dos gastos incorridos.

O PE pode ser analisado em três aspectos, sendo definidos em: contábil, econômico e financeiro (Silva, Scheren, & Wernke, 2019), de modo que cada aspecto pode ser selecionado de acordo com a necessidade do usuário. O ponto de equilíbrio contábil (PEC) considera todos os custos e despesas referentes ao desempenho das atividades da empresa; no caso do

ponto de equilíbrio econômico (PEE), serão incluídos também os custos de oportunidade relativos à remuneração do capital próprio; e no ponto de equilíbrio financeiro (PEF) serão considerados os custos desembolsados (Bornia, 2019).

Portanto, o PE pode ser analisado de diferentes formas, as quais oferecem informações relevantes para os usuários que possuem diferentes objetivos. Assim, essas informações tornam-se de grande utilidade na atividade operacional das empresas, configurando-se como um meio essencial à continuidade de empresas de qualquer segmento.

Finalizando os principais componentes da Análise CVL, a margem de segurança (MS) representa o volume ou valor da receita que supera o valor do ponto de equilíbrio (Souza, Schnorr, & Ferreira, 2011). Silva, Scheren e Wernke (2019) esclarecem que a MS estabelece a quantidade que a organização é permitida reduzir da produção e venda sem estar sujeita ao risco de funcionar com prejuízo.

Desse modo, quanto mais elevada for o valor da MS, menor será o risco operacional da empresa, pois o valor das vendas excede o ponto de equilíbrio, configurando uma variação positiva, visto que o faturamento da empresa possivelmente compensa os gastos fixos e variáveis, restando ainda uma parte da receita (Souza, Schnorr, & Ferreira, 2011).

A MS pode ser uma informação de grande utilidade para as empresas que oferecem promoções com descontos ou abatimentos no valor dos seus produtos, ou ainda liquidação do seu estoque, uma vez que a partir da MS a empresa provavelmente conhecerá o valor que poderá reduzir do seu faturamento sem incorrer em prejuízos.

Desse modo, a MS pode ser considerada uma ferramenta que possibilita a informação da quantidade e/ou valor que as empresas devem operar, levando em consideração o risco operacional de incorrer em prejuízos, sendo assim, o usuário poderá dispor de uma informação que possivelmente deve reduzir o risco operacional da sua atividade.

Portanto, a Análise CVL representa um meio que proporciona informações relevantes aos gestores que tomam decisões relacionadas às quantidades, ao lucro e aos custos dos produtos fabricados e vendidos, sendo, dessa maneira, uma forma de identificar qual alternativa seria mais viável para a entidade e que propiciaria bons resultados.

Como a Análise CVL, a formação do preço de venda corresponde a uma maneira de sistematizar informações de custos com o propósito de orientar o processo decisório da gestão em busca de melhores resultados para a entidade.

O esperado para a formação do preço de venda é que este processo possa resultar em um valor que possibilite o aumento dos lucros da entidade. Nesse sentido, para alcançar esse objetivo, deve-se levar em consideração os aspectos existentes no mercado, níveis de vendas, gestão de custos e outros fatores econômicos e financeiros da entidade (Garcia *et al.*, 2014).

Os custos relevantes representam os custos que variam em função das alternativas de uma decisão; dependendo da situação, esses custos podem ser excluídos ao selecionar-se uma alternativa em vez de outra (Garrison, Noreen, & Brewer, 2013). Devido a essas características, esses custos também podem ser conhecidos como diferenciais, incrementais e evitáveis (Garrison, Noreen, & Brewer, 2013).

No tocante aos custos diferenciais, evitáveis e incrementais, Jiambalvo (2013) define que os custos diferenciais representam os custos que divergem entre as situações de decisões. Já os custos incrementais consistem em custos adicionais ocasionados em função da escolha de uma possível decisão em detrimento das outras escolhas apresentadas. E, finalizando, os custos evitáveis podem ser entendidos como os custos que são evitados diante da seleção de uma ação específica (Jiambalvo, 2013).

Além dos custos relevantes, também existem os custos irrelevantes, que são aqueles que permanecem inalteráveis entre as alternativas em uma decisão, também denominados de irrecuperáveis, inevitáveis e perdidos (Garrison, Noreen, & Brewer, 2013).

Em relação aos custos irre recuperáveis, Jiambalvo (2013) afirma que consiste em custos que já foram contraídos e são irreversíveis, além de não divergirem diante das alternativas de decisões. Ao mesmo tempo, os custos inevitáveis, de acordo com Correia (2003), são aqueles que ocorrerão de qualquer maneira, independentemente da circunstância. Por último, os custos perdidos podem ser conceituados como qualquer custo ocorrido e não existe a possibilidade de alterá-los por meio de qualquer decisão tomada (Garrison, Noreen, & Brewer, 2013).

Correia (2003) ressalta que é essencial que no processo decisório os custos relevantes sejam segregados para que os segmentos a serem analisados não sejam viesados, de modo que esse procedimento se torne necessário principalmente para decisões de curto prazo, tendo como base os custos unitários.

Portanto, diante da sistematização e análise baseada nos custos relevantes, os usuários responsáveis pelo gerenciamento das entidades podem fundamentar sua decisão por meio da alternativa mais favorável, de modo a alcançar melhores resultados e, conseqüentemente obterem maiores lucros.

2.3 Estudos Anteriores

Em relação às pesquisas semelhantes, pode-se perceber uma ênfase na relevância da gestão de custos como suporte na tomada de decisão. Observou-se que na maioria das pesquisas foi realizada a aplicação dos princípios da gestão de custos nas empresas como um meio de viabilizar melhores resultados, dado que grande parte das empresas não possui um sistema de gerenciamento de custos.

Lunardelli e Raupp (2018) investigaram como era feita a gestão de custos na entidade. O estudo identificou que provavelmente por ser uma empresa familiar, a mesma não possuía estruturação administrativa e não apresentava nenhum controle financeiro e gerencial.

A padaria objetivo de estudo da pesquisa de Lunardelli e Raupp (2018) produzia cerca de vinte e três produtos. A partir disso foram identificados os gastos e classificados os custos para possibilitar a análise. Em seguida, foram calculados e analisados os custos de cada produto, podendo-se perceber a contribuição de cada produto para o resultado da empresa. Portanto, a gestão de custos aplicada por esse trabalho configura-se como um método de suporte ao gerenciamento e controle da empresa estudada.

Silvano *et al.* (2018) selecionaram uma padaria localizada no Vale do Aço – MG com o intuito de estudar a gestão de custos. Esse trabalho objetivou apurar e analisar os custos incidentes em uma panificação caseira, como também proporcionar auxílio ao processo decisório com as informações obtidas da gestão de custos.

Por meio dos métodos da análise CVL, pôde-se observar que os produtos da padaria estavam tendo prejuízos, bem como para poder cobrir os custos dos produtos fabricados seria necessária a venda de uma quantidade muito elevada em relação à atual quantidade vendida, sendo sugerido que a administração efetuasse produção em série, de modo que as despesas fixas fossem menores para tentar obter lucro para a empresa (Silvano *et al.*, 2018).

O estudo de Zart, Zart e Zanatta (2018) utilizou uma empresa de panificação que não possuía um sistema de apuração de custos e, a partir disso, retratou que uma falta de uma gestão de custos ocasiona dificuldades na formação do preço de venda e, resultando em uma incerteza na margem de venda de cada produto.

Como resultado, a utilização da gestão de custos proporcionou ao tomador de decisão os seguintes aspectos: disponibilizar informações atualizadas do valor dos custos das matérias primas e demais custos, realizar avaliação da aceitação da venda de cada produto fabricado, e

projetar e mensurar as vendas, com o intuito de planejar forma de realizar a precificação dos produtos (Zart, Zart, & Zanatta, 2018).

A pesquisa de Rocha *et al.* (2019) propôs identificar a contribuição da contabilidade de custos na formação do preço de venda em uma indústria de panificação. Para isso, foram analisados cinco produtos, os quais foram determinados os custos dos produtos e o detalhamento dos seus processos de produção.

Rocha *et al.* (2019) concluíram que os preços de vendas dos produtos praticados pela empresa estavam acima do valor dos preços mínimos de vendas estimados pela pesquisa. Porém, mesmo esses preços de vendas praticados pela empresa sendo maiores que os preços de vendas mínimos estimados, ainda eram menores que os preços de vendas orientadores determinados pela pesquisa, com exceção de um produto. Havia apenas um produto que possuía valor acima do preço de venda orientador, o que resultava em mais lucros que os outros produtos.

Por fim, o estudo de Santos *et al.* (2019) consistiu em apresentar a margem de contribuição como ferramenta de controle e análise dos preços de venda com a finalidade de contribuir com a melhoria da gestão empresarial. Desse modo, este artigo buscou compreender e analisar a formação do preço de venda dos produtos fabricados por uma padaria localizada na cidade de Três Lagoas, no Mato Grosso do Sul (MS), bem como compreender o preço dos custos.

Por meio das análises feitas, pode-se observar que a padaria praticava o preço de venda abaixo do *mark-up*, margem de contribuição e ponto de equilíbrio calculados e determinados pela pesquisa. Essa situação pode ser explicada pelo fato da formação do preço de venda ser influenciada pelo mercado; sendo assim, o preço de venda era definido com base nos valores praticados pelos concorrentes.

Portanto, de acordo com os estudos mencionados, identifica-se a importância da gestão de custos enquanto meio de proporcionar ao tomador de decisão informações úteis, capazes de possibilitar a realização de uma estratégia e/ou planejamento para obter-se lucratividade e resultados positivos.

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, esta pesquisa classifica-se como descritiva, pois sua finalidade consiste em descrever o conhecimento e a utilização das ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos pelos gestores de panificadoras situadas em João Pessoa, constituindo-se um meio de auxílio na tomada de decisão. A respeito da pesquisa descritiva, Gil (2019, p. 26) afirma que se tem “como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto à abordagem, constitui-se em uma pesquisa caracterizada como quantitativa, pois se utiliza de meios estatísticos para apresentar os resultados dos dados analisados. Segundo Beuren *et al.* (2013, p. 92), as pesquisas quantitativas podem ser caracterizadas “[...] pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”.

Quanto aos procedimentos, classifica-se como uma pesquisa de levantamento de campo (*survey*). Segundo Gil (2019, p. 61), as pesquisas desse tipo consistem “basicamente na solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes dos dados coletados”.

Para determinação do universo desta pesquisa foi utilizada uma lista das empresas do setor de panificação que são associadas ao Sindicato da Indústria de Panificação e Confeitaria do Estado da Paraíba (SINDIPAN/PB) (2019). A lista das empresas associadas ao sindicato

encontra-se disponível no *site* do SINDIPAN/PB; no ano de 2019 a lista era composta por 58 empresas de panificação situadas na cidade de João Pessoa/PB, configurando-se, portanto, como a população desta pesquisa.

A amostragem foi determinada por critérios não probabilísticos e por acessibilidade, uma vez que a amostra foi formada por entidades que aceitaram responder ao questionário aplicado. Desse modo, a amostra foi constituída por 12 panificadoras cadastradas no SINDIPAN/PB e representa aproximadamente 20,69% da população.

A respeito do instrumento utilizado para a coleta de dados, foi elaborado um questionário estruturado e aplicado com os gestores e/ou proprietários das empresas de panificação participantes da pesquisa. O questionário foi composto por questões objetivas para analisar o entendimento e as ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos utilizadas pelos gestores das panificadoras como auxílio na tomada de decisão.

O questionário foi organizado em três seções. A primeira seção consiste na identificação do perfil dos gestores investigados. Assim, foram levantadas informações como: gênero, idade, nível de escolaridade e tempo de atuação profissional no setor de panificação.

A segunda seção foi composta por questões que permitiram identificar o perfil das empresas de panificação. Foram considerados os seguintes fatores: regime de tributação, faturamento anual bruto, quantidade de empregados e tempo de atuação da entidade de panificação no mercado. Por fim, a terceira seção, foi formada por questões que permitiram analisar o nível de conhecimento e aplicação dos instrumentos da gestão de custos para tomada de decisão nas empresas de panificação.

Para alcançar os objetivos propostos nesta pesquisa, foi empregada, inicialmente, a análise descritiva para delinear o perfil dos gestores e das panificadoras. Na sequência, foi calculado o coeficiente de *Spearman*, para analisar a existência de relações entre as características dos gestores, das empresas e do nível conhecimento e aplicação da gestão de custos.

Os procedimentos foram elaborados com o auxílio do *software* estatístico *SPSS* versão 20 para *Windows*. Para efetuar o Coeficiente de *Spearman* foi considerado o grau de significância de 95% como referência mínima aceitável para definir a significância estatística. De acordo com Lira e Chaves Neto (2006), o coeficiente de *Spearman* pode ser utilizado para calcular o grau de associação entre variáveis mensuradas em nível ordinal. As variáveis dessa pesquisa, referentes ao nível de conhecimento e à aplicação da gestão de custos, foram dispostas de forma ordinal.

Por fim, o resultado do coeficiente do Alfa de *Cronbach* foi de 0,8867. Conforme Campos *et al.* (2007), o coeficiente do Alfa de *Cronbach* pode ser utilizado para avaliar a consistência interna do método de coleta de dados empregado. Sendo assim, esse coeficiente consiste em examinar a confiabilidade nos dados coletados. Ainda, segundo Queiroz, Bergamo e Melo (2016) o coeficiente do Alfa de *Cronbach* pode ser considerado satisfatório quando apresenta um valor acima de 0,7.

4 RESULTADOS

4.1 Perfil do Respondente (Gestores)

Na Tabela 1 é demonstrada a frequência das características dos gestores das empresas de panificação entrevistadas.

Tabela 1

Frequência das características dos gestores das empresas de panificação

Gênero	Total (Q)
Masculino	11
Feminino	1
Total	12
Idade	Total (Q)
Entre 18 e 28 anos	2
Entre 29 e 39 anos	4
Entre 40 e 50 anos	2
Acima dos 50 anos	4
Total	12
Nível de Escolaridade	Total (Q)
Ensino Médio Completo	1
Ensino Superior Incompleto	1
Ensino Superior Completo	9
Outro	1
Total	12
Tempo de Atuação Profissional	Total (Q)
Menor que 5 anos	1
Entre 5 e 10 anos	2
Entre 11 e 15 anos	3
Acima de 15 anos	6
Total	12

Fonte: Elaboração própria (2020)

Em relação ao gênero dos respondentes das empresas panificadoras avaliadas, verificou-se que a maioria é representada pelo sexo masculino, compreendendo 91,7% do resultado, ao passo que, o sexo feminino representa apenas 8,3% dos respondentes. Sugere-se assim, que existe uma possível predominância do sexo masculino nos cargos que são responsáveis pelo processo gerencial das panificadoras.

No que diz respeito à idade dos respondentes, verificou-se que existe uma similaridade, visto que os respondentes pertencentes à faixa etária entre 29 e 39 anos, e acima dos 50 anos apresentam o mesmo percentual de 33,3%. Os respondentes que possuem uma faixa etária entre 18 e 28 anos, e entre 40 e 50 anos representam a mesma porcentagem de 16,7% em relação à amostra da pesquisa.

Sobre o nível de escolaridade, os resultados mostram que a maior parte dos gestores das empresas de panificação participantes da pesquisa possui o ensino superior completo, com um percentual de 75,1%. Já o número de indivíduos que têm apenas o ensino médio completo, ensino superior incompleto e outro (pós-graduação) tiveram a mesma porcentagem de 8,3%. Sendo assim, esses níveis de escolaridade representaram cerca de 24,9% da amostra. Desse modo, os resultados sugerem que pode existir certo nível de conhecimento formal dos gestores das empresas de panificação.

Com relação ao tempo de atuação profissional no setor de panificação, observou-se que a maioria dos gestores possui uma experiência profissional acima de 15 anos, correspondendo a um percentual de 50% dos respondentes. Em seguida, os gestores que têm um tempo de atuação profissional entre 11 e 15 anos é de 25%, enquanto os respondentes que possuem um tempo de atuação entre 5 e 10 anos no gerenciamento de empresas de panificação correspondem a 16,7%.

Por fim, os gestores com experiência profissional menor que 5 anos representam 8,3% da amostra, constituindo a categoria menos representativa do tempo de atuação profissional

dos gestores. Por meio dos resultados obtidos, pode-se sugerir que os gestores das empresas de panificação participantes da pesquisa apresentam ter experiência profissional e maturidade nas organizações, visto que a grande parte dos gestores possui um tempo de atuação profissional acima dos 10 anos.

4.2 Perfil das Empresas Participantes (Panificadoras)

Na Tabela 2 pode ser observada a distribuição das características das empresas de panificação entrevistadas.

Tabela 2
Frequência das características das empresas de panificação

Regime de Tributação	Total (Q)
Simplex Nacional	8
Lucro Presumido	3
Lucro Real Anual	1
Total	12
Faturamento Anual Bruto	Total (Q)
Menor ou igual a R\$ 360.000,00	5
Maior que R\$ 360.000,00 e menor ou igual a R\$ 4.800.000,00	6
Maior que R\$ 4.800.000,00 e menor ou igual a R\$ 300.000.000,00	1
Total	12
Quantidade de Empregados	Total (Q)
Até 19 empregados	8
De 20 até 99 empregados	4
Total	12
Tempo de Atuação da Entidade	Total (Q)
Entre 5 e 10 anos	2
Entre 11 e 15 anos	3
Acima de 15 anos	7
Total	12

Fonte: Elaboração própria (2020)

No tocante ao regime de tributação, pode-se notar que 66,7% da amostra são representados por empresas optantes do Simplex Nacional. Verifica-se que 25% das empresas são optantes do regime de Lucro Presumido, enquanto a porcentagem de 8,3% representa as empresas optantes pelo Lucro Real Anual. Nenhuma das empresas entrevistadas é optante pelos regimes de Lucro Real Trimestral e Lucro Arbitrado. Os resultados sugerem que a maior parte das empresas do setor de panificação pode ser considerada optante pelo regime de tributação do Simplex Nacional. Essas empresas ainda podem ser classificadas como micro ou pequenas empresas, visto que o regime de Simplex Nacional abrange apenas empresas com estes portes.

Com relação ao faturamento anual bruto das padarias, apenas uma pequena proporção da amostra (8,3%) possui um faturamento superior a R\$ 4.800.000,00 e inferior ou igual a R\$ 300.000.000,00. A maioria das empresas participantes (50%) apresentou um faturamento anual bruto maior que R\$ 360.000,00 e menor ou igual a R\$ 4.800.000,00. Por fim, a segunda maior representatividade foi das empresas que obtiveram um faturamento menor ou igual a R\$ 360.000,00 (41,7%).

No que se refere à quantidade de empregados, os resultados demonstram que 66,7% das padarias apresentam um número de até 19 funcionários, e que o percentual restante de 33,3% é composto de empresas que tem um quadro de 20 até 99 empregados.

Conforme a classificação do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) (2006) para identificar o porte das empresas com base na quantidade de funcionários, pode-se sugerir que a maioria das padarias que integram a amostra, ou seja, o percentual de 66,7%, é classificada como microempresa, enquanto as entidades consideradas de pequeno porte representam 33,3% da amostra.

Essa predominância de micro e pequenas empresas corroboram com o estudo da ABIP (2008 como citado em ABIP, 2009), que afirma que o setor de panificação é composto por uma percentagem de 96,3% de empresas de micro e pequeno porte. Sendo assim, segundo a classificação do SEBRAE (2006), que utiliza como critério a quantidade de empregados para definir o porte das empresas, a amostra pesquisada não apresenta nenhuma empresa de médio ou grande porte.

Em relação ao tempo de atuação da entidade de panificação no mercado, observou-se que a maior parte das padarias tem um tempo de funcionamento acima de 15 anos, que representa uma percentagem de 58,3%. Já as padarias que possuem um tempo de atuação entre 11 e 15 anos representam um percentual de 25% da amostra. Nota-se ainda que a menor parte das padarias atua no mercado entre 5 e 10 anos, configurando uma porcentagem de 16,7% restante da amostra. Assim, pode-se sugerir certo nível de amadurecimento e/ou experiência das empresas atuantes no setor de panificação, uma vez que as empresas apresentam um tempo de atuação no mercado acima de 10 anos.

Além disso, as empresas participantes são consideradas micro e pequenas empresas, tendo similaridade com o perfil das empresas estudadas por Lunardelli e Raupp (2018) e Santos *et al.* (2019).

4.3 Conhecimento e Aplicação da Gestão de Custos

Nesse subitem é mencionado o conhecimento da gestão de custos pelos gestores das empresas de panificação participantes. Foram analisadas as seguintes variáveis: (1) componentes básicos da gestão de custos; e (2) métodos sistemáticos da gestão de custos.

Os componentes básicos da gestão de custos são compostos pelos seguintes elementos: custo fixo, custo variável, custo direto, custo indireto, despesa fixa e despesa variável. Ao mesmo tempo, os métodos sistemáticos da gestão de custos são formados pelos seguintes integrantes: margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança, preço de venda e custos relevantes.

Ainda nesse subitem, aborda-se a aplicação da gestão de custos pelos gestores das panificadoras. Foram examinadas as seguintes variáveis: (1) nível de aplicação da margem de contribuição para identificar a contribuição de cada produto; (2) nível de aplicação da margem de contribuição para identificar a viabilidade dos produtos; (3) nível de aplicação do ponto de equilíbrio; (4) tipo de ponto de equilíbrio aplicado; (5) nível de aplicação da margem de segurança; (6) nível de aplicação do *mark-up*; (7) definição do método para a formação do preço de venda dos produtos; e (8) grau de aplicação dos custos relevantes que surgem diante da alternativas do processo gerencial da empresa.

Por meio da Tabela 3, pode-se observar de modo geral a quantidade dos gestores das empresas de panificação que afirmaram o seu nível de conhecimento sobre os componentes básicos da gestão de custos.

Tabela 3

Nível de conhecimento acerca dos componentes básicos da gestão de custos

	Desconheço	Pouco	Regular	Muito
Custo fixo	1	1	3	7
Custo variável	1	1	4	6
Custo direto	3	1	2	6
Custo indireto	3	1	4	4
Despesa fixa	0	1	5	6
Despesa variável	0	2	5	5

Fonte: Elaboração própria (2020)

Com base nos resultados, pode-se constatar que uma relevante quantidade das entidades estudadas apresenta certo nível de conhecimento acerca da gestão de custos, visto que essa relevante quantidade das panificadoras afirmou possuir muito conhecimento sobre os componentes da gestão de custos. Esse fato pode ser justificado pela necessidade do gestor de conhecer melhor os gastos incorridos nas suas atividades e, com isso, poder analisar e tomar decisões de modo certo.

Em seguida, a Tabela 4 expõe os resultados referentes ao grau de conhecimento dos gestores das panificadoras acerca dos métodos sistemáticos da gestão de custos.

Tabela 4

Grau de conhecimento a respeito dos métodos sistemáticos da gestão de custos

	Desconheço	Pouco	Regular	Muito
Margem de contribuição	1	3	4	4
Ponto de equilíbrio	2	1	6	3
Margem de segurança	1	3	5	3
Preço de venda	0	1	5	6
Custos relevantes	2	1	4	5

Fonte: Elaboração própria (2020)

Com base no exposto, por meio dos resultados pode-se sugerir que as empresas do setor de panificação apresentam um nível regular a respeito do conhecimento dos métodos sistemáticos da gestão de custos, visto que a maioria dos métodos obteve um maior percentual na classificação regular.

A Tabela 5 dispõe sobre a quantidade dos gestores das empresas de panificação que utilizam a gestão de custos.

Tabela 5

Nível de Aplicação da gestão de custos

	Não aplico	Pouco	Regular	Muito
Margem de contribuição para identificar a contribuição de cada produto	1	0	7	4
Margem de contribuição para identificar a viabilidade dos produtos	1	2	4	5
Ponto de equilíbrio	2	2	4	4
Margem de segurança	1	2	5	4
Mark-up	2	3	6	1
Custos relevantes	3	2	3	4

Fonte: Elaboração própria (2020)

No tocante ao nível de aplicação da MC para identificar a contribuição de cada produto, a maior parte dos gestores afirmaram utilizar de forma regular essa ferramenta, correspondendo a um percentual de 58,4%. Quanto aos gestores que utilizam muito esse método, consistem em uma porcentagem de 33,3% da amostra. A menor representatividade da amostra pertence aos gestores que não aplicam a MC para descobrir a contribuição de cada produto (8,3%).

Em relação ao nível de aplicação da MC para identificar a viabilidade dos produtos, a maioria dos gestores das empresas afirmaram que usam muito esse método para a referida finalidade (41,7%). Com um percentual de 33,3%, os gestores declararam que aplicam de forma regular. Posteriormente, os gestores que utilizam de modo pouco representam 16,7% da amostra. Por fim, uma porcentagem de 8,3% consiste em gestores que não aplicam esse meio. Os resultados sugerem, portanto, que as padarias empregam frequentemente a MC para verificar a viabilidade dos itens.

No que concerne ao nível de aplicação do PE, observou-se que os gestores que utilizam muito e regularmente representa a mesma proporção de 33,3% da amostra investigada. Por outro lado, um percentual de 16,7% representa os gestores que não aplicam o PE, como também esse mesmo percentual de 16,7% caracteriza aqueles que usam pouco esse recurso da gestão de custos.

Com relação ao nível de aplicação da MS, os gestores que indicaram aplicar de modo regular correspondem a 41,7% da amostra. No percentual de 33,3% estão os que alegam utilizar muito a MS. Já os gestores que afirmam aplicar pouco a MS constituem uma proporção de 16,7%, enquanto somente 8,3% representam os gestores que não aplicam a MS.

No que diz respeito ao grau de aplicação do *mark-up*, um significativo número dos gestores afirmou utilizar muito esse método sistemático da gestão de custos (50%). Quanto aos gestores que indicaram aplicar de forma regular o *mark-up*, eles correspondem ao percentual de 25%, enquanto os que não aplicam essa ferramenta para a formação do preço de venda consistem em uma porcentagem de 16,7%. Finalizando, a menor representatividade da amostra refere-se aos gestores que empregam muitíssimo o *mark-up*. Os resultados sugerem que a maioria dos gestores das empresas de panificação aplica frequentemente esse método sistemático para definir o preço de venda com o intuito de obter um melhor resultado.

A respeito do grau de aplicação dos custos relevantes que surgem diante das alternativas do processo gerencial da empresa, 33,3% da amostra indicaram aplicar muito os custos relevantes. Quanto aos gestores que declararam utilizar pouco ou não aplicam esse método, tem-se o mesmo percentual de 25%. Por fim, a minoria dos gestores entrevistados emprega de modo pouco os custos relevantes (16,7%).

Portanto, com base nos resultados expostos, sugere-se que um relevante número dos gestores aplica os métodos sistemáticos da gestão de custos. Uma justificativa que possivelmente explica esse resultado deve-se às necessidades da melhoria na lucratividade, da competitividade no mercado e da redução nos gastos da produção, visto que os métodos sistemáticos da gestão de custos podem ser considerados meios de atender e/ou resolver as necessidades anteriormente citadas.

4.4 Relações entre o Conhecimento e Aplicação da Gestão de Custos e o Perfil dos Gestores

Inicialmente foram analisadas as relações entre o conhecimento da gestão de custos e as características dos respondentes que participaram da pesquisa. De acordo com os resultados apresentados na Tabela 6, pode-se perceber que existem relações entre o nível de escolaridade dos gestores e o conhecimento relativo aos custos fixos, custo variável, custo direto e custo indireto. Quanto à relevância da correlação, verificou-se que as três respectivas variáveis do

conhecimento da gestão de custos possuem uma correlação moderada com o nível de escolaridade.

Tabela 6

Relações entre o Conhecimento da Gestão de Custos e o Perfil dos Gestores

Conhecimento da Gestão de Custos	Gênero	Idade	Nível de escolaridade	Experiência profissional
Custo fixo	0,540	-0,246	0,599*	-0,382
Custo variável	0,523	-0,309	0,580*	-0,230
Custo direto	0,424	-0,141	0,638*	-0,159
Custo indireto	0,411	-0,137	0,667*	-0,161
Despesa fixa	0,243	-0,097	0,153	-0,099
Despesa variável	0,142	0,106	0,263	-0,029
Margem de contribuição	0,319	-0,183	0,201	0,065
Ponto de Equilíbrio	0,000	0,047	0,247	0,120
Margem de segurança	-0,046	0,138	0,164	0,191
Preço de venda	0,235	-0,259	0,396	-0,252
Custos relevantes	0,091	-0,476	0,248	-0,121

Nota. Fonte: Elaboração própria (2020)

*. Correlação é significativa ao nível de 0,05

Percebe-se ainda que as correlações significativas se mostram de maneira positiva, demonstrando que essas relações são diretamente proporcionais. Desse modo, pode-se sugerir que à proporção que existe um maior nível de escolaridade, também existe um aumento no conhecimento da gestão de custos.

Constata-se que os gestores das empresas de panificação com maior grau de conhecimento formalizado possuem um maior nível de entendimento acerca da gestão de custos, pois, conforme Parente *et al.* (2009), os indivíduos com maior escolaridade podem demonstrar maior desempenho cognitivo que os indivíduos menos escolarizados.

Da mesma forma, foram investigadas as possíveis relações existentes entre a aplicação da gestão de custos e as características dos gestores das empresas de panificação. Conforme os resultados mostrados na Tabela 7, não existe correlação significativa entre o gênero, a idade, o nível de escolaridade e a experiência profissional do gestor e a aplicação da gestão de custos.

Tabela 7

Relações entre a Aplicação da Gestão de Custos e o Perfil dos Gestores

Aplicação da Gestão de Custos	Gênero	Idade	Nível de escolaridade	Experiência profissional
Margem de contribuição para identificar a contribuição de cada produto	0,149	-0,124	0,094	0,161
Margem de contribuição para identificar a viabilidade dos productos	0,370	-0,324	0,087	0,168
Ponto de equilíbrio	0,000	0,045	0,430	0,031
Margem de segurança	-0,370	0,023	-0,063	0,100
<i>Mark-up</i>	-0,188	-0,129	0,228	0,106
Custos relevantes	0,407	-0,294	0,375	0,185

Fonte: Elaboração própria (2020)

Os resultados sugerem independência da aplicação de custos e as características dos gestores das panificadoras. De acordo com os resultados apresentados por Callado, Miranda e Callado (2003), o nível de escolaridade não se apresentou estatisticamente dependente ou não exerce influência sobre a aplicação da gestão de custos da produção. Sendo assim, esse resultado da pesquisa dos autores citados anteriormente corrobora com o presente trabalho.

Da mesma maneira, os resultados apresentados podem sugerir uma semelhança com o estudo de Santos *et al.* (2019), pois os gestores das empresas de panificação que foram objeto de estudo das respectivas pesquisas não utilizavam ou aplicavam raramente a gestão de custos.

Portanto, percebe-se por meio dos resultados apresentados que o nível de escolaridade dos gestores das empresas do setor de panificação pode exercer influência no nível de conhecimento da gestão de custos. No entanto, não se apresentou nenhuma influência significativa entre a aplicação da gestão de custos com as características dos gestores das panificadoras.

4.5 Relações entre o Conhecimento e Aplicação da Gestão de Custos e o Perfil das Empresas Participantes (Panificadoras)

Também foram analisadas as possíveis relações entre o conhecimento acerca da gestão de custos e as características das padarias. Conforme os resultados demonstrados na Tabela 8, não existe correlação significativa entre o regime de tributação, o faturamento anual bruto, a quantidade de empregados e o tempo de atuação da empresa no mercado e as variáveis relacionadas ao conhecimento da gestão de custos.

Tabela 8

Relações entre o Conhecimento da Gestão de Custos e o Perfil das Panificadoras

Conhecimento da Gestão de Custos	Regime de tributação	Faturamento anual bruto	Quantidade de empregados	Tempo de atuação
Custo fixo	-0,345	-0,114	-0,288	-0,111
Custo variável	-0,284	-0,203	-0,223	0,086
Custo direto	-0,095	-0,073	-0,055	0,138
Custo indireto	-0,189	-0,026	0,054	-0,051
Despesa fixa	-0,206	-0,357	-0,114	0,055
Despesa variável	-0,316	-0,101	0,028	-0,149
Margem de contribuição	-0,013	-0,480	0,054	0,391
Ponto de equilíbrio	-0,014	-0,287	0,304	0,128
Margem de segurança	0,035	-0,393	0,323	0,332
Preço de venda	-0,100	-0,415	-0,166	0,213
Custos relevantes	0,131	-0,521	-0,133	0,328

Fonte: Elaboração própria (2020)

Por meio dos resultados apresentados na Tabela 5, sugere-se que as respectivas variáveis do conhecimento da gestão de custos estão mais associadas às características pessoais dos gestores das empresas de panificação, visto que os resultados apontam independência dos itens da gestão de custos e as características das empresas de panificação. Desse modo, constata-se que o conhecimento do tomador de decisão, no que se refere à gestão de custos, pode ser influenciado pelo seu nível de escolaridade, independentemente dos atributos das empresas de panificação.

Em seguida, foram investigadas as possíveis relações entre a aplicação da gestão de custos e as características das empresas de panificação. Os resultados são mostrados na Tabela 9.

Tabela 9

Relações entre a Aplicação da Gestão de Custos e o Perfil das Panificadoras

Aplicação da Gestão de Custos	Regime de tributação	Faturamento anual bruto	Quantidade de empregados	Tempo de atuação
Margem de contribuição para identificar a contribuição de cada produto	0,235	-0,486	0,292	0,427
Margem de contribuição para identificar a viabilidade dos produtos	0,080	-0,278	0,108	0,188
Ponto de equilíbrio	-0,149	-0,085	0,267	-0,021
Margem de segurança	-0,120	-0,251	0,434	-0,031
<i>Mark-up</i>	-0,095	-0,004	0,193	-0,096
Custos relevantes	-0,130	-0,145	0,079	0,245

Fonte: Elaboração própria (2020)

Com base nos resultados apresentados, pode-se observar que não foram encontradas relações entre a aplicação dos itens da gestão de custos e os atributos das empresas de panificação investigadas. Sendo assim, pode-se afirmar que as variáveis que caracterizam as empresas de panificações não influenciam na utilização da gestão de custos.

Portanto, considera-se que o regime de tributação, o faturamento anual bruto, a quantidade de empregados e o tempo de atuação da empresa no mercado não exercem influência no conhecimento e aplicação da gestão custos, visto que nenhuma das correlações entre as variáveis analisadas mostraram-se significativas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No atual cenário de grande concorrência no mercado vivenciado entre as empresas, faz-se necessário que estas possuam meios que proporcionem auxílio no seu gerenciamento e que, conseqüentemente, resultem em vantagens competitivas. Para isso, a gestão de custos proporciona informações que auxiliam o gestor no processo decisório acerca do planejamento, controle e desempenho das atividades.

Dessa forma, esse trabalho teve por objetivo investigar as ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos utilizadas pelos gestores das panificadoras da cidade de João Pessoa/PB para auxiliar o processo de tomada de decisão. Em vista disso, são demonstradas algumas considerações, mediante os objetivos específicos elencados inicialmente.

Com base nos resultados, pode-se concluir que a maioria das empresas de panificação situadas na cidade de João Pessoa/PB é caracterizada como microempresas. Tais empresas são optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional e ainda podem ser categorizadas como experientes, pois possuem um tempo de atuação no mercado superior a 15 anos.

Como também, a partir dos resultados pode-se concluir que as características dos gestores entrevistados possivelmente influenciam no conhecimento sobre a gestão de custos. Além disso, considera-se que o nível de escolaridade tem relevante relação com os componentes básicos da gestão de custos, apontando que o conhecimento acerca da gestão de custos pode ser diversificado de acordo com a escolaridade do gestor. Quanto à relação entre

a aplicação da gestão de custos e os atributos dos gestores das panificadoras, conclui-se que as características dos gestores não influenciam na utilização da gestão de custos.

Por fim, foi possível verificar a relação entre as características das empresas do setor de panificação e o conhecimento e aplicação da gestão de custos. Conclui-se que as características das empresas do setor de panificação possivelmente não influenciam no conhecimento e aplicação da gestão de custos, uma vez que nenhum atributo apresentou uma relevante relação com os componentes básicos e os métodos sistemáticos da gestão de custos.

Conclui-se então, a partir dos resultados da pesquisa, que o nível de escolaridade pode impactar o conhecimento dos gestores sobre a gestão de custos, e o conhecimento acerca da gestão de custos pode ser considerado um meio de entender melhor as situações cotidianas sobre os gastos ocorridos na produção das empresas de panificação. Dessa forma, o gestor que possui um satisfatório nível de conhecimento formal poderá ter entendimento sobre a gestão de custos para tomar decisões que resultem em diminuição dos gastos da produção, aumento da lucratividade e um eficiente controle das atividades da entidade.

Como recomendação para futuras pesquisas, sugere-se que seja entrevistado um maior número de empresas e também que sejam investigadas em outros setores do mercado as ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos utilizadas pelos gestores para auxiliar o processo de tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

- Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria - ABIP; Instituto Tecnológico de Alimentação, Panificação e Confeitaria - ITPC. (2019). *Indicadores da panificação e confeitaria 2018*. Brasília, DF: ABIP; ITPC.
- Associação Brasileira da Indústria da Panificação e Confeitaria - ABIP; Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE. (2009). *Estudo de Tendências - perspectivas para a panificação e confeitaria*. ABIP; SEBRAE.
- Beuren, I. M., Longaray, A. A., Raupp, F. M., Sousa, M. A. B. de, Colauto, R. D., & Porton, R. A. de B. (2013). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. 8. reimpressão. São Paulo: Atlas.
- Bornia, A. C. (2019). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. 3. ed. 8. reimpressão. São Paulo: Atlas.
- Braga, D. P. G., Braga, A. X. V., & Souza, M. A. (2010). Gestão de Custos, Preços e Resultados: um Estudo em Indústrias Conserveiras do Rio Grande do Sul. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, 13 (2), 20–35.
- Bruni, A. L., & Famá, R. (2019). *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel*. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- Callado, A. L. C., Machado, M. R., Callado, A. A. C., Machado, M. A. V., & Almeida, M. A. (2007). Custos e formação de preços no agronegócio. *Revista de Administração FACES*, Belo Horizonte, 6 (1), 52–61.
- Callado, A. L. C., Miranda, L. C., & Callado, A. A. C. (2003). Fatores associados à Gestão de Custos: um estudo nas micro e pequenas empresas do setor de confecções. *Revista Produção*, São Paulo, 13 (1), 64–75.

- Campos, J. A. D. B., Carrascosa, A. C., Loffredo, L. C. M., & Faria, J. B. (2007). Consistência interna e reprodutibilidade da versão em português do critério de diagnóstico na pesquisa para distúrbios temporomandibulares (rdc/tmd – eixo ii). *Revista Brasileira de Fisioterapia*, São Carlos, 11 (6), 451-459.
- Correia, M. V. de S. (2003). *Custos relevantes para tomada de decisões: um estudo no setor têxtil do segmento de fiação e tecelagem alagoano* (Dissertação de mestrado). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UnB, UFPB, UFPE, UFRN – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, PB, Brasil.
- Colpo, I., Medeiros, F. S. B., Amorin, A. L. W., & Weise, A. D. (2015). Análise do Custo-Volume-Lucro auxiliando na tomada de decisão: o caso de uma microempresa. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, Campo Limpo Paulista, 9 (3), 22-36.
- Garcia, E. A. da R., Soares, M. F., Almeida, S. R. de, & Moura, H. J. de. (2014). Formação de preço com o coeficiente de mark-up para as empresas tributadas pelo lucro real e com variáveis incidentes sobre o lucro. *Revista Mineira De Contabilidade*, Belo Horizonte, 2 (54), 26–33.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade Gerencial*. 14. ed. São Paulo: McGrawHill.
- Gil, A. C. (2019). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- Jiambalvo, J. (2013). *Contabilidade Gerencial*. 3. ed. 1. reimpressão. Rio de Janeiro: LTC.
- Leone, G. S. G. (2012). *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Lira, S. A., & Chaves Neto, A. (2006). Coeficientes de correlação para variáveis ordinais e dicotômicas derivados do coeficiente linear de Pearson. *Revista Ciência & Engenharia (RECIE)*, Uberlândia, 15 (1/2), 45–53.
- Lunardelli, G., & Raupp, F. M. (2018). Proposta de apropriação de custos em uma Panificadora de Pequeno Porte: um Estudo de Caso. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*. Disponível em <http://www.eumed.net/2/rev/oe1/2018/02/apropriacao-custos-panificadora.html> //hdl.handle.net/20.500.11763/oe11802apropriacao-custos-panificadora>. Acesso em: 03 jan. 2020.
- Machado, D. G., & Souza, M. A. (2006). Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, 2 (1), 42-60.
- Marion, J. C., & Ribeiro, O. M. (2018). *Introdução à contabilidade gerencial*. 3. ed. São Paulo: Saraiva.
- Martins, E. (2018). *Contabilidade de custos*. 11. ed. São Paulo: Atlas.

- Melo, M. A. de., Leone, R. J. G. (2015). Alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos: Um Estudo em Pequenas Empresas Industriais do Setor de Transformação. *Brazilian Business Review*, 12 (5), 83-104.
- Moraes, L. C., & Wernke, R. (2006). Análise custo/volume/lucro aplicada ao comércio de pescados. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, 1 (6), 81–101.
- Paiva, S. (2004). *Proposta de flexibilidade de formação de preços de venda no varejo: com Aplicação do ABC* (Dissertação de mestrado). Programa de Pós-Graduação em Engenharia, Arquitetura e Urbanismo da Universidade Metodista de Piracicaba, Faculdade de Engenharia de Produção, Arquitetura e Urbanismo Universidade Metodista de Piracicaba, Santa Bárbara d'Oeste, SP, Brasil.
- Parente, M. A. de M. P., Scherer, L. C., Zimmermann, N., & Fonseca, R. P. (2009) Evidências do papel da escolaridade na organização cerebral. *Neuropsicologia Latinoamericana [online]*, 1(1), 72-80.
- Queiroz, L. S., Bergamo, F. V. de M., & Melo, J. S. de. (2016). Validação de um modelo conceitual de experiência de compra online para consumidores brasileiros. *Revista Brasileira de Marketing*, 15 (4), 524–539.
- Rocha, I. C., Oliveira, A. M. de, Soares, F. I. L., Silva, G. V. da, Oliveira, A. M., Valdevino, R. Q. S., & Oliveira, M. C. S. de. (2019). A contabilidade de custos como ferramenta na formação do preço de venda em uma indústria em Panificação. *Brazilian Journal of Development*, Curitiba, 5 (9), 15957–15980.
- Santos, T. R. dos, Meirelles, I. G., Albuquerque, C. da S. S., Paula, R. V. B. de, Ribeiro, S. P., & Francisco, A. L. (2019). Precificação e a relação com a margem de contribuição nas decisões gerenciais: um estudo de caso. *Revista Brasileira de Administração Científica*, 10 (1), 89–100.
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE. *Nota metodológica para definição dos números básicos de MPE*. Brasília, DF: SEBRAE, 2006.
- Sindicato da Indústria de Panificação e Confeitaria do Estado da Paraíba (2019, outubro 10) Empresas associadas [Site]. Disponível em: <<http://www.sindicatodaindustria.com.br/sindipanpb/empresas/>>. Acesso em: 10 set. 2019.
- Silva, R. da, Scheren, G., & Wernke, R. (2019). Análise custo/volume/lucro aplicada em pequena transportadora de cargas. *Revista Capital Científico – Eletrônica*, Guarapuava, 17 (1), 5–20.
- Silvano, T. M., Policário, S. M., Neves, J. V. V., Oliveira, C. N., Bosco, M. R., & Deorce, R. B. (2018). Análise de custos de uma panificação caseira no Vale do Aço. In: Congresso Brasileiro de Custos, 25., 2018, Vitória. *Anais...* Vitória: Associação Brasileira de Custos.
- Souza, M., Schnorr, C., & Ferreira, F. (2011). Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do Rio Grande do Sul. *Revista de Contabilidade e Organizações*, São Paulo, 5 (12), 109-134.

- Teixeira, A. C. C. P., Assis Neto, A. G. de, & Ferreira, F. J. (2015). A Utilização de conceitos de custos e sua influência na decisão do preço de venda nas microempresas e empresas de pequeno porte. *REMIPE- Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco*, Osasco, 1 (2), 206-222.
- Zart, A. C. F., Zart, M. C., & Zanatta, J. M. (2018). Análise de custos de linha de produtos de confeitaria Em Uma Panificadora. *Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo*, Curitiba, 3 (2), 20-47.