

**FRANCISCO JOSÉ DE CARVALHO SILVA
AYESCA DE CASTRO SILVA OLIVEIRA**

**IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL: INFLUÊNCIA PARA A
FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DO PRODUTO**

Projeto de pesquisa apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Minas como requisito parcial à disciplina de conclusão de curso.

Orientador: Prof. Mestre Rosemary Torres de Oliveira Alves

BELO HORIZONTE

2014

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	3
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	3
2.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA	3
2. JUSTIFICATIVA.....	5
3. PROBLEMA	6
4. HIPÓTESE	6
5. OBJETIVOS.....	7
5.1 OBJETIVO GERAL.....	7
5.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS.....	7
6. REFERÊNCIAL TEÓRICO.....	8
6.1 DIFERENÇA ENTRE CUSTOS E DESPESAS.....	8
6.6.1 CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS.....	8
6.6.2 DESPESAS FIXAS E VARIÁVEIS	9
6.2 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	10
6.3 PONTO DE EQUILIBRIO.....	10
6.4 CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL.....	11
6.5 FORMAÇÃO DO PREÇO VENDA.....	12
6.6 IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL.....	13
6.6.1 REAÇÃO A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA.....	13
6.6.2 CUSTO DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO.....	14
6.6.3 IMPLANTAÇÃO GRADATIVA	14
7. METODOLOGIA.....	16
8. CRONOGRAMA	17
9. REFERENCIAS	18

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A empresa Subindo na vida tem a necessidade de conhecer os custos de seus produtos para a formação do preço de venda, a implantação de um sistema de custeio faz-se necessário para a obtenção desta informação. Dentre os sistemas de apuração de custo será adotado o custeio variável.

O custeio variável é um sistema utilizado na gestão da empresa para determinar o custo do produto. Considera-se os custos de produção, aqueles que variam diretamente em função da quantidade produzida, ficando segregados os variáveis dos fixos, sendo este último considerado como despesas do período, interferindo diretamente para o resultado, desta forma somente os variáveis são transferidos para os estoques.

Para determinação do preço de venda em virtude dos custos, é necessário levar em consideração o valor que cobrirá os custos e despesas incorridos para fabricação do produto, os custos e despesas do período e o lucro que deseja obter com a venda do produto.

Esse sistema é aplicado identificando a quantidade de unidades a serem vendidas, por haver relação entre o lucro e o volume de venda. Uma vez que os custos variáveis são inevitavelmente necessários, sua dedução da receita identifica a Margem de Contribuição, sem nenhuma interferência dos critérios de rateio dos custos fixos.

2.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa Subindo na vida é pioneira no Brasil na fabricação de escadas com qualidade e segurança. Reconhecida como tradicional fabricante de escadas para telecomunicação e redes elétricas de baixa, média e alta tensão, fornece também equipamentos de proteção individual – EPI e equipamento de proteção coletiva – EPC, atendendo rigorosamente as normas técnicas que regem a fabricação e comercialização de produtos desse gênero.

A história da empresa Subindo na vida inicia-se em 1996, quando o Sr. José Silva, empresário do segmento madeireiro, resolve juntamente com seu genro Joaquim Souza, construir a empresa Subindo na vida. Posteriormente João da Silva ingressa na empresa. Disposto a implantar no Brasil uma empresa que fornecesse escadas com qualidade comprovada, iniciam suas atividades em um modesto galpão na Av. Brasil, 1500 no Bairro Cabral em Belo Horizonte. Em março de 2003, expandem seus negócios, devido a crescente demanda do mercado, e transferem-se para o Distrito Industrial de Monte Alto, na Rua Serra Azul, 1, em uma área de 7.000m².

2. JUSTIFICATIVA

Nas pequenas e médias empresas a formação do preço de venda geralmente é feita de maneira empírica ou por força de mercado, isto se dá, por não ter estrutura suficiente para coleta e processamento de dados ou até mesmo recursos humanos para a leitura das possíveis informações. Mesmo a empresa Subindo na Vida sendo de médio porte, supriu estas dificuldades e deseja gerar o preço de seus produtos por meio de um sistema que lhe garanta confiabilidade nas tomadas de decisões.

Este estudo possibilitará aos gestores da empresa Subindo na Vida conhecimentos científicos que lhes proporcionarão melhor capacidade para analisar os dados, com o propósito de tomar decisões gerenciais quanto ao preço a serem praticados nos produtos.

3. PROBLEMA

A empresa Subindo na Vida determina o preço de seus produtos baseado em duas maneiras: de acordo com os preços praticados pelos concorrentes ou com base histórica dos produtos já comercializados. Em algumas situações a empresa desiste das vendas por acreditar que o preço da concorrência não é favorável. Pela falta do sistema de custeio esta decisão é tomada de forma empírica.

A implantação do sistema de custeio variável pode ser capaz de auxiliar o processo decisório na formação do preço de venda?

4. HIPÓTESE

Com a implantação do sistema de custeio direto, a formação do preço de venda fornecerá informações para identificar as perspectivas de resultados de cada produto à empresa, fazendo com que os tomadores de decisão sejam pautados por estas informações ao definirem os preços de venda.

5. OBJETIVOS

5.1 OBJETIVO GERAL

Demonstrar como a implantação do sistema de custeio variável pode auxiliar o processo decisório na formação do preço de venda.

5.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Conceituar os termos utilizados no custeio direto;
- Descrever os desafios da implantação do sistema de custeio direto;
- Identificar a necessidade do sistema de custeio direto para a formação do preço de venda;
- Apresentar as vantagens e limitações do sistema de custeio direto;

6. REFERÊNCIAL TEÓRICO

A empresa Subindo na Vida deseja saber qual o menor valor para precificar seus produtos, para isto é preciso á implantação de um sistema de custeio. Dentre os sistemas mais utilizados que são: ABC¹, Absorção² e Direto ou Variável³, optou-se por este último visto que as informações desejadas são para as tomadas de decisões gerenciais e de menor complexidade para coleta e tratamento dos dados.

6.1 DIFERENÇA ENTRE CUSTOS E DESPESAS

Para o entendimento do sistema de custeio direto é fundamental que entenda a diferença entre custos e despesas, pois estes terão tratamentos diferentes.

A contabilidade de custos, qualquer que seja o sistema, necessita da distinção entre custos e despesas. Teoricamente a distinção é fácil: custos são gastos (ou sacrifícios econômicos) relacionados com a transformação de ativos (exemplo: consumo de matéria prima ou pagamento de salários), despesas são gastos que provocam redução do patrimônio (exemplo: impostos, comissão de vendas, etc.). (Crepaldi 2002, p.17).

Ribeiro (2009, p. 25) diferencia custo e despesa da seguinte maneira:

Para que você possa diferenciar de forma cristalina custo de despesa em uma empresa industrial, pense assim: “a despesa vai para o resultado enquanto o custo vai para o produto”; “a despesa não será recuperada enquanto o custo será recuperado por ocasião da venda do produto”.

6.6.1 CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS

Conforme Dutra (2003), custo é o valor desembolsado, ou não para a obtenção de um bem, ou a soma de valores aplicados na produção de outro bem, para comercialização.

Segundo Leone (2000, p. 73), “os custos fixos são constantes no total, na faixa de volume relevante da atividade esperada que está sendo considerada”.

Já para Martins (2001, p. 269):

Não existe custos ou despesas eternamente fixos; são, isso sim, fixos dentro de certos limites de oscilação da atividade a que se refere, sendo

1.ABC – *Activity-Based Costing* (Custeio baseado em atividades).

2.Absorção, absorve todos os custos incorridos no período visando a atender o fisco.

3.Direto ou Variável, considera apenas os custos diretos ou variáveis a produção dos produtos.

que, após tais limites, aumentam, mas não de forma exatamente proporcional, tendendo a subir em “degraus”.

Entende-se que os custos fixos são considerados um mesmo valor até certa quantidade produzida, pois a partir de certo volume de produção estes tendem a aumentar.

Os custos variáveis diferentes dos fixos aumentam proporcionalmente ao volume de produção, Leone (2000, p. 73) explica que “é um custo proporcional ao nível da atividade (o custo total aumenta à medida que a atividade aumenta)”.

Martins (2001, p. 270) defende que:

Os únicos custos realmente variáveis no sentido da palavra são as matérias primas. Mesmo assim, pode acontecer de o grau de consumo delas, em algum tipo de empresa, não ser exatamente proporcional ao grau de produção.

Estes dois tipos de custos são essenciais para entender o sistema de custeio variável, pois é preciso identificar corretamente estes, para uma análise correta da informação.

6.6.2 DESPESAS FIXAS E VARIÁVEIS

Dutra (2003) define que as despesas não estão ligadas as atividades de elaboração dos bens e serviços e sim na comercialização dos mesmos, sendo fixa ou variável na obtenção da receita.

Para Ribeiro (2013, p. 503), as despesas variáveis são:

Aquelas que são geradas em virtude da venda dos produtos, como comissões a serem pagas a vendedores; fretes e seguros para entrega dos produtos; material de acondicionamento e embalagem; taxas cobradas pelas empresas administradoras de cartões de crédito sobre as vendas feitas por meio de cartões de crédito; taxas de franquia cobradas pelas franqueadoras; taxas de financiamento, quando se tratar de vendas a prazo; tributo incidente sobre a movimentação financeira da venda; tributos que incidirão sobre as vendas (ICMS, IPI, PIS, Cofins etc); tributos incidentes sobre o lucro líquido (Imposto de Renda e Contribuição Social) etc.

Conforme Ribeiro (2013) Considera as despesas fixas aquelas que são geradas independentes do volume de produção ou de vendas e se repetem todos os meses.

Para a formação do preço de venda, os percentuais de despesas variáveis em relação a receita de venda é fácil de ser identificada, pois estas são geradas em virtude das vendas e já possuem sua alíquota pré-fixada, já as despesas fixas

devem ser estimadas e deve acompanhar com frequência, para ajustes necessários.

6.2 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

A margem de contribuição é o valor resultante da diferença entre a receita bruta total e a soma dos custos e despesas variáveis apuradas na produção.

Martins (2001, p. 203) define da seguinte maneira:

A margem de contribuição, conceituada entre receita e soma de custo e despesa variáveis, tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, depois, formar o lucro propriamente dito.

Ribeiro (2009, p. 467) cita que:

Geralmente, em uma empresa industrial, além da receita bruta auferida na venda de produtos, ocorrem outras receitas como as financeiras, as derivadas de alugueis de bens moveis ou imóveis, resultante da prestação de serviços, além de outras que costumeira ou eventualmente podem aparecer. Porém, essas receitas não podem ser consideradas no cálculo, pois a finalidade da margem de contribuição nas empresas industriais é permitir o conhecimento do quanto cada produto contribui para cobrir os custos e despesas fixos e também o quanto contribui para a formação do lucro.

Ao utilizar a margem de contribuição, não será apurado o lucro por produto, pois são considerados apenas os custos e despesas variáveis por produto, enquanto que os custos fixos são tratados em conjunto, portanto, será possível somente a apuração do lucro total.

A margem de contribuição tem por finalidade evitar que os custos fixos sejam rateados de maneira errônea, penalizando um produto e beneficiando outro, desta maneira a empresa consegue identificar quais os produtos são viáveis ou não para o seu negocio.

6.3 PONTO DE EQUILIBRIO

O ponto de equilíbrio pode ser demonstrado em valor ou quantidade, é o montante de receita necessário para igualar os custos e despesas totais, ou seja, antes de se obter este ponto a empresa não consegue cobrir os seus custos e despesas e após começa a obter lucro.

Ribeiro (2009, p. 477) explica que o ponto de equilíbrio é quando “a situação econômica da empresa estará em pleno equilíbrio, isto é, o volume de vendas é suficiente para cobrir os custos e despesas totais não havendo lucro ou prejuízo”.

Martins (2010, p. 270) cita os três tipos de ponto de equilíbrio que são:

Contábil, quando Receitas menos custos e despesas totais dão resultado nulo; econômico, quando dão como resultado o custo de oportunidade do capital próprio empregado; e financeiro, quando o valor das disponibilidades permanece inalterado, independente de haver resultado contábil ou econômico.

Analisando o ponto de equilíbrio contábil este não fornece informações sobre o custo de oportunidade, ou seja, se o capital fosse empregado em outro investimento quanto renderia ao investidor. Já o ponto de equilíbrio econômico considera este valor e garante o retorno esperado. Enquanto que o ponto de equilíbrio financeiro considera apenas receitas e gastos desembolsáveis.

6.4 CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL

Conforme Martins (2010), as dificuldades encontrada para apropriar os custos fixos nos produtos e a utilidade do conhecimento do custo variável e da margem de contribuição, fez necessário o surgimento do custeio direto que é uma forma alternativa para custeamento.

Martins (2010, p. 197) expõe um problema apontado no custo fixo:

Por não dizerem respeito a este ou aquele produto ou a esta ou aquela unidade, são quase sempre distribuídos a base de critérios de rateio, que contem, em maior ou menor grau, arbitrariedade; quase sempre grandes graus de arbitrariedade [...] O fato de apropriar de uma forma pode alocar mais custo em um produto do que em outro, e, se alterarmos o critério de rateio talvez façamos o inverso. Por se alterar um procedimento de distribuição de custos fixos, pode-se fazer de um produto rentável um não rentável (aparentemente), ou transformar um superavitário em deficitário, e vice versa.

Crepaldi (2002, p. 223) explica que “o custeio direto é de grande auxílio na tomada de decisões, sendo bastante usado para fins gerenciais, mas este método não segue os princípios fundamentais de contabilidade do regime de competência e confrontação, por isto não é reconhecido para efeitos legais”.

Ribeiro (2009, p. 57) também define o motivo pelo qual o sistema de custeio direto não é aceitável pelo fisco:

Esse sistema contempla como custo de fabricação somente os custos diretos ou viáveis. Nesse caso, os custos indiretos integram o resultado juntamente com as despesas. Por contemplar apenas parte dos custos

incurridos na fabricação, esse sistema não é aceito pelo fisco para direcionar a contabilização dos custos incorridos aos produtos. A inclusão da carga de custos indiretos juntamente com as despesas oneram resultado. Quando a empresa industrial vende toda a produção iniciada e concluída no mesmo período, o resultado não é afetado; entretanto, quando parte da produção é ativada, a adoção desse sistema implica estoques e lucro líquido subavaliados.

O sistema de custeio direto deve ser adotado para fins gerenciais, visto que, os custos fixos são considerados juntamente com as despesas do período, não cumprindo com o regime de competência, sendo que este deveria ser mensurado no momento da venda do produto, como o fisco considera.

6.5 FORMAÇÃO DO PREÇO VENDA

Para a determinação do preço de venda não pode ser considerado apenas os custos dos produtos, pois outros fatores também influenciam na obtenção deste valor.

Para administrar preço de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto; porém essa informação, por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços dos produtos dos concorrentes, os preços dos produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa etc. (Martins 2010, p. 218).

A alocação dos custos fixos por produto é difícil de ser determinada, pois estes custos beneficiam a fabricação de todos os produtos ao mesmo tempo, para minimizar esta dificuldade o procedimento utilizado que tem obtido melhores resultados é o custeio variável.

Considera-se custo de fabricação somente os custos variáveis, sendo os custos fixos tratados de forma semelhante ao das despesas fixas. Assim, atribui-se um percentual sobre o preço de venda que seja suficiente para cobrir os custos fixos [...]. A solução encontrada então é estimar, no primeiro período de fabricação, um percentual sobre o preço de venda e, frequentemente, acompanhar e ajustar este percentual conforme a realidade vivida pela empresa em cada momento. (Ribeiro 2013, p. 503).

Com isto a formação do preço de venda pelo custo, proporciona ao gestor responsável o menor valor possível a ser aplicado na venda, obtendo a margem de contribuição pela diferença entre a receita, custos e despesas variáveis, devendo ser suficiente para cobrir os custos e despesas fixas e o lucro desejado.

Martins (2010) expõe que não basta apenas determinar os custos, despesas e lucro, mas sim saber o volume de cada produto a ser vendido, sem esta informação não é possível fazer o cálculo do preço de venda, pois é necessário

saber, quanto os custos fixos e despesas fixas e lucro representam em relação à receita de venda total, com isto é possível determinar qual o markup da empresa.

O *markup*⁴ (taxa de marcação) é um indicador utilizado para aplicar sobre o custo variável e obter o preço de venda do produto. Para o cálculo do *markup* deve ser considerado, os valores que se deseja cobrar no preço de venda, exceto o custo de fabricação do produto. (Ribeiro, 2013).

6.6 IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL

6.6.1 REAÇÃO A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA

De acordo com Martins (2001), é comum a resistência do pessoal de produção na geração das informações necessárias para alimentar o sistema de custeio no processo de implantação, pois os envolvidos se sentem fiscalizados e aqueles que sempre foram de confiança da alta gerência acreditam terem perdido parcialmente esta condição.

Leone (2000, p. 449) relata que,

O consultor, ou o especialista de custos, na tarefa de implantação ou de reformulação não pode entrar em conflito com as reações humanas que lhes são favoráveis. Ele devera capitalizar essas forças, para que se somem aos seus esforços. Ele terá que conviver com elas.

Uma das maneiras mais fáceis de alcançar esse objetivo, nas tarefas de planejamento, projeto e implantação, é envolver pessoal que vai usar e trabalhar o novo sistema.

Segundo Martins (2001), quando ocorrer necessidade de contratação, este pode ser visto como um intruso na organização, que este não tem o que contribuir, mas sim acabar com a paz existente, sendo interpretado pelo pessoal fabril como uma ameaça em virtude de falhas que podem ocorrer e resultar em corte de pessoal ou aumento de serviço. Mas, ao invés disto, a implantação do sistema de custeio não necessariamente indica uma redução de pessoal, como se pensa no geral, mas sim muitas vezes um aumento de pessoal e equipamentos para controle.

A burocracia também é algo de preocupação, pois em algumas situações as pessoas que ocupam o cargo de gestão foram promovidas a esta função por deterem bons conhecimentos técnicos para execução das responsabilidades do cargo exercido, mas têm dificuldades para preenchimento de relatórios, outros

podem ter habilidades para tal, mas resistem gerar as informações solicitadas. (Martins, 2001).

6.6.2 CUSTO DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO

Para implantar o sistema de custeio, há um custo associado a isso. “A informação é generosamente cara. Cara porque consome tempo para ser obtida, tempo, às vezes, de equipamentos para ser processada e de tempo para ser lida”. (Martins, p. 378). Sendo necessário o levantamento deste custo para determinação da sua viabilidade.

Martins (2001) explica que as primeiras informações são de grande relevância, pois é algo que não existia, já as informações seguintes não têm a mesma tendência, por este motivo deve-se decidir onde parar com o acréscimo de detalhes que gera um aumento no custo deste processo, mas não proporcionalmente ao valor da informação apresentada.

Para saber o nível de detalhe das informações é necessário que se defina junto ao usuário final da informação o que ele necessita. Para isto, muitas vezes é preciso explicar ao usuário o que é possível obter e qual o custo.

6.6.3 IMPLANTAÇÃO GRADATIVA

A implantação deve-se iniciar pela motivação do pessoal, mostrando de forma geral o que é o sistema, o que ele pretende fazer, como serão coletadas as informações, etc. Mostrando que a contribuição mesmo que pequena terá importância no funcionamento global da empresa. A apresentação de benefícios é um forte aliado para a interação de todos neste processo. É preciso mostrar as vantagens que serão obtidas pelos colaboradores após o funcionamento do sistema de custeio. (Martins, 2001).

Leone (2000. p. 450) cita que “qualquer sistema de informações produzirá informações incorretas caso colha ou receba dados incorretos”. Martins (2001, p. 381) enfatiza que “a má informação é, muitas vezes, pior do que nenhuma. Não raro é preferível deixar de se ter um dado do que tê-lo errado, principalmente se nele a gente acreditar”.

Para amenizar as inconsistências dos dados é necessário treinamentos aos colaboradores e acompanhamentos frequentes das informações geradas. Tais treinamentos devem ser feitos pessoalmente a todos os envolvidos no processo, não só por circulares, ordens escritas ou manuais, isto deve ser feito de maneira consistente para que não seja desacreditado ou tenha uma má utilização. (Martins, 2001).

7. METODOLOGIA

A metodologia adotada para realização deste projeto de pesquisa, foram a pesquisa de caráter qualitativo, descritivo por meio dos procedimentos metodológicos de levantamento bibliográfico de artigos e livros de contabilidade de custos e será feito um estudo de caso em uma empresa que atua no ramo industrial de fibra de vidro.

Referente à abordagem este projeto de pesquisa trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois:

Os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos. (Diehl e Tatim 2004, p.32).

Quanto aos objetivos a pesquisa será de caráter descrito.

As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionário e a observação sistemática. (Gil 2007, p. 42)

Os procedimentos técnicos utilizados foram pesquisa bibliográfica, o levantamento de dados e o estudo de caso.

Segundo Silva (2003) a pesquisa bibliográfica é caracterizada quando a elaboração da pesquisa se dá a partir de matérias já publicados, composto principalmente de livros, artigos de periódicos e também de matérias confiáveis que estão disponíveis na internet.

Ainda sobre a pesquisa bibliográfica Diehl e Tatim (2004, p.58) afirmam que:

Pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos e entre suas vantagens está o fato de que os documentos constituem fonte rica e estável de dados e o estudo de caso, que auxiliou na descoberta de como realmente ocorrem os fatos financeiros dentro da organização.

8. CRONOGRAMA

Período Ações	Julho				Agosto				Setembro				Outubro					Novembro					
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	5	1	2	3	4		
Reformulação do Projeto de pesquisa				■																			
Criação do Instrumento de pesquisa					■	■	■	■															
Aplicação do instrumento de pesquisa									■	■	■	■	■	■	■	■							
Análise dos Resultados																■	■	■	■				
Considerações Finais																				■	■	■	■
Entrega da versão final																							■

9. REFERENCIAS

CREPALDI, Silvio Aparecido, Curso Básico de Contabilidade de Custos, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. Pesquisa em ciências sociais aplicadas: Métodos e Técnicas. São Paulo: Pentice Hall, 2004.

DUTRA, Rene Gomes, Custos: Uma abordagem prática, 5ª ed. São Paulo: Atlas 2003

GIL, Antonio Carlos, Como Elaborar Projetos de Pesquisa, 4ª ed. São Paulo: Atlas 2007

LEONE, George Sebastião Guerra, Custos: Planejamento, implantação e controle, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000

LEONE, George Sebastião Guerra, Custos: um enfoque administrativo, 14ª ed. Rio de Janeiro: FGV 2001

MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos, 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001

MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos, 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010

RIBEIRO, Osni Moura, Contabilidade de Custos, São Paulo: Saraiva, 2009

RIBEIRO, Osni Moura, Contabilidade de Custos, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da, Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade, São Paulo: Atlas, 2003