



XXVIII Congresso Brasileiro de Custos
17 a 19 de novembro de 2021
- Congresso Virtual -



APLICAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL: A eclosão da epidemia da Covid-19 e o gerenciamento econômico de microempresa

Dijana Helena Diniz Costa Vieira (PUC Minas) - dijana.vieira@gmail.com

Armindo dos Santos de Sousa Teodósio (PUC Minas) - armindo.teodosio@gmail.com

Marinette Santa Fraga (UFJF e PUC MG) - marinettefraga@gmail.com

Resumo:

O gerenciamento em contextos de crise, como a gerada pela pandemia da COVID-19, colocam em xeque a continuidade dos negócios, trazendo ainda maior relevância para a gestão de custos, sobretudo aquela gestão que desenvolve indicadores essenciais para a viabilidade econômica das organizações. Devido à relevância da Contabilidade e Gestão de Custos para nortear os negócios e a eclosão da epidemia do COVID-19 no Brasil e no mundo, o presente estudo objetivou analisar a viabilidade econômica da empresa Mercearia A Ltda., localizada em Esmeraldas-MG, por meio da aplicação do Método de Custeio Variável. Utilizou-se como metodologia a pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, o estudo de caso e a pesquisa documental. O diagnóstico de campo foi o levantamento dos custos e das receitas relativos ao primeiro semestre de 2019 e ao primeiro semestre de 2020. A etapa seguinte foi alocá-los na estrutura do Método de Custeio Variável. Quanto aos resultados, a pesquisa alcançou o seu objetivo que era verificar a viabilidade econômica da empresa por meio desse método contábil. A necessidade de gerenciamento econômico surgiu devido à preocupação dos impactos da pandemia da COVID-19, sendo que o principal resultado revelou que a empresa, no ano de 2020, rendeu 40,70 vezes a mais quando comparada com a do primeiro semestre de 2019, uma vez que as vendas aumentaram, destacando-se o faturamento do segmento Alimentos. Em relação aos custos fixos, eles não alteraram, de maneira expressiva. O aumento dos custos dos produtos foi repassado para o consumidor final sem alteração da margem de contribuição.

Palavras-chave: *Método de Custeio Variável. Gestão de Custos. Micro e pequenas empresas.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

APLICAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL: A eclosão da epidemia da Covid-19 e o gerenciamento econômico de microempresa

RESUMO

O gerenciamento em contextos de crise, como a gerada pela pandemia da COVID-19, colocam em xeque a continuidade dos negócios, trazendo ainda maior relevância para a gestão de custos, sobretudo aquela gestão que desenvolve indicadores essenciais para a viabilidade econômica das organizações. Devido à relevância da Contabilidade e Gestão de Custos para nortear os negócios e a eclosão da epidemia do COVID-19 no Brasil e no mundo, o presente estudo objetivou analisar a viabilidade econômica da empresa Mercearia A Ltda., localizada em Esmeraldas-MG, por meio da aplicação do Método de Custeio Variável. Utilizou-se como metodologia a pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, o estudo de caso e a pesquisa documental. O diagnóstico de campo foi o levantamento dos custos e das receitas relativos ao primeiro semestre de 2019 e ao primeiro semestre de 2020. A etapa seguinte foi alocá-los na estrutura do Método de Custeio Variável. Quanto aos resultados, a pesquisa alcançou o seu objetivo que era verificar a viabilidade econômica da empresa por meio desse método contábil. A necessidade de gerenciamento econômico surgiu devido à preocupação dos impactos da pandemia da COVID-19, sendo que o principal resultado revelou que a empresa, no ano de 2020, rendeu 40,70 vezes a mais quando comparada com a do primeiro semestre de 2019, uma vez que as vendas aumentaram, destacando-se o faturamento do segmento Alimentos. Em relação aos custos fixos, eles não alteraram, de maneira expressiva. O aumento dos custos dos produtos foi repassado para o consumidor final sem alteração da margem de contribuição.

Palavras-chave: Método de Custeio Variável. Gestão de Custos. Micro e pequenas empresas.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 INTRODUÇÃO

O ano de 2020 foi marcado pelo surgimento da pandemia da COVID 19 que trouxe diversos impactos na gestão das empresas. Um deles foi a forma de gestão das micro e pequenas empresas, essas passaram a ter maior preocupação com a sobrevivência econômica. Nesse cenário, encontra-se as atividades do varejo. E nesse se inserem os pequenos empreendedores do ramo de mercearias.

A importância do varejo no cenário econômico brasileiro vem sendo cada vez mais reconhecida e destacada, conforme o portal *Advanced Financial Network* (ADVFN Brasil, 2019). Um dos fatores da relevância econômica do varejo no Brasil é o dele ser o gerador do maior número de empregos formais no país. Nos últimos anos, o setor representou números expressivos de crescimento e consistentes indicadores de modernização (ADVFN Brasil, 2019).

Contudo, o processo de abertura e fechamento de empresas varejistas é um dos grandes desafios para o país, com efeitos diretos sobre a competitividade, conforme destaca o Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC,

2018). De acordo com o último estudo do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2016) sobre a sobrevivência dessas empresas no Brasil, uma das causas indicadas para isso é que os empresários, ao gerirem o negócio, não fazem o acompanhamento rigoroso das receitas/despesas. Além disso, o estudo relatou que 31% dos empreendedores alegaram que os impostos, custos, despesas e juros são os principais motivos para que a empresa deixe de funcionar (SEBRAE, 2016).

O MDIC (2018) elucida que a legislação tributária vigente é uma das razões para o ciclo de vida curto dessas empresas, por representar elevados custos de conformidade e de comercialização que afetam o preço relativo dos produtos finais. Concomitantemente, essa complexidade dificulta a gestão financeira. Com isso, há chances de erros gerenciais não intencionais, que podem ser prejudiciais à saúde financeira das empresas (MDIC, 2018). Em especial, nas pequenas e micro empresas que carecem de profissionalização em seus planejamentos e na gestão econômica.

Outra variável que impactou o processo de abertura e fechamento de empresas varejistas brasileiras foi a pandemia da COVID-19. Conforme argumentam Ferreira Jr. & Rita (2020), as empresas e as cadeias globais de suprimentos podem ser abruptamente quebradas por um choque na saúde financeira e econômica. Eles explicam que o efeito simultâneo da crise sobre a demanda e a oferta das economias pode se transformar em uma combinação bastante lesiva para a economia, uma vez que os reflexos das falências das empresas e dos desempregos gerados no setor de serviços contaminarão a demanda por bens produzidos nos setores industrial e agrícola, que passarão a produzir menos aumentando o risco de desabastecimento (Ferreira Jr. & Rita, 2020).

Como tentativa de estimar os impactos da pandemia do COVID-19 na economia brasileira, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) criou a pesquisa “Pulso Empresa: Impacto da COVID-19 nas empresas” (IBGE, 2020). Na primeira quinzena de julho de 2020, os indicadores do “Pulso Empresa” revelaram que 44,8% das empresas em funcionamento reportaram que a pandemia teve um efeito negativo sobre a empresa, 46,8% indicaram diminuição sobre as vendas ou serviços comercializados, 38,6% informaram dificuldade para acessar fornecedores de insumos, matérias-primas ou mercadorias, 47,3% indicaram obstáculo para realizar pagamentos de rotina e que 34,8% das empresas em funcionamento adotaram pelo menos uma medida com apoio do governo (IBGE, 2020).

Belizário & Almeida (2020) corroboram ao dissertar que as pequenas e médias empresas encontram ao longo de sua existência algumas dificuldades internas e externas que, na maioria das vezes, as levam para um encerramento precoce de suas atividades operacionais. Nesse contexto, para superar problemas em situações de crise, as empresas podem avançar em sua Gestão de Custos, uma vez que elas dependem de uma gestão eficaz para manterem-se competitivas e continuarem vivas no mercado (Silva, Santos & Silva, 2016).

Cardoso e Beuren (2010) afirmam que a importância da Gestão de Custos se dá à medida que os gestores não necessitam apenas de informações para controle, mas, principalmente, informações que permitam que eles tenham uma visão holística do negócio que possa auxiliar no desempenho de diversas funções e adequações aos cenários econômicos. Contudo, Rocha (2020) faz uma ressalva da importância de voltar-se o olhar para a gestão cuidadosa de custos, pois eliminar custos de qualquer forma pode provocar prejuízos para a empresa que irão afetar as suas relações com funcionários, fornecedores e clientes.

Dada à relevância da Contabilidade e Gestão de Custos para nortear os negócios e a eclosão da epidemia do COVID-19 no Brasil e no mundo, o presente estudo objetivou analisar a viabilidade econômica da empresa Mercearia A Ltda., localizada em Esmeraldas-MG, por meio da aplicação do Método de Custeio Variável. Especificamente, foi necessário levar aos gestores da empresa o conhecimento desse método, identificar os custos/despesas e as receitas para mensurar a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio da empresa no primeiro semestre de 2019 e no de 2020, além de comparar os resultados obtidos em cada ano.

Para isso, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, tendo-se utilizado o método de estudo de caso para levantar todos os custos relativos ao período de análise, categorizando-os conforme o método de custeio aplicado e a partir dele e do faturamento apresentado, analisar a viabilidade econômica. Ressalta-se que a pesquisa encontra-se em desenvolvimento desde de 2020 para auxiliar a gestão da empresa durante a pandemia de forma a conhecer melhor os seus resultados.

O trabalho foi estruturado através de tópicos. O primeiro se refere à Gestão de Custos. O segundo discorre sobre o Método de Custeio Variável e o terceiro tópico aborda os conceitos de Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio. Posteriormente, apresentou-se a metodologia de estudo e, em seguida, as discussões e resultados da pesquisa, que denotam os desafios enfrentados por uma pequena empresa ao varejista no contexto da pandemia da COVID-19 no Brasil.

2 A GESTÃO DE CUSTOS: PERCURSO PELA CONTABILIDADE

A Contabilidade de Custos, segundo Schier (2006), derivou da Contabilidade Financeira e Geral, e era considerada como instrumento para resolver problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado das empresas, não sendo empregada como ferramenta gerencial de administração. Isso porque durante muito tempo se pensou que essa contabilidade referia apenas ao custeamento dos produtos e que servia somente às indústrias (Ferronato, 2015). Ao longo do tempo, segundo Martins (2018), a Gestão de Custos passou a ser encarada como parte da Contabilidade de Custos, por ter três funções relevantes: o auxílio ao planejamento, ao controle e a ajuda às tomadas de decisões.

No atual cenário globalizado, onde a disputa de mercado é acirrada, surgiu a Gestão Estratégica de Custos (GEC) para contribuir para que as empresas consigam assegurar a vantagem competitiva (Souza, Silva & Pilz, 2010). De acordo com Hansen e Mowen (2001), isso é possível à medida que as empresas utilizam os dados de custos para definir estratégias superiores aos dos concorrentes.

Embasando-se nessa assertiva, Souza et al. (2010), afirmam que é preciso reconhecer que há a necessidade de gerar informações contábeis que deem sustentação ao foco estratégico da empresa, cabendo à Contabilidade Gerencial cumprir esse papel. Isso porque as informações contábeis auxiliam com destreza a organização no planejamento e desenvolvimento de uma estratégia consistente, proporcionando um melhor direcionamento nas tomadas de decisões (Castro et al., 2018). E essas decisões estão em conexão com os métodos de custeamento utilizados para a alocação dos custos aos produtos finais e ao resultado almejado.

1.1 Método de Custeio Variável: identificação dos custos e alcance de resultados empresariais

Consoante aos pensamentos de Crepaldi (2017), a Gestão de Custos por meio da Contabilidade de Custos possibilita à empresa apurar o custo dos produtos/serviços vendidos. Essa averiguação dos custos pode ser feita por meio de diversos sistemas de custeio (Ribeiro, 2015). Para Martins (2018), custeio significa apropriação de custos.

Leone (2009) explica que um método de custeio fornece informações para avaliar os desempenhos dos diferentes setores, controlar os custos, diagnosticar as disfunções, falta de equilíbrio, desperdícios, e com isso, permite que planos de melhorias sejam traçados para a tomada de decisão. Assim, existem diversos tipos de custeios, como: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão e Custeio Baseado em Atividades (Zahaikevitch, Matos & Gapinski, 2013). Para atender os objetivos deste trabalho, procedeu-se ao discernimento apenas do Método de Custeio Variável.

Segundo Vartanian (2000), o Método de Custeio Variável é aquele que leva aos objetos de custeio somente os custos e despesas variáveis, custos e despesas fixas são levados integralmente ao resultado. Martins (2018) defende essa mesma concepção, ao afirmar que nesse método de custeio só são apropriados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão os custos variáveis.

Quanto à classificação dos custos em fixos e variáveis, o SEBRAE (2020) explica que os custos variáveis são aqueles que variam proporcionalmente conforme a quantidade produzida ou vendida e os custos fixos são os gastos que não alteram em função da quantidade produzida e vendida. Os custos fixos, nesse tipo de custeio, são distribuídos aos produtos por meio de critérios de rateio, que contêm, em maior ou menor grau, a arbitrariedade (Crepaldi & Crepaldi, 2017).

No que se refere às vantagens, o custeio variável é aproveitado pela administração com sucesso, em casos como descobrir quais produtos, linhas de produtos, departamentos, territórios de vendas, clientes e outros segmentos (ou objetos) são lucrativos (Leone & Leone, 2010). Isso porque, esse método fornece melhores sinais no que diz respeito ao desempenho da empresa e concede informações úteis para a tomada de decisão da gestão (Hansen & Mowen, 2001). Complementarmente, Martins (2018) salienta que ele propicia rapidamente essas informações vitais à empresa.

Para Crepaldi e Crepaldi (2017), o método de custeio variável é válido devido ao fato dos custos fixos se manterem constantes em relação às vendas ou produção dos produtos. Isso possibilita identificar de forma específica o que está sendo realmente absorvido pelo produto, tornando a utilização do método indispensável para a administração da empresa, devido à exatidão da alocação dos custos aos produtos e também, por indicar a real rentabilidade de um produto (Oliveira, Silva, Silveira, Dourado & Donzelli, 2015).

Todavia, esse sistema não atende aos princípios fundamentais de contabilidade e não é aceito pelas autoridades fiscais, sendo que o método de custeio legalmente aceito no Brasil é o Custeio por Absorção (Leone & Leone, 2010). Dado o exposto, sua utilização é limitada à contabilidade para efeitos internos da empresa (Crepaldi & Crepaldi, 2017).

Ao que diz respeito à estrutura de cálculo do Método de Custeio Variável, é importante que o mesmo seja aplicado corretamente para não invalidar os valores da Margem de Contribuição, e conseqüentemente do Ponto de Equilíbrio. Para isso, é imprescindível ter domínio dessa estrutura de custos, sendo o esquema apresentado na Figura 1.

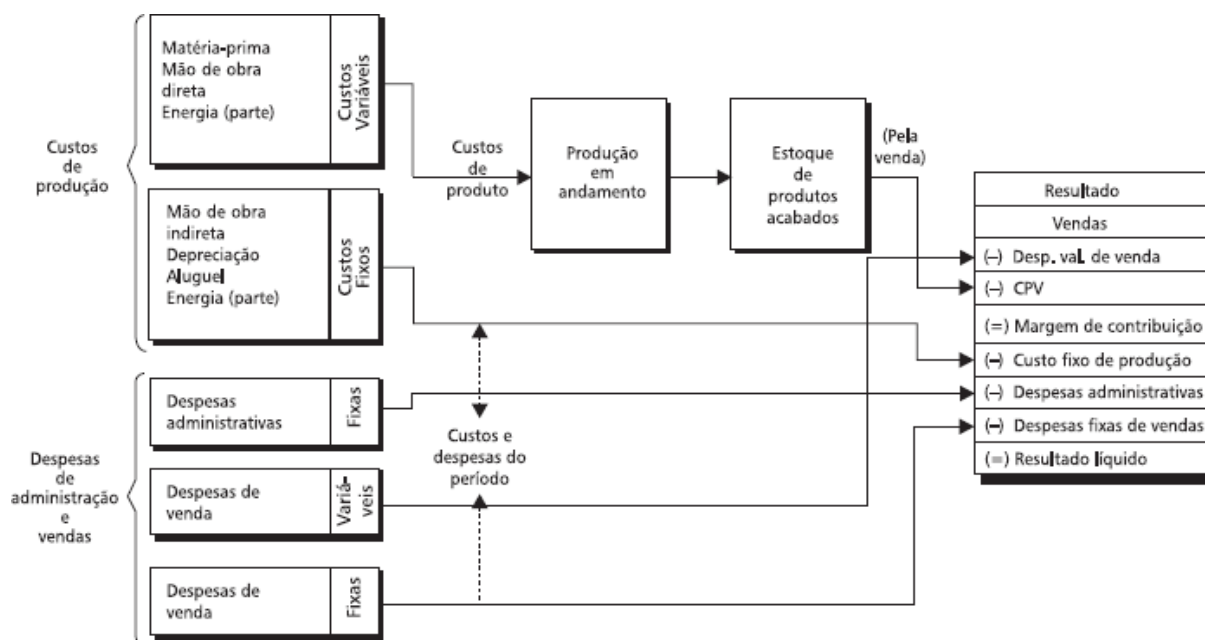


Figura 1. Esquema de Custeio Variável

Fonte: Crepaldi, S. A. & Crepaldi, G. S. (2017). Contabilidade gerencial: teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p.187. E-book.

Um ponto relevante é o Custo dos Produtos Vendidos (CPV), no caso das indústrias, que é resultante do somatório do estoque inicial com os custos variáveis com matéria prima (insumos), mão de obra direta e energia (gastos gerais de fabricação) menos o estoque final, ou seja, todos os custos variáveis envolvidos no processo de produção (Crepaldi & Crepaldi, 2017). Quando se trata de empresas comerciais, deve-se levantar o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), que é dado pela equação matemática:

$$\text{CMV} = \text{ESTOQUE INICIAL} + \text{COMPRAS DE MERCADORIAS} - \text{ESTOQUE FINAL}$$

Outra questão indicada pelo esquema é a importância que a Margem de Contribuição exerce sob o Resultado Líquido, ou seja, para o negócio ter lucro a margem tem que ser positiva e ser maior que o total dos custos fixos. No geral, observa-se que o cálculo do Método de Custeio Variável é simples, mas exige domínio do profissional quanto à classificação dos custos e despesas em variáveis ou fixos. Outros fatores gerenciais relevantes pela gestão é a determinação da Margem de Contribuição e do Ponto de Equilíbrio, indicadores utilizados por investidores para a continuidade empresarial.

1.2 Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio

Uma das vantagens na aplicação do Método de Custeio Variável é o imediatismo na informação da Margem de Contribuição (Leone & Leone, 2010). De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2017), em termos de produto, a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis. Para Martins (2018) a Margem de Contribuição por Unidade é a diferença entre o preço de venda e o Custo Variável de cada produto, sendo a Margem de Contribuição Total a margem de contribuição unitária multiplicada pela quantidade total produzida/ vendida.

Conforme Crepaldi e Crepaldi (2017) a análise da margem de contribuição é um dos instrumentos que os gerentes usam para tomar decisões, pois os auxiliam a definir a linha de produção; a avaliar alternativas de produção e marketing, por exemplo; decidir as estratégias de preço, serviços ou produtos; e avaliar o desempenho da empresa e dos funcionários.

Ao ter conhecimento do valor da Margem de Contribuição, é possível encontrar o *break-even point* (ponto de equilíbrio), que se refere ao nível de venda em que não há lucro nem prejuízo, ou seja, em que os custos totais são iguais às receitas totais (Crepaldi & Crepaldi, 2017). Silvio e Guilherme (2017) em seus estudos indicaram três maneiras de analisar o ponto de equilíbrio. A primeira delas, segundo eles, é o Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC), que corresponde à quantidade que equilibra a receita total com a soma dos custos e despesas relativos aos produtos vendidos. O valor do PEC, em quantidades, é dado pela divisão dos custos fixos pela margem de contribuição unitária monetária; já o valor monetário é dado pela divisão dos custos fixos pelo percentual que a margem de contribuição unitária representa do preço de vendas (Martins, 2018).

O segundo é o Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF) que se refere à quantidade que iguala a receita total com a soma dos custos e despesas que representam desembolso financeiro para a empresa (Crepaldi & Crepaldi, 2017). Nesse caso, os autores ressaltam que os encargos da depreciação são excluídos por não indicar desembolsos financeiros. O autor Martins (2018), informa que o cálculo do PEF, em quantidades, é dado pela divisão dos custos fixos menos depreciação, amortização e exaustão pela margem de contribuição unitária.

Por fim, Crepaldi e Crepaldi (2017) mencionam o Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) que corresponde à quantidade que iguala a receita total com a soma dos custos e despesas acrescidos do Custo de Oportunidade (CO), isto é, a lucratividade mínima esperada pelo investidor. Esse ponto de equilíbrio, em quantidades, resulta da divisão dos custos fixos mais lucros desejados pela margem de contribuição unitária (Martins, 2018).

Considerando a segregação dos custos fixos e variáveis para encontrar a Margem de Contribuição e o Ponto de Equilíbrio, percebe-se que a Gestão de Custos utilizando as ferramentas da Contabilidade de Custos fornece os dados básicos para a análise econômica de uma empresa (Brunstein, 2005). Segundo Brunstein (2005), esta análise desenvolve estudos para obtenção e interpretação de dados do ambiente externo e interno à empresa, tais como estudos de mercados, pesquisa e coleta de elementos da estrutura de custos e das condições internas das operações.

Conforme Brunstein (2005) e Stark (2007) é possível verificar a rentabilidade dos produtos e das atividades operacionais mediante o cálculo da Margem Semibruta de Contribuição (MSBC) ou pela Margem Bruta de Contribuição (MBC). A Margem Semibruta de Contribuição, de acordo com Brunstein (2005), deriva-se da diferença entre a MBC e os custos ou despesas fixas próprias (quando a empresa

possui várias fábricas e estas operam com relativo grau de autonomia, existem custos e despesas fixas próprias e identificadas em cada fábrica; além dos custos com a administração geral).

Ainda em conformidade com Brunstein (2005), o resultado operacional será obtido pela diferença entre as somas das MBC e MSBC de produtos e atividades e os custos e as despesas fixas gerais comuns. Se o resultado for positivo, a produção do produto é viável, caso o resultado seja nulo ou negativo, a produção do produto não traz benefícios à empresa, ou seja, não gera lucro (Stark, 2007).

Por fim, a natureza, a constituição e o comportamento dos custos em relação ao nível de atividades e seu ótimo técnico são aspectos essenciais da rentabilidade dos produtos e elementos-chave na competitividade das empresas (Brunstein, 2005). Sendo que essa competitividade sofre e recebe influências nos períodos de crises, como por exemplo, a crise econômica advinda do COVID-19.

3 METODOLOGIA

Para a realização da pesquisa, foram analisadas as informações financeiras e contábeis da Mercearia A, localizada na cidade de Esmeraldas/M.G., dos primeiros semestres de 2019 e 2020. Os dados foram objeto de análise qualitativa. Quanto aos fins, a pesquisa foi descritiva e adotou os métodos de pesquisa estudo de caso e pesquisa documental. O trabalho interpretou e analisou a estrutura de custos da empresa, objetivando coletar dados e informações consistentes para alcançar o seu objetivo geral.

As técnicas utilizadas para a coleta de dados foram à pesquisa documental e a entrevista. Segundo a Associação Brasileira de Normas Técnicas 6023 (2002 como citada em Lima, 2009), a pesquisa documental é considerada como qualquer suporte que contenha informação registrada, formando uma unidade, que possa servir para consulta, estudo ou prova. Nesta pesquisa, ela foi feita por meio da análise dos relatórios financeiros e contábeis da empresa, como também das informações contidas no controle de caixa.

Segundo Marconi e Lakatos (2017), a entrevista é uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica; que proporciona ao entrevistador, oralmente, a informação necessária. Sendo assim, ela teve um roteiro de entrevista previamente estabelecido e tencionou a obtenção das informações sobre a empresa e os dados financeiros que não constam nos seus relatórios e registros. A formalização da entrevista consistiu em 14 perguntas e a entrevistada foi à proprietária Mariana, no dia 24 de setembro de 2020. Ela não foi gravada, atendendo ao pedido da entrevistada.

O método de análise de dados baseou-se em técnicas qualitativas. Desse modo, primeiro reuniram-se os dados coletados em planilhas do Excel para registrar e identificar as vendas, os custos e despesas fixas e os custos e despesas variáveis. Posterior a essa segregação das informações, elas foram agrupadas na estrutura do Método de Custeio Variável (Figura 1). Paralelamente, analisou-se de forma interpretativa o conteúdo da entrevista que complementa os dados coletados visando compreender como os gestores lidam com a Gestão de Custos na empresa. Por fim, essas informações foram analisadas e interpretadas com o intuito de determinar a viabilidade econômica do negócio.

4 ESTUDO DE CASO: Viabilidade Econômica da Mercearia A

A microempresa Mercearia A localizada em Esmeraldas – MG foi fundada no ano de 1980, por dois irmãos, Mauro e Jairo. Pouco tempo depois de abrirem o comércio, Jairo se desligou da mesma, e Mauro deu continuidade aos negócios. Atualmente, ele divide as cotas da empresa com a sua esposa Fátima e a sua filha Mariana. Portanto, é uma empresa familiar, cuja atividade principal exercida por eles é: comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios. Sendo que nenhum dos sócios possui formação acadêmica na área em que atuam.

Para auxiliá-los na execução das atividades eles contam com três funcionários, que são supervisionados pelos sócios. Ao que diz respeito às tomadas de decisão, é incumbência do Mauro e da Fátima, as decisões financeiras e cabe a Mariana as decisões quanto à compra de mercadorias e gerenciamento do estoque.

No que concerne à gestão das entradas e saídas de mercadorias e recursos financeiros, eles contam com o auxílio do programa de caixa DMaster. Contudo, não analisam os relatórios gerados pelo sistema com o intuito de verificar o desempenho da mercearia, ou seja, se teve lucro ou não.

As outras áreas da empresa são administradas pelos três proprietários, em conjunto. Quanto ao marketing, eles contam com o auxílio do Maurício, que também é filho do casal, pois ele possui formação acadêmica na área. Além disso, ele dá suporte a eles nas questões que envolvem o sistema DMaster.

Nos quesitos financeiros, eles contam com o apoio da sua outra filha, Marina. Ela dá assistência para a realização dos pagamentos de boletos e também no atendimento ao cliente. Por se tratar de uma empresa familiar, o ambiente interno é bastante informal, não havendo um eficaz controle gerencial e um conhecimento da viabilidade econômica do negócio. Com o surgimento da pandemia, a preocupação na gestão econômica e financeira tornou prioridade. As dificuldades de conhecimento específicos e gerenciais surgiram entre os gestores. Dessa forma, os mesmos aceitaram participar da presente pesquisa, a qual pretende-se dá continuidade.

1.3 Apresentação dos dados coletados na entrevista

O questionário da entrevista conteve 14 questões e foram respondidas pela Mariana. A primeira pergunta objetivou saber quem era o responsável pelas decisões financeiras da empresa e qual era sua opinião sobre elas. Mariana informou que são os seus pais que decidem sobre as questões financeiras e que ela considera “necessária para aquele momento”.

Em seguida, perguntou-se sobre o regime tributário que a Mercearia A está inserida, e ela informou que é o Simples Nacional. Complementarmente, aproveitou-se o momento para questionar sobre o auxílio do contador, e segundo Mariana, apesar da empresa possuir um contador, o mesmo não auxilia na gestão financeira e na apuração dos custos da empresa. Ela completou que ele é responsável pelo lançamento das notas fiscais na base da Receita Federal, emissão da guia do Simples Nacional e questões trabalhistas.

Quando indagada sobre a elaboração do preço de venda dos produtos, a entrevistada informou que o preço de venda é formulado através do preço de custo da mercadoria mais uma margem de lucro, que varia de 15% a 50% dependendo do produto e da sua saída. Já sobre o cálculo dos custos, ela relatou que são

determinados com base na nota fiscal e pelos impostos que são cobrados em cima de cada produto, ou seja, as informações consideradas como custos dos produtos são o valor de compra de cada mercadoria e os impostos embutidos em cada produto.

Após perguntou a ela se ela considerava o registro dos custos importante e o porquê, bem como se eles faziam esse registro. Ela disse: “Sim, com ele que manteremos a margem de lucro correta. Não registramos”. Dado isso, buscou-se saber como eram feitos os controles gerenciais e a frequência dos mesmos. Mariana disse que os controles gerenciais da mercearia são feitos através do sistema e são realizados a cada seis meses. Ela comentou também que possuem um controle básico, que consiste em lançar as compras de mercadorias no sistema e dar baixa no estoque, quando vendem. Nessa pergunta, ela explicou melhor a fala citada acima, informando que eles sabem os valores que saem e que entram no caixa, porém não analisam essas informações para programar compras e pagamentos.

Em seguida, perguntou se ao final do mês é feita alguma análise de custos e receitas para identificar o lucro, como e o que fazem com as informações encontradas. Contudo, ela respondeu que não é feito nenhuma análise com esse objetivo. Também informou que a empresa já passou por dificuldades financeiras, e que a mesma foi decorrente da crise econômica brasileira que impactou negativamente nas vendas. Para solucionar o problema, segundo a proprietária, eles buscaram reduzir os gastos da empresa em longo prazo.

Quando questionada se o negócio foi afetado pela pandemia do COVID-19 e os impactos causados, ela disse: “não sofremos muito com os efeitos da pandemia, mas houve aumento nos custos das mercadorias e aí tivemos que reajustar os preços de vendas dos produtos”.

1.4 Aplicação do Cálculo da Viabilidade Econômica

Primeiramente foi realizado o levantamento das receitas, dos custos e despesas fixas e dos custos e despesas variáveis, no primeiro semestre de 2019 e 2020. Ressalta-se que o faturamento e os custos e despesas variáveis foram separados por segmentos. As denominações desses segmentos foram definidas de acordo com a classificação fornecida pelo Sistema DMaster, que é o utilizado pela empresa. Segundo o programa, a Mercearia A atua em 15 segmentos, são eles: alimentos; artigos de piscina; bebidas; calçados; frios; higiene; hortifrúti; limpeza; materiais de escola; perfumaria; pesca; ração; serviços; utilidades; e utilitário.

No primeiro semestre de 2019 a empresa faturou R\$ 450.758,24, sendo que o mês que alcançou o maior total de vendas foi março, R\$ 97.833,59. O segmento que representou a maior parcela do faturamento foi Alimentos, 32,38%. Quanto ao faturamento do primeiro semestre de 2020, totalizou R\$ 604.837,40. O total de vendas mais expressivo foi no mês de abril, porque a empresa faturou R\$ 125.855,09. Novamente, o segmento Alimentos foi o que obteve a maior parcela, 33,76%.

Em relação aos custos e despesas fixos foram considerados: água, contabilidade, depreciação, empréstimos, energia elétrica, encargos sociais e trabalhistas, IPTU, IPVA, DPVAT, TRLAV, manutenção de veículos e combustível, salários, pró-labore, tarifas bancárias, alvará sanitário, alvará de funcionamento, aluguel da máquina de cartão, telefonia/internet e plano de saúde. Nos seis primeiros meses de 2019 eles totalizaram R\$ 137.353,49. No primeiro semestre de 2020 corresponderam a R\$137.350,22. Notou-se que nos dois semestres

estudados, o Custo da Mercadoria Vendida representou mais de 80% do valor total semestral dos custos variáveis, seguido do Simples Nacional, do valor descontado da venda no cartão de débito e do valor descontado da venda do cartão de crédito.

Quanto aos custos e despesas variáveis da Mercearia A verificou-se que são: Custo Mercadoria Vendida (CMV), Simples Nacional (Alíquota 10,70%), Valor descontado da venda no cartão de crédito e Valor descontado na venda do cartão de débito. Nos primeiros semestres de 2019 e 2020, o total foi de R\$ 312.141,94 e R\$ 416.087,87, respectivamente. Foi constatado também, que os três custos fixos que correspondem a maior parcela nos períodos estudados são, respectivamente, os empréstimos, os salários e a contabilidade. Eles representam mais de 50% dos custos e despesas fixas totais. Nesse campo, o valor da depreciação foi nulo em função da inconsistência de dados. Ao rever os documentos da empresa e consultar os proprietários, não foram identificados os valores e data de compra dos materiais. Por essa razão, foi decidido não informar nenhum valor aproximado. Os demais valores dos custos e despesas fixas foram fornecidos pelos proprietários, já que não arquivam ou registram esses dados, como observado na resposta da pergunta seis da entrevista.

Conforme o esquema de Método de Custeio Variável de Crepaldi e Crepaldi (2017), descrito na Figura 1, foi realizado a apuração do resultado econômico da Mercearia A, apresentando-a por mês e por semestre, como pode ser observado nas Tabelas 1 e 2.

Tabela 1

Apuração do Resultado da Mercearia A no 1º semestre de 2019

Período	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Total Semestral
Vendas	R\$ 71.886,84	R\$ 67.008,57	R\$ 97.833,59	R\$ 69.609,26	R\$ 72.713,19	R\$ 71.706,79	R\$ 450.758,24
(-) Despesas variáveis de Vendas	R\$ 8.197,08	R\$ 7.656,25	R\$ 11.034,50	R\$ 7.890,99	R\$ 8.211,27	R\$ 8.075,80	R\$ 51.065,88
(-) CMV	R\$ 41.495,06	R\$ 38.631,87	R\$ 57.631,71	R\$ 40.197,01	R\$ 41.982,33	R\$ 41.138,06	R\$ 261.076,05
(=) Margem de Contribuição	R\$ 22.194,70	R\$ 20.720,45	R\$ 29.167,38	R\$ 21.521,26	R\$ 22.519,59	R\$ 22.492,93	R\$ 138.616,30
(%) Margem de Contribuição	30,87%	30,92%	29,81%	30,92%	30,97%	31,37%	30,75%
(-) Custos e Despesas Fixas	R\$ 23.361,35	R\$ 22.662,98	R\$ 23.340,22	R\$ 22.662,98	R\$ 22.662,98	R\$ 22.662,98	R\$ 137.353,49
(=) Resultado Líquido	-R\$ 1.166,65	-R\$ 1.942,53	R\$ 5.827,16	-R\$ 1.141,72	-R\$ 143,39	-R\$ 170,05	R\$ 1.262,81

Fonte: Elaborada pelos autores.

Tabela 2

Apuração do Resultado da Mercearia A no 1º semestre de 2020

Período	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Total Semestral
Vendas	R\$ 79.917,61	R\$ 80.967,37	R\$ 105.048,41	R\$ 125.855,09	R\$ 111.789,14	R\$ 101.259,78	R\$ 604.837,40
(-) Despesas variáveis de Vendas	R\$ 9.002,90	R\$ 9.059,76	R\$ 11.783,50	R\$ 14.263,61	R\$ 12.737,25	R\$ 11.705,21	R\$ 68.552,22
(-) CMV	R\$ 45.814,35	R\$ 46.645,94	R\$ 60.724,96	R\$ 71.861,11	R\$ 64.209,23	R\$ 58.280,06	R\$ 347.535,65
(=) Margem de Contribuição	R\$ 25.100,36	R\$ 25.261,67	R\$ 32.539,95	R\$ 39.730,37	R\$ 34.842,65	R\$ 31.274,52	R\$ 188.749,53
(%) Margem de Contribuição	31,41%	31,20%	30,98%	31,57%	31,17%	30,89%	31,21%
(-) Custos e Despesas Fixas	R\$ 23.293,73	R\$ 22.674,95	R\$ 23.356,69	R\$ 22.674,95	R\$ 22.674,95	R\$ 22.674,95	R\$ 137.350,22
(=) Resultado Líquido	R\$ 1.806,63	R\$ 2.586,72	R\$ 9.183,26	R\$ 17.055,42	R\$ 12.167,70	R\$ 8.599,57	R\$ 51.399,31

Fonte: Elaborada pelos autores.

Ao que diz respeito à Margem de Contribuição no 1º semestre de 2019, observou-se que o mês de junho teve a maior margem de contribuição, 31,37%. A segunda maior margem foi no mês de maio, seguido dos meses de abril, fevereiro, janeiro e março, nessa ordem. A margem de contribuição mais expressiva, no 1º semestre de 2020, foi no mês de abril (31,57%), seguida das margens dos meses de janeiro, fevereiro, maio, março e junho.

Embasando-se na afirmação de Stark (2007) quanto à viabilidade econômica de uma empresa, nota-se que no primeiro semestre de 2019 a empresa só foi viável

no mês de março. Porém, ao analisar o resultado total do semestre ela rendeu R\$ 1.262,81, o que indica que foi viável. A razão para isso é o desempenho no mês de março, que compensou o resultado negativo dos demais meses. Quanto aos seis primeiros de 2020, houve uma elevação do valor do resultado líquido, sendo que em abril atingiu o maior resultado, R\$ 17.055,42. Portanto, nesse semestre a Mercearia A foi viável economicamente em todos os meses, totalizando R\$ 51.399,31 de resultado líquido.

A parte final do Cálculo de Viabilidade Econômica da Mercearia A consistiu em determinar o Ponto de Equilíbrio, que é o nível de venda em que não há lucro nem prejuízo (Crepaldi & Crepaldi, 2017). Desse modo, foi calculado o Ponto de Equilíbrio Contábil, o Ponto de Equilíbrio Econômico e o Ponto de Equilíbrio Contábil dos dois períodos analisados. Os valores correspondentes ao PEC nos primeiros semestres de 2019 e 2020, foram de R\$ 445.971,36 e R\$ 440.238,90. Em relação aos PEF desses semestres, em 2019 foi de R\$ 445.971,36 e em 2020 de R\$ 445.971,36. Para o cálculo do PEE, foi considerado como lucro desejado, 15%, que conforme a proprietária Mariana, é a margem mínima de lucro esperada por eles. Como resultados, o Ponto de Equilíbrio Econômico em 2019 foi de R\$ 847.990,38 e em 2020 de R\$847.976,87.

Em 2019, constatou que o valor do PEC foi superior ao faturamento, exceto em março, revelando quanto que a empresa deveria ter vendido a mais para obter lucro e nem prejuízo. No terceiro mês a empresa ultrapassou o ponto de equilíbrio em R\$ 19.545,53. Os resultados do PEF são idênticos ao do PEC, em função, da ausência de informações sobre a depreciação, amortização e exaustão. Por essa razão, a análise dos resultados é igual a do Ponto de Equilíbrio Contábil. Quanto ao PEE, que revela quanto à empresa deve vender para atingir a margem de lucro de 15%, notou-se um déficit significativo entre o esperado e o realizado. Isso porque em todos os meses o faturamento foi inferior ao Ponto de Equilíbrio Econômico.

No primeiro semestre de 2020, percebeu-se que a empresa superou o total de vendas, em todos os meses, para atingir o Ponto de Equilíbrio Contábil e Financeiro, e por essa razão a margem de contribuição foi positiva e maior que zero. Também notou que ela não atingiu em nenhum mês o Ponto de Equilíbrio Econômico, o que possibilitou concluir que ela não obteve a margem de lucro estipulada.

Ao compilar os dados coletados na entrevista e os gerados pela aplicação do Método de Custeio Variável, inferiu que a falta de registro dos custos foi um fator complicador para a veracidade das informações dadas, o que enfatiza ainda mais a importância desse controle para o gerenciamento eficaz das finanças empresariais. E também para possibilitar manter a margem de lucro correta, como foi dito pela proprietária da empresa durante a entrevista. Todavia, eles não fazem esse monitoramento dos custos, mesmo possuindo um sistema de caixa que possui todas as funcionalidades para realizar um controle adequado.

Na entrevista a proprietária informou que eles buscaram reduzir os gastos da empresa em longo prazo, e com base nos dados coletados, nota-se que os gastos alteraram pouco nesse período analisado. Quanto aos impactos da COVID-19 na empresa, o aumento das vendas do primeiro semestre de 2020 foi perceptível. O mês que mais faturou foi Abril, período no qual foi imposto o isolamento social, e o segmento que representou a maior parte da parcela das vendas foi o setor alimentício. Além disso, o resultado líquido da empresa foi positivo em todos os meses, comprovando a fala proprietária na entrevista, sobre a mercearia não ter sido

muito impactada pela pandemia e que apenas reajustaram os preços de vendas dos produtos conforme o aumento dos mesmos.

Concluiu que no primeiro semestre de 2020 as vendas aumentaram em relação às do mesmo período em 2019. Além disso, observou que o segmento Alimentos continuou representando a maior parcela do total de vendas, porém houve um aumento significativo em 2020. Notou-se ainda que, os custos não modificaram consideravelmente de um período para o outro, o que confirmou a fala da proprietária sobre aplicar a mesma margem de lucro no preço de venda dos produtos, sem reduzi-las. Quanto à viabilidade econômica, a empresa rendeu 40,70 vezes a mais comparada com a do primeiro semestre de 2019.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para lidar com essas situações exógenas e dar continuidade aos negócios, registrar e estudar os custos são tarefas essenciais, por permitir o entendimento da viabilidade das mesmas. Por isto, é importante utilizar as ferramentas adequadas e compatíveis com as características da empresa e particularidade de cada organização.

O presente estudo propôs analisar a viabilidade econômica da empresa Mercearia A Ltda., localizada em Esmeraldas-MG, por meio da aplicação do Método de Custeio Variável. O objetivo foi alcançado, uma vez que, a pesquisa evidenciou a aplicabilidade do Método de Custeio Variável para analisar a viabilidade econômica de uma microempresa e demonstrou a importância do registro de todos os custos da empresa, para maior veracidade das informações da Margem de Contribuição e do Ponto de Equilíbrio e para a sobrevivência da mesma. Demonstrou também, que essa ferramenta contábil é uma grande aliada da administração financeira por dar suporte às tomadas de decisões empresariais e por ser um importante instrumento de controle.

Em relação às planilhas criadas para alocar os dados coletados e aplicar a fórmula do Custeio Variável para a realização da pesquisa, elas podem ser reaproveitadas pela empresa para o registro de todas as informações financeiras, principalmente em relação aos custos e despesas fixas, uma vez que não possuem esse controle. Além disso, a implantação desse controle de registro dos dados permitirá ao final de cada mês, o cálculo do resultado da mercearia e o acompanhamento ao longo do tempo o desempenho empresarial pelos gestores. Isso possibilitará que eles tenham maior embasamento para tomar as decisões gerenciais e ter mais controle dos gastos.

Ao que diz respeito à realização de novas pesquisas relacionadas ao tema, é interessante aplicar novamente esse estudo na empresa após um ano de pandemia para dimensionar os impactos na viabilidade econômica do empreendimento. Devido ao fato da pandemia ter se iniciado em março de 2020 no Brasil, sendo que no presente estudo foram analisados dados relativos somente até o mês de junho desse mesmo ano, essa investigação não contempla todos os efeitos da pandemia. Nesse momento da pandemia no país ainda não havia sido identificados muitos casos em cidades do interior, onde se localiza a empresa estudada. Recomenda-se também que estudos como esse sejam aplicados em outras empresas, para confirmar se os impactos causados na Mercearia A são similares as demais empresas do mesmo porte e segmento no contexto brasileiro.

A análise da Gestão de Custos adquire maior centralidade e relevância quando o contexto na qual operam as empresas é de crise continuada. Mais e

variados estudos no campo dos Custos podem fazer avançar não apenas a compreensão dessa área de conhecimento, bem como cumprir um dos papéis mais relevantes relacionados às Ciências Gerenciais e Contábeis, o de apoiar a modernização da gestão de empreendimentos geradores de muitas oportunidades de trabalho e renda, como as pequenas e médias empresas brasileiras.

REFERÊNCIAS

ADVFN Brasil- Advanced Financial Network. (2019). *Comércio Varejista*. Disponível em: <https://br.advfn.com/indicadores/comercio-varejista>.

Belizário, M. P. & Almeida, S. R. (2020, julho). O impacto da COVID-19 no índice de mortalidade de micro e pequenas empresas. In *Anais do 17o Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, SP.

Brunstein, I. (2005). *Economia de empresas: gestão econômica de negócios*. São Paulo, SP: Atlas.

Castro, C. A. O., Santos, E. M., Hiraide, R. A. B., Gomes, A., Lameu, M. A., Lima & I. G. (2018). A gestão estratégica de custos como diferencial competitivo para micro e pequenas empresas (Manuscrito não publicado). [s.l.]: [s.n.].

Crepaldi, S. A. (2017). *Contabilidade de custos* (6a ed.). Rio de Janeiro, RJ: Atlas.

Crepaldi, S. A. & Crepaldi, G. S. (2017). *Contabilidade gerencial: teoria e prática* (8a ed.). São Paulo, SP: Atlas.

Ferreira Jr., R. R.; Rita, L. P. S. (2020). Impactos da COVID-19 na Economia: limites, desafios e políticas. *Revista Cadernos de Prospecção*, 13(2), 459-476.

Ferronato, A. J. (2015). *Gestão contábil-financeira de micro e pequenas empresas sobrevivência e sustentabilidade* (2a ed.). São Paulo, SP: Atlas.

Hansen, D. R. & Mowen, M. M. (2001). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo, SP: Pioneira Thomson Learning.

IBGE- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2020). *Pesquisa Mensal de Comércio*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/comercio/9227-pesquisa-mensal-de-comercio.html?=&t=destaques>. Acesso em: 22/08/2020.

IBGE- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2020). *Pesquisa Pulso Empresa: Impacto da COVID-19 nas empresas*. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/estatisticas/investigacoes-experimentais/estatisticas-experimentais/28291-pesquisa-pulso-empresa-impacto-da-COVID-19-nas-empresas.html?=&t=o-que-e&utm_source=covid19&utm_medium=hotsite&utm_campaign=covid_19. Acesso em: 22/08/2020.

Leone, G. S. G. (2009). *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo, SP: Atlas.

Leone, G. S. G. & Leone, R. J. G. (2010). Curso de contabilidade de custos (4a ed.). São Paulo, SP: Atlas.

Lima, M. C. *Monografia: a engenharia da produção acadêmica* (2a ed). São Paulo, SP: Saraiva.

Marconi, M. A. & Lakatos, E. M. (2017). *Fundamentos de metodologia científica* (8a ed.). São Paulo, SP: Atlas.

Martins, E. (2018). *Contabilidade de custos* (11a ed.). Rio de Janeiro, RJ: Atlas.

MDIC- Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. (2018). *Agenda do Fórum de Competitividade do Varejo 2019-2022*. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/images/REPOSITARIO/scs/decos/fcv/forum-de-competitividade-do-varejo-2018-6.pdf>. Acesso em: 16/10/2019.

Oliveira, A. C., Silva, A. L. S., Silveira, B. P., Dourado, E. R. & Donzelli, O. (2015). A contabilidade de custo como importante ferramenta de gestão para a empresa. *Revista Diálogos em Contabilidade: teoria e prática*, 3(1), 1-16. Disponível em: <http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/dialogoscont/article/view/1241/909>. Acesso em: 26/03/2020.

Ribeiro, O. M. (2015). *Contabilidade de custos* (4a ed.). São Paulo, SP: Saraiva.

Santos, C. R., Leal, E. A. & Miranda, G. J. (2014). A importância da Gestão de Custos na formação do Preço de Venda: um estudo de caso em uma indústria química de médio-grande porte. *Revista ABCustos* 9(1), 98-119.

Rocha, W. (2020, 17 de abril). Opinião: gestão de custo em tempo de coronavírus. *Folha de São Paulo*. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/04/gestao-de-custo-em-tempos-de-coronavirus.shtml>.

Schier, C. U. C. (2006). *Gestão de Custos*. Curitiba, PR: Ibpex.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. (2019). *Gestão de custos: como ter um bom controle financeiro*. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/gestao-de-custos-como-ter-um-bom-controle-financeiro,890c9733dedbc410VgnVCM1000003b74010aRCRD>. Acesso em: 16/10/2019.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. (2016). *Sobrevivência das empresas no Brasil*. Disponível em: <https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-relatorio-apresentacao-2016.pdf>. Acesso em: 02/03/2020.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. (2020). *Saiba o que são custos fixos e custos variáveis*. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ap/artigos/saiba-o-que-sao-custos->

fixos-e-custos-variaveis,7cf697daf5c55610VgnVCM1000004c00210aRCRD. Acesso em: 06/04/2020.

Silva, J. A. D., Santos, H. C. & Silva, A. (2016). A importância da gestão de custos como diferencial para micro e pequenas empresas. *Revista Eletrônica Organizações e Sociedade*, 5(4), 79-92.

Stark, J. A. (2007). *Contabilidade de Custos*. São Paulo, SP: Pearson.

Vartanian, G. H. (2000). *O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica* (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.

Viceconti, P. E. V. (2013). *Contabilidade de Custos* (11a ed.). São Paulo, SP: Saraiva.

Zahaikevitch, E. V., Matos, S. N. & Gapinski, E. F. P. (2013). Métodos de custeio utilizados na precificação: um estudo de caso. In *Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, 33 Salvador, BA.

Wernke, R. (2004). *Gestão de custos: uma abordagem prática* (2a ed.). São Paulo, SP: Atlas.

Souza, M. A., Silva, E. J. & Pilz, N. (2010). Práticas de Gestão Estratégica de Custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(8), 145-167.