

Eixo Temático: Estratégia e Internacionalização de Empresas

A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS COMO SUPORTE PARA ANÁLISE DO DESEMPENHO OPERACIONAL

A STRATEGIC MANAGEMENT OF COSTS AS SUPPORT FOR ANALYSIS OF OPERATING PERFORMANCE

Elizeu de Albuquerque Jacques, Sérgio Luiz Jahn e Adroir José dos Santos

RESUMO

O cenário de atuação das organizações apresenta características dinâmicas, em que se verifica a necessidade de procedimentos adequados de gestão para a manutenção das atividades operacionais. No presente estudo, buscou-se analisar o desempenho operacional de uma concessionária de veículos, quanto aos serviços prestados pelo departamento de funilaria e pintura para as empresas seguradoras. O método utilizado caracteriza-se como estudo de caso aplicado, com abordagem exploratória e de modalidade qualitativa. No decorrer do estudo, foram desenvolvidas ferramentas, com a utilização de planilhas, as quais serviram para o registro e a tabulação dos dados que embasaram o estudo. No âmbito organizacional, verificou-se a necessidade de desenvolvimento de estratégias e controles operacionais que possibilitassem a quantificação e a classificação dos custos incorridos. Através do estudo constatou-se que a empresa apresentou uma margem de lucro bruto negativa em um percentual significativo dos serviços prestados, o que demonstra a necessidade de utilização de uma política de gestão de custos adequada para a tomada de decisões, a fim de que proporcione o alcance de resultados satisfatórios das atividades desenvolvidas.

Palavras-chave: Prestação de Serviços. Análise Operacional. Estratégia Organizacional.

ABSTRACT

The setting of performance of organizations has dynamic characteristics, which confirms the need for adequate management procedures for the maintenance of operational activities. In the present study, we sought to analyze the operational performance of a car dealership, as the services provided by the body and paint for insurers department. The method is characterized as a case study applied to exploratory qualitative approach and modality. During the study, tools were developed with the use of spreadsheets, which served for recording and tabulating the data that supported the study. At the organizational level, there is a need for development of strategic and operational controls that enabled the quantification and classification of costs incurred. Through the study it was found that the company submitted a negative gross profit margin in a significant percentage of the services provided, which demonstrates the necessity of using a management policy appropriate fees for making decisions in order to provide the achievement of satisfactory results of the activities.

Keywords: Provision of Services. Operational Analysis. Organizational Strategy.

1 INTRODUÇÃO

A evolução tecnológica mundial é intensa e, com isso, as empresas estão na busca por melhores resultados no mercado em que estão inseridas. As organizações que utilizam as ferramentas tecnológicas disponíveis certamente terão maior facilidade em manter-se no mercado de atuação. Diante disso, esses recursos devem ser utilizados para o desenvolvimento dos produtos e serviços, assim como para os controles dos gastos operacionais.

Ao se apropriarem das potencialidades tecnológicas para o processo de gestão, as empresas podem disponibilizar produtos e serviços com tecnologia avançada, preço compatível e com um retorno financeiro satisfatório. Nesse contexto, a gestão de custos busca identificar os custos incorridos no processo produtivo ou na prestação de serviços, servindo de referência para a definição das estratégias da organização, sendo, dessa forma, uma ferramenta determinante para a tomada de decisão.

Diante disso, o presente estudo foi realizado em uma empresa que atua no setor de concessionária de veículos automotores. A empresa está inserida no mercado há mais de 70 anos, procurando aprimorar seus processos para melhor atender seus clientes, na busca de obter credibilidade e confiança. Essa organização tem como atividade principal a revenda e a manutenção de veículos. Como é uma empresa na forma de franquia, ela dispõe também de venda de peças e prestação de serviços mecânicos e de funilaria e pintura.

Dessa forma, o estudo desenvolvido na organização teve como objetivo realizar o levantamento e a análise dos custos incorridos no departamento de funilaria e pintura, de forma a verificar a relação entre os custos e as receitas. Buscou-se, assim, analisar o resultado econômico, no período de estudo, dos serviços prestados às companhias seguradoras.

A organização, ao possuir uma melhor gestão nos seus custos, poderá manter-se de forma estável no mercado, pois uma gestão de custos adequada contribuirá para a formação do preço de seus serviços de modo a obter um resultado satisfatório. Isso porque, ao proporcionar a margem de lucro esperada, conduzirá a rentabilidade positiva, ou seja, a rentabilidade que as organizações esperam nas atividades operacionais.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Os custos incorridos devem ser analisados servindo de referência para a tomada de decisão e o gerenciamento dos processos nas organizações. Torna-se necessário o controle dos custos operacionais para a definição de estratégias organizacionais e a manutenção adequada das atividades realizadas. Visto isso, Dutra (2009, p. 17) define custo como “a parcela do gasto que é aplicada na produção ou em qualquer outra função de custo, gasto esse desembolsado ou não”.

Nesse sentido, Bruni (2010, p. 26) afirma que “os custos correspondem aos gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços”. Verifica-se, assim, que os custos operacionais das atividades da organização devem ser monitorados de forma eficiente e contínua, para que os produtos ou serviços apresentem valores compatíveis e tenham aceitação no mercado. O monitoramento das ações possibilita manter a rentabilidade e planejar futuros investimentos necessários à manutenção do exercício operacional.

2.1 Classificação dos custos

Os custos são classificados em custos diretos, custos indiretos, custos fixos e custos variáveis, sendo necessária a classificação adequada para que a organização conduza a apropriação dos custos aos produtos ou serviços realizados.

Os custos diretos são os custos relacionados diretamente à produção, seja na prestação de serviços ou na produção de produtos, podendo ser alocados diretamente na produção. Dutra (2009, p. 26) afirma que “os custos diretos são os que podem ser apropriados diretamente a uma função de acumulação de custos, seja essa função um produto, um serviço, uma ordem de produção, um centro de custo, uma atividade ou um órgão da empresa”.

Nesse sentido, os custos diretos são custos que a organização possui na fabricação de um produto ou na prestação de serviços ligados diretamente à execução da atividade. Os custos diretos são alocados diretamente ao produto ou serviço, o que interfere diretamente na formação do preço de venda.

Os custos indiretos são os gastos incorridos que não podem ser agregados diretamente ao produto ou ao serviço prestado pela empresa. Nesse contexto, conforme Martins (2010, p. 49), os custos indiretos são custos que “não oferecem condição de medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como aluguel, a supervisão, ..., etc.)”.

Nessa concepção, os custos indiretos não estão relacionados diretamente à produção ou à prestação de serviços, ou seja, são custos que as organizações apresentam no exercício das suas atividades, mas não têm relação direta com a sua utilização, necessitando-se de um critério de rateio para a apropriação aos produtos ou serviços.

As organizações, para se manterem em funcionamento, independentemente das suas atividades, apresentam custos fixos, sendo os custos mensais que as organizações possuem para a manutenção das operações. Dutra (2009, p. 32) define-os “como os custos de estrutura que ocorrem período após período sem variação ou cujas variações não são consequência de variações do volume de atividades em períodos iguais”.

Os custos fixos são custos constantes que as organizações possuem independentemente da quantidade produzida, uma vez que esses incorrem ao longo do período e devem ser apropriados à produção e aos serviços prestados, integrando o custo dos produtos e serviços.

Os custos variáveis estão ligados diretamente à produção ou prestação de serviço. Para tanto, as organizações devem efetuar o seu controle, pois os custos variáveis são diretamente proporcionais à quantidade produzida em determinado período. Na concepção de Oliveira e Perez (2009, p. 68), os custos variáveis “são aqueles custos que mantêm uma relação direta com o volume de produção ou serviço e, conseqüentemente, podem ser identificados com os produtos”.

O custo variável da empresa apresenta uma relação direta com a atividade operacional, quanto maior o volume de atividades da organização, maior será o valor custo variável; e quanto menor a produção, menor será o seu custo variável. Desse modo, torna-se necessária a gestão adequada dos custos incidentes no processo produtivo ou na prestação de serviços, de forma a proporcionar a identificação e a apropriação adequadas dos custos no decorrer das atividades organizacionais.

2.2 Sistemas de custeio

O sistema de custeio consiste na metodologia de apropriação dos custos aos produtos ou serviços, sendo que a organização deve adotar o sistema de custeio que melhor se adapte às características das suas atividades.

O custeio por absorção é o mais utilizado pelas empresas, uma vez que por esse método todos os custos, fixos e variáveis, incorridos em determinado período, são apropriados aos produtos ou aos serviços prestados. Esse é o critério aceito pela legislação como referência para a apuração do resultado das organizações.

Observa-se que o

[...] custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascidos da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos (MARTINS, 2010, p. 37).

O custeio variável consiste em outro método de custeio, por esse método os custos variáveis são apropriados como custos do período, e os custos fixos integram o resultado operacional. Segundo Martins (2010), no custeio variável, somente os custos variáveis são alocados aos produtos ou serviços, sendo que os custos fixos são separados e considerados diretamente no resultado e, para os estoques, só vão, como consequência, custos variáveis.

Assim, esse método proporciona, ao gestor da organização, analisar os custos consumidos na linha de produção da organização. Isso porque os custos variáveis são apropriados diretamente aos produtos e os custos fixos registrados diretamente como resultado do período.

Em se tratando de método de custeio, tem-se também o custeio baseado nas atividades (ABC), sendo o tipo de custeio no qual os custos são apropriados considerando como referência as atividades realizadas nos procedimentos operacionais. Ressalta-se que o custeio ABC

pode ser aplicado, também, os custos diretos, principalmente à mão de obra direta, e é recomendável que seja; mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados 'sistemas tradicionais'. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos (MARTINS, 2010, p. 85).

O custeio ABC possibilita que os custos sejam apropriados de acordo com as atividades, trazendo, assim, praticidade na tomada de decisões nas organizações, sendo que a apropriação ocorre através de direcionadores de custos, que são identificados através das atividades operacionais.

Nesse contexto, faz-se necessário a definição de um sistema de custeio que possibilite a definição do preço de venda compatível com o valor de mercado e que contribua para a busca de um resultado organizacional satisfatório.

2.3 Preço de venda e margem de lucro

As organizações necessitam de controle adequado dos custos incorridos, para a manutenção da atividade operacional. Por isso, é necessária a adoção de medidas que possibilitem a definição do preço de venda adequado e conduzam à competitividade no mercado de atuação. De acordo com Martins (2010, p. 300),

[...] a gestão estratégia de custos requer análises que vão além dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor: desde a origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final. Passa a não ser apenas importante conhecer os custos da sua empresa, mas os dos fornecedores e os dos clientes que sejam ainda intermediários, a fim de procurar, ao longo de toda a cadeia de valor (até chegar o consumidor final), onde estão as chances de redução de custos e de aumento de competitividade.

Faz-se notório destacar que “a superioridade competitiva de uma empresa está em sua maior ou menor habilidade em estruturar sua cadeia de valores, estabelecer um posicionamento estratégico condizente com a realidade de seus negócios e gerenciar de forma eficaz os fatores que direcionam os custos”. (WERNKE, 2008, p. 64).

Na concepção de Kaplan e Cooper (2007), a tomada de decisões estratégicas está relacionada com a adequação das informações sobre os custos da atividade operacional. Portanto, a gestão de custos é determinante para que a organização defina seus objetivos e suas metas, levando em consideração que tem como perspectiva a obtenção de resultados satisfatórios. Nesse viés, a obtenção de margem de lucro positiva depende da determinação adequada do preço de venda.

Por conseguinte, a margem de lucro bruto consiste no valor agregado da atividade operacional, contemplando a diferença entre o preço de venda e os custos incorridos no período. Deve ser observada na determinação do preço de venda pelas empresas que buscam resultados satisfatórios na venda de seus produtos ou serviços, observando as características do mercado de atuação.

3 METODOLOGIA

Para a obtenção de resultados satisfatórios, verifica-se a importância da metodologia para a definição de instrumentos e técnicas de pesquisa necessárias à execução do estudo. Nesse contexto, tem-se que utilizar métodos de pesquisa adequados à realização dos procedimentos para a coleta de dados e a análise dos resultados no decorrer do estudo.

Consoante a isso, destaca-se que métodos e técnicas são ferramentas para apresentar situações desconhecidas pela organização. Por isso, buscou-se, no desenvolvimento deste estudo, apresentar ferramentas para o levantamento dos custos dos insumos utilizados na reparação dos veículos, que melhor se adaptem às necessidades da empresa, já que esta não possui nenhuma ferramenta para a realização desses controles. Assim sendo, elaborou-se um formulário como instrumento para a coleta e a tabulação dos dados nos procedimentos operacionais da empresa.

Nessa perspectiva,

[...] o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros – traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões de cientista. (MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 65).

A pesquisa efetuada foi baseada em critérios metodológicos que possibilitaram a identificação de situações que necessitavam de controle e, a partir disso, foram desenvolvidas ferramentas para controles internos da empresa. Diante disso, tem-se a apresentação do método de pesquisa caracterizado como estudo de caso, o qual Gil (2002, p. 54) define como “um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

Através do estudo de caso, obteve-se conhecimento da situação da empresa quanto ao estudo da sua estrutura de custos e da receita dos serviços prestados pelo departamento de funilaria e pintura. Isso permitiu o desenvolvimento da pesquisa para a obtenção dos dados necessários à apresentação de resultados.

No que se refere à modalidade, o presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, por se tratar de uma pesquisa de campo que busca informações na organização. Segundo Gil, pesquisas exploratórias

[...] têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato de estudo [...] (SELLTIZ et al., 1967, p. 63 apud GIL, 2002, p. 41).

Buscou-se, no decorrer dos procedimentos, obter informações referentes às atividades desenvolvidas na organização, através da elaboração de um formulário para o registro e acompanhamento dos custos incorridos. O presente formulário foi utilizado para a coleta de dados durante os serviços realizados no período analisado.

A abordagem do estudo caracteriza-se como qualitativa. As informações foram coletadas por meio de roteiros definidos e analisadas sob a ótica qualitativa, buscando-se obter os dados decorrentes da atividade operacional que serviram como embasamento para a realização do estudo.

A coleta de dados, para a obtenção dos custos de materiais utilizados na reparação de veículos pelo departamento de funilaria e pintura, foi realizada no período de dezembro 2012 a janeiro de 2013. Nesse setor, são prestados outros serviços a consumidores particulares, que não foram objeto do presente estudo por apresentarem características diferenciadas.

Os dados foram obtidos através do acompanhamento dos serviços prestados, sendo desenvolvida uma planilha para a coleta dos insumos. Esse instrumento foi utilizado para o levantamento dos itens necessários na execução dos serviços, permitindo que os próprios colaboradores fossem identificando a quantidade utilizada durante a realização das atividades operacionais.

Para o levantamento dos custos, utilizou-se como parâmetro o valor médio dos insumos, em conformidade com o registro no sistema aplicativo da empresa, sendo os insumos fracionados de acordo com suas unidades mínimas de utilização. Os itens foram registrados na planilha conforme sua aplicação na prestação dos serviços, identificando-os por reparos das peças dos veículos. Assim, obteve-se melhor identificação da utilização dos materiais para a quantificação dos custos dos serviços realizados no período.

Os insumos foram fracionados consoantes à utilização mínima possível, pois os materiais, normalmente, são embalados em frascos de 1 litro ou ½ litro e, alguns, em gramas. Por esse motivo, buscou-se fracionar os itens em 10 ml e 50 ml e, alguns casos, foram fracionados em 100 ml, sendo elaborada uma planilha para a coleta e a identificação dos custos por serviço.

Para a identificação do valor dos insumos, utilizou-se o sistema de gestão utilizado pela empresa, que considera o critério do custo médio para a classificação dos insumos em estoque na organização. Em virtude disso, buscou-se identificar os diversos custos incorridos nos procedimentos de prestação de serviço realizados, de forma a quantificar o material utilizado e identificar o custo direto por serviço.

Após a identificação dos custos dos insumos por serviço prestado, efetuou-se o cálculo para identificar o valor da hora produtiva do departamento de funilaria e pintura. Esse

procedimento foi realizado para calcular o valor médio da hora da mão de obra direta do departamento.

Os cálculos de custo de mão de obra foram desenvolvidos através da utilização do aplicativo Microsoft Excel, por meio da construção de tabelas para a identificação do custo. Foram verificados os dias disponíveis no mês, os valores dos benefícios que a empresa disponibiliza aos colaboradores do setor produtivo, os direitos trabalhistas e os valores dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento. Após, foi realizado o cálculo do custo do produto por hora do departamento, considerando a remuneração e os encargos incidentes, sendo possível identificar o custo por horas disponíveis no departamento de funilaria e pintura.

Dessa forma, foi possível realizar a apropriação aos serviços conforme a identificação dos custos, procedendo-se ao cálculo nos períodos analisados. Isso possibilitou a classificação dos custos para a devida apropriação aos serviços prestados pelo departamento de funilaria e pintura.

4 RESULTADOS E CONCLUSÕES

No decorrer do estudo de caso, observou-se que o departamento de funilaria e pintura apresentava resultados menores que os previstos, às vezes, apresentando resultados negativos. Diante disso, optou-se por analisar este departamento quanto ao gerenciamento dos procedimentos de custos. Desse modo, foram identificados os insumos utilizados na reparação dos veículos, assim como o custo de mão-de-obra referente ao serviço prestado, sendo tabulados para a identificação e a classificação, considerando os custos incidentes na prestação de serviço.

4.1 Classificação dos custos

Os custos foram, inicialmente, classificados em custos diretos e indiretos. Para identificar os custos diretos, foi realizado um levantamento dos insumos utilizados e o custo de mão de obra para a execução das atividades operacionais. Após a segregação dos custos foi efetuada a apropriação, sendo que os custos diretos foram apropriados diretamente aos serviços prestados e para os custos indiretos utilizou-se um critério de rateio para apropriação aos serviços, através da apropriação proporcional as atividades desenvolvidas pelo departamento no período.

No levantamento dos custos, fez-se necessário encontrar o valor dos custos fixos a serem apropriados ao departamento, assim como os custos variáveis decorrentes das atividades realizadas. Com isso, buscou-se apurar os custos incidentes sobre os serviços prestados para a apuração do custo total, que permitiu visualizar, conforme figura 1, o valor representativo dos custos no período.

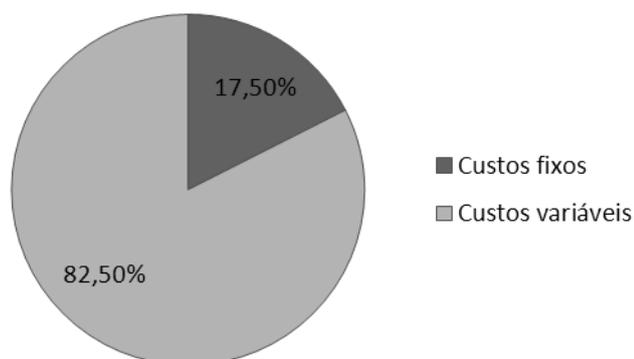


Figura 1 - Custos fixos e variáveis do período

Fonte: Autoria própria (2013)

Verificou-se, no período analisado, que os custos fixos representam 17,50% dos custos do departamento, que contemplam os custos mensais a serem considerados na composição do custo dos serviços, sendo que os custos variáveis representam 82,50 % dos custos incorridos. Observou-se, assim, que a empresa manteve a linearidade na estrutura dos custos fixos e variáveis, mantendo-se constante, no período, a proporção de apropriação aos serviços prestados.

4.2 Sistema de custeio

O sistema de custeio é importante no controle dos custos pela organização, pois, através de sua utilização, é possível identificar os custos da produção para verificar o resultado operacional apresentado. No presente estudo, utilizou-se o custeio por absorção, pois é o critério utilizado pela organização objeto de estudo. O sistema de custeio por absorção possui a característica da apropriação dos custos fixos e variáveis aos produtos e serviços, de forma a identificar o custo do período.

Neste estudo de caso, com a utilização do custeio por absorção, procedeu-se, inicialmente, ao cálculo dos custos dos serviços, para, posteriormente, identificar a margem operacional, a fim de analisar o resultado alcançado pelo departamento da organização. Salienta-se que a legislação, para efeito de tributação, considera o custeio por absorção como método oficial. Assim sendo, procurou-se apresentar, no trabalho, os resultados de acordo com a real situação da empresa em relação aos serviços prestados pelo departamento de funilaria e pintura.

4.3 Análise entre a receita operacional e os custos incorridos

A partir da tabulação do custo dos serviços prestados às companhias seguradoras, obteve-se o custo dos diversos serviços prestados pelo departamento. Através disso, pôde-se visualizar o custo total por ordem de serviço encerrada no departamento de funilaria e pintura, no período analisado.

No que tange à análise do resultado do referido departamento, observou-se a necessidade de fazer um comparativo entre o valor da receita dos serviços prestados e os custos efetivos incidentes no período analisado. Inicialmente, foi feito o levantamento do valor da receita por serviço prestado para compará-la com o valor dos custos incidentes, analisando a margem de lucro bruto dos serviços prestados no período.

No desenvolvimento do estudo, foi identificado que, em parcela significativa dos serviços prestados identificou-se prejuízo, ou seja, o valor dos custos superou o valor da receita de serviços prestados, conforme demonstra a figura 2.

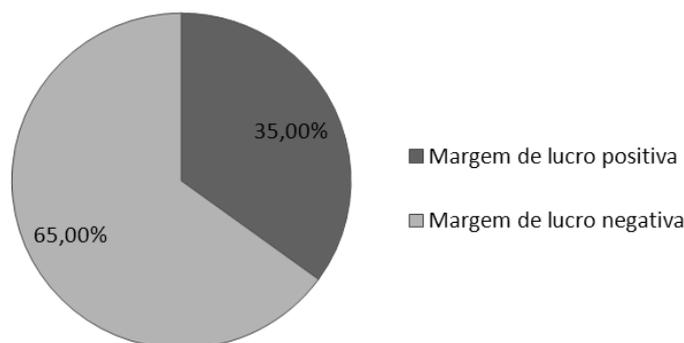


Figura 2 - Margem de lucro bruto no período.

Fonte: Aatoria própria (2013)

Observou-se que em 65,00% dos serviços prestados para as seguradoras no período analisado a receita bruta foi menor que o custo efetivo dos serviços, sendo que apenas 35,00% dos serviços prestados apresentaram margem de lucro bruto positiva. Com isso, verifica-se que a organização necessita realizar a análise dos custos do departamento de funilaria e pintura, visto que apresentou margem negativa na maior parte dos serviços prestados no período analisado. Desse modo, faz-se necessário também verificar o valor da receita dos serviços, para que possa analisar o resultado do desempenho do departamento no desenvolvimento das atividades operacionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No desenvolvimento do estudo, foram analisados os custos incorridos no departamento de funilaria e pintura de uma concessionária de veículos. Tal ação possibilitou a análise da margem de lucro apresentada no período, através do levantamento dos custos incorridos e da comparação com a receita de serviços prestados.

Observou-se a ocorrência de custos elevados no período analisado, de forma a representar um valor que excedeu ao valor da receita decorrente da prestação dos serviços. Por isso, é necessário que a organização analise a possibilidade de verificar materiais alternativos ou insumos que possuam uma rentabilidade maior em sua utilização. Para tanto, ressalta-se que a empresa deve sempre primar pela qualidade do material, a fim de que, conseqüentemente, mantenha a qualidade nos seus serviços.

Ao se realizar a análise comparativa dos custos com as receitas obtidas nas atividades, foi possível identificar que, em muitos casos, a organização obteve uma receita menor do que o custo dos serviços, apresentando um prejuízo na sua execução. Diante disso, sugere-se que a

organização analise sua estratégia de formação de preços, considerando os valores dos custos obtidos no decorrer do estudo.

Destaca-se a necessidade da utilização de controles permanentes dos custos incorridos no decorrer das atividades durante a execução dos serviços pelo departamento de funilaria e pintura. Isso porque o controle efetivo e a quantificação dos custos no processo produtivo contribuem para a adequada precificação, considerando a margem de retorno esperada da atividade operacional.

Recomenda-se assim, a realização de novos estudos na área, com o objetivo de verificar a utilização dos métodos e ferramentas propostos para organizações que atuam em outras áreas, considerando-se as particularidades e as especificidades, no âmbito de atuação, para a tomada de decisões estratégicas nas organizações.

REFERÊNCIAS

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DUTRA, R. G. **Custos uma abordagem prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho**. São Paulo: Futura, 2007.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ, J. H. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WERNKE, R. **Gestão de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.