

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS COMO BASE PARA DECISÃO

LAERCIO ROGERIO FRIEDRICH (UNISC)

laerciof@unisc.br

Julio Cezar Mairesse Siluk (UFSM)

jsiluk@gmail.com



Este artigo tem por objetivo apresentar uma ferramenta de gestão, com base na estrutura de custos de uma indústria de beneficiamento de arroz localizada na região central do estado do Rio Grande do Sul, na modalidade estudo de caso. Aplicando conceitos relacionados aos métodos de custeio já consagrados, em três perspectivas adaptadas ao modelo de gestão da empresa. A metodologia consiste em unir em um único sistema informações que possam atender aos preceitos fiscais, de gestão e de mercado. Primeiramente foram levantados os dados da empresa e estruturados de forma a atender o que determina o método de custeio por absorção, que apesar de não ser único aceito para fins legais, é o principal utilizado pelas empresas para esse fim, com isso chegou-se ao custo por unidade produzida e seu respectivo preço de venda ideal. Após considerando a atual capacidade instalada da indústria, os custos foram devidamente dimensionados para que fosse possível ter uma visão do quanto seria o custo ideal por unidade, e qual poderia ser o preço de venda, se a empresa utilizasse a pleno sua estrutura, o que denominou-se Custo Ideal. Por fim com base nos conceitos já conhecidos relacionados ao Custo Meta, foi desenvolvido um cenário considerando possíveis variáveis de mercado, e também decisões estratégicas da empresa. Com tal divisão, mais do que conseguir informações relevantes em relação a gestão de custos da empresa, foi possível desenvolver um mecanismo de diagnóstico da real utilização de todos os recursos que a empresa possui, sejam relacionados a estrutura, aos recursos humanos, a avaliação de processos e de mercado, evidenciando os principais pontos críticos que contribuem para um melhor resultado da organização.

Palavras-chaves: Gestão de custos; Competitividade organizacional; Gestão Estratégica de Custos.

1. Introdução

A busca de novas estratégias que possam representar um diferencial competitivo é um dos grandes desafios das empresas, pensando nisso desenvolveu-se uma nova ferramenta de gestão, baseada nos métodos de custeio já consagrados pela literatura, aplicado em uma indústria de beneficiamento de arroz.

No Brasil, o arroz tem grande destaque no setor primário, gerando um volume de produção que o deixa na nona posição no ranking mundial, onde o estado do Rio Grande do Sul é responsável por aproximadamente metade da produção nacional.

O termo “custos” para as organizações teve uma alteração significativa em sua concepção nos últimos anos. Inicialmente tinha como função primordial o cálculo do custo efetivo, sem preocupações com outros fatores de mercado, uma vez que as empresas tinham condições de praticarem o preço desejado, devido a pouca concorrência e a baixa exigência dos clientes. Este cenário modificou-se, as organizações que antes calculavam seus custos e cobravam o preço que desejavam, agora precisam avaliar o preço que o mercado está disposto a pagar, para então poder avaliar se terão estrutura e condições de produzirem o suficiente para cobrir seus custos e gerarem resultado para sua sustentabilidade.

Para ter tal informação de forma sistematizada, uma das ferramentas que as empresas podem utilizar é um sistema custos, onde são consideradas todas as informações, dos diversos níveis da organização e os estruturando com base nos preceitos de algum método de custeio. Dentro dos métodos, os mais conhecidos são o método de custeio variável, custeio por absorção e custeio baseado em atividades (ABC – Activity Based Costing), tais conceitos serão utilizados de forma híbrida, ou seja, uma versão adaptada a necessidade da empresa, para chegar a uma estrutura capaz de demonstrar o Custo Ideal e o Custo Meta.

A proposta deste trabalho é a de aplicar os conceitos relacionados aos métodos de custeio já conhecidos, apresentando uma abordagem estratégica aplicada a uma indústria de beneficiamento de arroz. Destaca-se o caráter inovador da proposta, uma vez que se busca evidenciar uma abordagem conjunta das informações da empresa, vistas de perspectivas diferentes, evidenciando uma ferramenta de gestão capaz de fornecer informações estratégicas que possam representar diferencial competitivo da empresa perante o mercado.

2. Gestão de custos

O tema contabilidade de custos, pela sua importância no meio empresarial, é assunto largamente abordado por diversos autores, cujas obras muito contribuem para o auxílio de estudantes, profissionais da área de custos, e a todo e qualquer administrador de empresas. Neste artigo são abordados conceitos inerentes ao tema proposto, visando facilitar a compreensão por parte do leitor.

Lawrence (1975) define contabilidade de custos como sendo o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos operacionais do negócio. Salienta ainda que as contas devam estar ordenadas e alimentadas com os elementos de produção e vendas, de tal maneira que possibilite ao administrador se valer dos dados nelas contidos para estabelecer os custos de produção e distribuição de todos os produtos fabricados ou serviços prestados.

Segundo Dutra (2003), o custo está inserido na vida do indivíduo, desde seu nascimento até sua morte, pela simples razão de que todos os bens necessários para sua utilização e consumo têm um custo. Se tal entendimento é de simples compreensão, por outro lado existe uma distorcida interpretação sobre os conceitos de gastos, despesas, custos etc., em razão do contato empírico dos custos no dia-a-dia das pessoas e de que tais expressões não possuem uma distinção nítida.

Segundo Crepaldi (2002), “a contabilidade de custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos ou serviços. Tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a tomada de decisão”.

São três os objetivos que a contabilidade de custos deve atingir conforme defini Megliorini (2001): a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisão. Para alcançar tais objetivos, as empresas se valem de métodos de custeio que, corretamente alimentados com os dados originados de todas as áreas da organização, tem a finalidade de fornecer as informações necessárias para a tomada de decisão.

Com base nos conceitos apresentados pelos autores, percebe-se que a contabilidade de custos passou por grande transformação. Vimos que a mais de 30 anos atrás era um processo baseado nos princípios contábeis, passando então para uma ferramenta capaz de gerar informações precisas e rápidas como o objetivo de tomar decisões. Tal evolução justifica a busca de ferramentas e sistemas cada vez mais adequados e focados na gestão estratégica de custos das organizações.

2.1 Métodos de custeio

Os métodos de custeio são os diversos modelos utilizados pela contabilidade de custos para apropriação dos custos aos produtos. Cada empresa, de acordo com sua característica, deve adotar o método mais adequado, e que melhor atenda a sua necessidade de informações gerenciais, para o controle e tomada de decisão. Para uma compreensão dos métodos mais consagrados, segue algumas das principais características aplicadas aos mesmos.

2.1.1 Custeio por absorção

Este método de custeio está muito mais voltado para atender os preceitos legais e fiscais. Conforme Martins (2003), o método é derivado da aplicação dos princípios e normas de contabilidade geralmente aceitos. Tem como característica em apropriar todos os custos fabris, quer variáveis ou fixos, como também os diretos e indiretos, apurando o custo e o resultado final do produto no período.

Segundo Maher (2001), o “Custeio por absorção consiste em um Sistema de Contabilização de custos no qual tanto os custos fixos como os variáveis de produção são considerados custo do produto”.

Para Wernke (2005), “esse método é mais adequado para finalidades contábeis, como avaliar estoques e determinar o valor total de custo dos produtos vendidos a ser registrado na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE)”.

Higuchi, Higuchi, Higuchi (2007), reforça estes conceitos, definindo custeio por absorção como sendo “o método que consiste na apropriação de todos os custos de produção dos bens, sejam diretos ou indiretos, variáveis ou fixos. O custo de produção dos bens ou serviços deve compreender obrigatoriamente o custo de aquisição das matérias-primas e secundárias, o custo de mão-de-obra direta e indireta e os gastos gerais de fabricação, inclusive os custos fixos tais como os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção”.

O custeio por absorção recebe muitas críticas pela reduzida capacidade de prestar informações de cunho gerencial. Tal conceito é derivado da necessidade em adotar os princípios contábeis para adequar-se à legislação brasileira. Obrigatoriamente deve utilizar valores que não permitem uma verdadeira interpretação gerencial, como acontece, por exemplo, com os estoques, cuja avaliação é feita pelo preço médio e não pelo valor de mercado ou então pelo que é chamado de custo de reposição. Outro exemplo é a depreciação que deve se orientar por taxas pré-determinadas pela legislação (Wernke, 2005).

Este método é muito inflexível para efeitos gerenciais de estratégias de preços, notadamente em situações competitivas e de recessão de demanda. Na maioria das organizações também é utilizado para fins gerenciais, mas instrui mal o gestor, demonstrando uma ilusória segurança com o custo total encontrado, já que o mesmo está completo, dando uma aparente garantia de que o preço de venda apurado assegura a integral cobertura dos mesmos, propiciando, ainda, o resultado necessário, sem questionar sobre o volume de produção e vendas a ser atingido.

2.1.2 Custeio variável

O método de custeio variável é o mais utilizado pelas empresas brasileiras, adota critérios diferenciados ao custeio por absorção, consiste na apropriação dos custos e despesas diretas ao produto, ocorridos e identificados nos processos de fabricação, distribuição e comercialização, apuram, por isso, sempre, somente o custo direto do produto e um resultado parcial denominado de 'Margem de Contribuição'. Está voltado eminentemente à interpretação do comportamento do mercado e considera ser o preço de venda uma função do mercado e não do custo.

Conforme salienta Dutra (2003), o método de custeio variável surgiu da necessidade de um novo método alternativo ao de custeio por absorção, já que este não mais atendia às necessidades das empresas em obter informações que contribuíssem para a tomada de decisões em um contexto de alta competitividade.

2.1.3 Custeio baseado em atividades - ABC

Segundo Martins (2003), Activity, Based Costing (ABC), tem como finalidade principal reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos através dos métodos tradicionais, sendo muito mais uma poderosa ferramenta de gestão de custos do que apenas um método de custeio de produtos. O ABC trabalha com o conceito de centro de atividades, e a grande diferença em relação aos sistemas tradicionais, é a forma como o ABC atribui os custos aos produtos.

No ABC procura-se direcionar o maior número possível de custos e despesas, independentemente de serem diretos ou indiretos aos centros produtivos, se não for possível diretamente, tenta-se então direcioná-lo a uma linha de produtos, a uma unidade de negócios, para só depois direcioná-lo como encargo global da organização, apura, por isso, sempre, um resultado parcial denominado de Contribuição Operacional e está voltado eminentemente à gestão interna dos custos e das despesas, visando através da mesma um incremento de competitividade e valor.

Esse custeio é eminentemente gerencial, dotado de mediana flexibilidade e é mais analítico que os dois anteriores na medida em que detalha os custos por atividade, separando dentre elas as que agregam e as que não agregam valor.

Com base nestes conceitos, buscou-se encontrar uma metodologia capaz de suprir a necessidade já apresentada, e principalmente, ter as variáveis necessárias para determinação do Custo Ideal e Custo Meta.

3. Apresentação e análise dos dados

As indústrias de forma geral, e as de arroz em específico, vem buscando ferramentas cada vez mais eficazes para apoio no processo de tomada de decisão. A empresa objeto deste estudo, figura entre as maiores indústrias de beneficiamento de arroz do estado do RS, e sua atividade principal é a industrialização e comercialização de arroz beneficiado.

3.1 Metodologia aplicada

A dinâmica dos trabalhos foi com base em um estudo de caso de natureza descritivo, com uma abordagem quantitativa. As atividades foram desenvolvidas diretamente na sede da empresa, utilizando como base os dados do período de janeiro a junho de 2009. Em uma primeira etapa, foram levantadas as informações contábeis, de estrutura, avaliação capacidade utilizada versus instalada, projeções e planejamento da empresa, e informações referentes ao mercado de arroz.

Após foram identificados todos os custos do processo produtivo, sejam estes diretos ou indiretos, com base nos conceitos aplicados ao método de custeio por absorção, essa etapa contou com o apoio dos responsáveis pelos setores da empresa.

Também foram realizadas reuniões com a direção da empresa, para que as informações levantadas fossem apresentadas e validadas pela alta direção, e também para conseguir alinhar as informações aos objetivos estratégicos. Conforme Blocher (2007), uma gestão estratégica eficaz é o fator crítico de sucesso de uma empresa ou organização.

3.2 Aplicação do método de custeio

Considerando o objetivo proposto de desenvolver um sistema de gestão baseado nas informações de custos, utilizando os métodos de custeio já conhecidos, e ainda inserir uma abordagem em duas perspectivas: Custo Ideal e Custo Meta.

Primeiramente todas as informações foram estruturadas com base na filosofia do Custeio por Absorção, etapa que teve como função principal a validação de toda a base de dados, uma vez que a empresa já possuía, ainda que de forma não muito estruturada, um sistema de informações.

O método de custeio por absorção, como já apresentado anteriormente, tem por objetivo alocar todos os custos de produção, sejam estes diretos ou indiretos aos produtos por meio de rateios, chegando ao resultado por unidade produzida. Os dados utilizados por este método são aqueles extraídos da contabilidade e que por vezes tem como objetivo o atendimento aos preceitos fiscais e não a gestão da empresa, podendo assim, comprometer a tomada de decisão.

Com base nestes conceitos, foram utilizados os dados da empresa no período de janeiro a junho de 2009, aplicados ao produto Arroz Tipo 1. Primeiramente os custos da empresa foram divididos em seis grupos, sendo:

- 1 - Patrimônio;
- 2 - Pessoal Apoio;
- 3 - Administrativos;

- 4 - Pessoal Produção;
- 5 - Terceiros;
- 6 - Gastos Gerais.

Cada um destes grupos recebeu os respectivos custos conforme critérios de seleção adotados pela empresa, dentro de cada grupo os custos foram divididos em custos de apoio ou custos de produção, para alocação dos custos ao produto neste método, foram utilizados diversos critérios, mas para fins de demonstração neste trabalho foi utilizada a produção média do período. Depois de feita toda alocação chegou-se a um custo total, que transformada em base relativa, apresentou os seguintes resultados:

	PRODUÇÃO	APOIO	TOTAL
1 – PATRIMÔNIO	74.000,00	64.000,00	138.000,00
2 – PESSOAL	7.000,00	80.000,00	87.000,00
3 – ADMINISTRATIVOS	0,00	76.000,00	76.000,00
4 – PESSOAL	54.000,00	0,00	54.000,00
5 – TERCEIROS	64.000,00	76.000,00	140.000,00
6 – GASTOS GERAIS	62.000,00	150.000,00	212.000,00
TOTAIS	261.000,00	446.000,00	707.000,00

Fonte: Dados da empresa

Tabela 1 – Custo Médio da empresa do período em estudo.

Além dos custos já apresentados na Tabela 1, ainda existem outros que impactam na composição do custo total, o principal deles é a compra da matéria-prima arroz que representa em torno de 70% do preço de venda do produto, é o principal fator das grandes variações de preços que o produto sofre durante o ano, pois está vinculado a fatores externos, principalmente as políticas adotadas pelo Governo.

Dentro do processo produtivo, existem etapas consideradas pontos críticos, sendo as principais geradoras dos custos:

- 1 – Classificação Manual;
- 2 – Armazenagem;
- 3 – Pré-limpeza;
- 4 – Classificação Eletrônica;
- 5 – Seleção;
- 6 – Empacotamento;
- 7 – Expedição.

Cada uma destas etapas, dentro de critérios adotados pela empresa recebeu um peso que representa o quanto cada uma observava dos custos totais, podendo assim além de ter o custo total do produto, ter também a informação de qual das etapas é a que consome mais recursos, para que se possa desenvolver ações mais específicas para redução dos mesmos.

3.2.1 Custo ideal

Mecanismo que utiliza-se da estrutura de custos do Absorção, mas posiciona os custos com base na capacidade instalada da empresa, neste estágio a empresa corrige também valores que possam estar mal dimensionados em virtude de exigências fiscais, como por exemplo o critério utilizando para depreciar seus bens, valoração dos estoques, evidenciando assim os níveis de custos que a empresa deve buscar, pois neste método a empresa está demonstrando a melhor forma possível de aproveitamento de seus recursos.

Serve como referencial comparativo a si próprio, como se fosse um Benchmarking, que conforme é definido por Blocher (2007), é um processo no qual a empresa identifica seus fatores críticos de sucesso, estuda as melhores práticas de outras empresas (ou outras unidades dentro da empresa) e busca se igualar ou até mesmo superar o desempenho desses concorrentes. Não considera os custos realizados e sim os custos que a empresa deveria realizar com base em sua capacidade instalada. Os resultados do custo ideal mantêm-se inalterados até o que podemos chamar de “ponto de ruptura”, ou seja, quando os níveis alcançados pelo absorção atingem os mesmos níveis do absorção ideal, nesse momento os cálculos devem ser revistos para que novos níveis de desempenho sejam estipulados, tal estágio pode ser alcançado normalmente quando os níveis de desempenho estejam próximos a 100%, ou então, quando a empresa realiza investimentos, buscando assim um novo patamar de produtividade.

Depois de feita uma análise em todo processo produtivo, chegou-se a conclusão que a empresa tem condições, se trabalhar a pleno durante todo mês, produzir 31% a mais do atual nível de produção apresentado. Esta “ociosidade” de produção faz com que os custos de cada fardo produzido sejam muito maiores do que poderiam ser.

3.2.2 Custo meta

Outra forma de ver os custos da empresa é através do que para este trabalho foi denominado Custo Meta, utiliza o conceito de gerenciamento de custos para atingir metas pré-estabelecidas. Partindo-se do princípio de que o mercado é agente determinante de preços e, portanto a maximização de lucros é o resultado do gerenciamento e estratégias de custos, então custo passa a ser um objetivo a ser alcançado, ou seja, uma meta. (Selig, 1993). Parte-se de um preço de venda projetado e deduz-se a parcela de lucro desejada pela empresa. Daí, tem-se o custo permitido que passa a ser a meta a ser alcançada pela empresa na produção do produto ou na prestação do serviço, dessa forma a empresa precisa planjar estrategicamente seus custos, fazendo com que seus resultados passem a ser uma decorrência de um conjunto de objetivos pré estabelecidos e não uma decorrência natural de seu processo de produção, identificando os principais geradores de custos e seus reflexos no resultado do produto.

Conforme Blocher (2007), o custo meta determina o custo desejado para um produto com base em determinado preço de venda competitivo, e para que o produto obtenha o lucro desejado.

Custo Meta = Preço determinado pelo mercado – lucro desejado.

Neste método, o gestor para poder aplicá-lo precisa necessariamente planejar seus custos, dimensionando e valorando seus produtos antes mesmo do processo produtivo acontecer, considerando principalmente fatores de mercado, este é um dos aspectos que podem ser considerados como positivos do método, ou seja, incentivar o gestor a prática do planjemaneto.

3.3 Comparação entre os métodos

Para fins de comparação entre as três metodologias, apresenta-se um quadro comparativo com os resultados encontrados, primeiramente foram descritas todas as atividades do processo produtivo, e cada atividade recebeu um “PESO” que representa sua importância no custo total do produto. As informações são apenas parte do trabalho, e servem para ilustrar parte do trabalho desenvolvido. Os pesos são uma representação do quanto cada atividade consome de custos com base em sua representatividade no total da atividade.

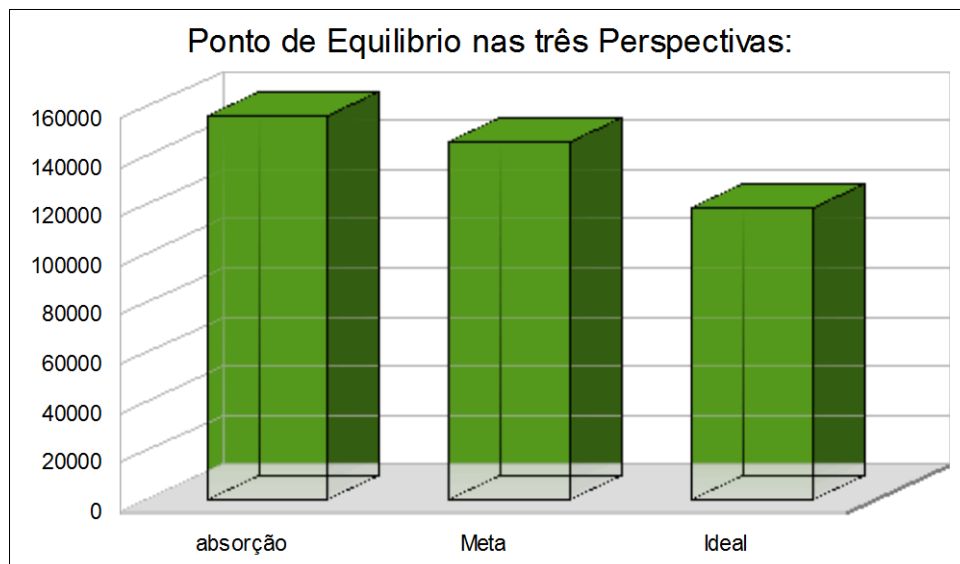
O critério utilizado para atribuir os valores para as três metodologias, foi à quantidade total média de fardos produzidos. A atual produção da empresa é de 183.000 fardos/mês, a capacidade instalada da empresa, considerando todos os recursos disponíveis, permite a produção de 240.000 fardos/mês e a meta da empresa é produzir no mínimo 196.000 fardos/mês. Com base nestas quantias é possível observar a variação do custo unitário no produto Arroz Tipo 1, no período em análise. O custo unitário foi de R\$ 3,90 para o método de custeio por absorção, já no custo ideal, que considera sua capacidade instalada, seria de R\$ 2,97, uma diferença de 31,30%. Considerando que o volume anual de fardos beneficiados em 2009 tende a ultrapassar 2.000.000 de fardos, se a empresa conseguir atingir a meta estabelecida de reduzir em 7,10% os custos por fardo, o resultado da empresa aumentará significativamente, as informações acima referidas podem ser melhor visualizadas na tabela 02, que demonstra os custos de cada operação dentro do processo produtivo e os resultados de cada perspectiva abordada, com ênfase ao custo unitário total.

Peso			Descrição das operações	Custo					
Absorção	Custo Ideal	Custo Ideal		CC	Unit.	Absorção	Ideal	Meta	
0,5	0,5	0,5	Classificação Manual	11	0,19	0,19	0,15	0,18	
1	1	1	Armazenagem	12	0,39	0,39	0,3	0,36	
2	2	2	Pré-limpeza	13	0,78	0,78	0,59	0,73	
1	1	1	Classificação Eletrônica	14	0,39	0,39	0,3	0,36	
1	1	1	Seleção	15	0,39	0,39	0,3	0,36	
4	4	4	Empacotamento	16	1,56	1,56	1,19	1,46	
0,5	0,5	0,5	Expedição	17	0,19	0,19	0,15	0,18	
10	10	10				3,9	2,97	3,64	
SOMA DOS CUSTOS OPERACIONAIS							3,9		

Fonte: Dados da Empresa

Tabela 2 – Distribuição dos Custos fixos as atividades.

Para melhor visualizar os resultados, abaixo está demonstrado na figura 1 o ponto de equilíbrio, ou seja, o volume de vendas que a empresa precisa para cobrir todos seus custos, nas três dimensões. No método por Absorção o ponto de equilíbrio em fardos de 30 Kg é de 155.816, já no Custo Meta é de 145.622 fardos e no Custo Ideal seriam somente 118.810 fardos, pois neste último os custos estão atribuídos ao produto considerando que a empresa estaria usando 100% de sua capacidade instalada.



Fonte: Dados da Empresa

Figura 1 – Gráfico do Ponto de Equilíbrio nas três perspectivas.

Os valores dos custos foram ajustados na proporção do volume de fardos de cada um dos métodos, podendo assim visualizar o impacto de uma utilização plena na estrutura da empresa, destaca-se que tal critério, utilizando somente o volume de fardos como base de rateio tem caráter meramente demonstrativo.

4. Considerações finais

A empresa que já possuía um bom nível de organização considerando seu porte e tempo de atividades. Contudo, na busca por ferramentas que possam aumentar sua competitividade perante o mercado, a estruturação de sistemas de informações sempre trazem significativa contribuição a gestão.

A revisão e estruturação dos dados da empresa primeiramente pelo método de custeio por absorção, e depois de separadas em duas perspectivas: Custo Ideal e Custo Meta. Permitem que a gestão estratégica de custos forneça informações de forma muito mais completa e de grande relevância para a tomada de decisão.

Ter um único método integrado facilita o acesso aos dados, reduz o retrabalho, e aumenta substancialmente a competitividade da empresa, por ter uma visão em três perspectivas, fazendo com que a gestão possa ter dentro de seu sistema de informação dados comparativos, vistos sob ângulos diferentes.

A grande contribuição do Custo Ideal para a gestão é fornecer uma visão de qual seria o resultado da empresa se utilizasse a capacidade máxima de seus recursos, e também poder visualizar a ociosidade do processo produtivo e de sua estrutura instalada, permitindo um diagnóstico muito completo, representando fonte importante de informações para estruturação do planejamento da empresa.

O Custo Meta estimula a prática de planejar os custos antes mesmo de sua existência, e define níveis de excelência comparativos aos dados já existentes, desencadeando um processo de melhoria contínua, fazendo com que a empresa consiga atingir resultados muito mais satisfatórios.

Como pode ser observada, a variação entre os dados de custos é muito significativo, o que só pode ser percebido devido ao desdobramento do método, demonstrando assim a grande importância da implantação de um sistema de informações estrutura e integrado com a gestão da empresa.

O tema não se esgota com o desenvolvimento desse trabalho, além da natural necessidade de aprimoramento constante, a integração de diferentes conhecimentos relacionados a uma mesma aplicação prática, pode desencadear no futuro outros trabalhos que desenvolvam ferramentas mais sofisticadas que atendam a este e outros setores da economia.

5. Referências

- CREPALDI, S. A.** *Curso básico de contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- DUTRA, R.G.** *Custos: uma abordagem prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LEONE, G.S.G.** *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, E.** *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MEGLIORINI, E.** *Contabilidade de custos*. São Paulo: Makron Books, 2001.
- LAWRENCE, W. B.** *Contabilidade de custos*. 4. ed. São Paulo: IBRASA, 1975.
- NASCIMENTO, J.M.** *Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- SANTOS, J. J.** *Análise de custos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- WERNKE, R.** *Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MAHER, M.** *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.
- HIGUCHI, H. ; HIGUCHI, F.H. & HIGUCHI, C.H.** *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática*. 32. ed. São Paulo: IR Publicações, 2007.
- SOUZA, M.A. ; ZANELLA, F.C. & NASCIMENTO, A.M.** *Utilização do custo-meta por empresas brasileiras como estratégia de gestão: alguns estudos setoriais utilizando o método da causalidade de Granger*. Revista Contabilidade & Finanças. São Paulo: USP, 2005.
- EDWARD J. B.; KUNG H.C.; GARY C. & THOMAS W.L.** *Gestão Estratégica de Custos*. Tradução da 3ª edição. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.