

## **O IMPACTO DA GESTÃO ESTRATÉGICA DO CUSTEIO NA TOMADA DE DECISÃO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO NOROESTE DO PARANÁ<sup>1</sup>**

**FERNANDA PAGLIA<sup>2</sup>**  
**LUCAS FARIAS VIEIRA<sup>3</sup>**  
**IVÃ DA CRUZ DE ARAÚJO<sup>4</sup>**

**RESUMO:** Com o estágio atual da Tecnologia da Informação e o *E-Commerce* (comércio eletrônico), o que geraram um aumento significativo da competitividade nos mercados industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes para a tomada de decisões em uma empresa, além de tornarem-se vital para a sobrevivência da mesma no mercado. Neste contexto, o objetivo da presente pesquisa é apresentar e descrever como utilizar a Contabilidade e Gestão de Custos a favor da empresa. O estudo foi realizado por meio de um estudo de caso, tendo em um primeiro momento uma pesquisa bibliográfica acerca de teses já publicadas referentes ao assunto central. Trata-se, portanto, de uma pesquisa aplicada, descritiva, e de caráter qualitativo. Dentre então, encontrou-se nas publicações e livros utilizados as ferramentas Margem de contribuição, Ponto de equilíbrio, Margem de segurança e Formação de preço de venda.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos. Gestão estratégica. Tomada de decisão.

### **1 INTRODUÇÃO**

Na atual era da informação que estamos, onde ocorrem diversas trocas em diversos lugares quase que instantaneamente, e que torna o mercado (de modo geral) mais competitivo devido a busca por preços mais baixos exigida por parte dos consumidores, as empresas tendem a se adaptar as mudanças rapidamente. Empresas que possuem uma boa gestão financeira são mais competitivas no

---

<sup>1</sup> Trabalho apresentado no GT2 – Contabilidade, Controladoria, e Tomada de Decisão, na Semana Acadêmica FATECIE 2018.

<sup>2</sup> Acadêmica do 8º semestre de Ciências Contábeis da Fatecie – Faculdade de Tecnologia e Ciência do Norte do Paraná, no ano de 2018. E-mail: fernandapaglia@gmail.com

<sup>3</sup> Acadêmico do 8º semestre de Ciências Contábeis da Fatecie – Faculdade de Tecnologia e Ciência do Norte do Paraná, no ano de 2018. E-mail: lucas.faria.vieira@hotmail.com

<sup>4</sup> Professor Orientador Graduado em Ciências Contábeis, Graduando em Administração de Empresas e Especialista em Gestão de Pessoas. E-mail: araujoiva@hotmail.com

mercado, pois a partir dessa prática é possível ter maior margem de lucratividade e menores custos, equilibrando as contas (SEBRAE, 2016, p.01).

Assim sendo, uma importante estratégia que as empresas podem adotar é a gestão de custos, sendo utilizada para conhecimento de questões fundamentais como: se a empresa está “ganhando” dinheiro quando produz e vende um determinado produto/ serviço, assim como se é possível e viável reduzir o preço de determinado produto sem comprometer o lucro esperado, ou vice-versa.

Sendo assim, a questão norteadora do presente projeto é: Como utilizar a Contabilidade de Custos a favor da empresa no processo de tomada de decisão? Quanto ao objetivo geral, refere-se a apresentar e descrever como utilizar a Contabilidade de Custos a favor da empresa. Já os objetivos específicos ocupam-se em levantar a importância da Contabilidade de Custos, apresentar ferramentas que possibilitem a empresa tomar decisões a partir de seus custos, e calcular, através das informações fornecidas pela empresa, as principais ferramentas geradas pela Contabilidade de Custos.

Segundo Neto (2012), “a análise de custos é uma ferramenta estratégica no processo decisório, sendo indispensável na execução de diversas tarefas gerenciais, tais como a formação de preço, otimização da produção, valorização de estoque, etc”.

A escolha do tema foi motivada partindo do pressuposto de que as informações geradas pela Contabilidade de Custos podem se tornar um diferencial competitivo e um fator de sobrevivência das empresas no mercado, além dessas informações serem extremamente úteis aos usuários da contabilidade, contribuindo para o processo de tomada de decisão.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Primórdios da Contabilidade de Custos**

Com a Revolução Industrial no século XVIII e conseqüentemente surgimento das indústrias, a Contabilidade se via com o problema de adaptar os procedimentos de apuração de resultados das empresas comerciais para as industriais, que adquiriam matérias-primas e utilizavam fatores de produção para transformá-las em

produtos destinados à venda. O ramo da Contabilidade que controlava esses gastos passou a chamar-se Contabilidade de Custos (VICECONTI e NEVES, 2010, p.10).

Corbari e Macedo (2012, p.15) contextualiza que:

Enquanto a produção era feita artesanalmente o custo do produto era fácil de ser identificado, a ausência de sofisticação permitia a identificação clara dos insumos utilizados no processo de transformação. Com a utilização de maquinários no setor produtivo a produção deixou de contar apenas com a matéria-prima e a mão de obra, houve um incremento de diversos outros insumos, como a energia, a água, a depreciação dos equipamentos e dos barracões produtivos. [...]. Com a produção em larga escala utilizando maquinários e com vários insumos, o cálculo do custo por unidade apresentou maior complexidade, necessitando de uma especialidade da contabilidade voltada para este ramo.

A Contabilidade de Custo nada mais é do que o uso dos princípios da Contabilidade Gerencial para registrar os custos da operação de um negócio, de tal maneira que com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizá-los para esclarecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das diversas funções do negócio, entre tantas outras decisões (NETO, 2012, p.09).

Segundo Hansen e Mowen (2000 apud LEONE e LEONE, 2007, p.19):

A Gestão de Custos produz informações para usuários internos. Especificamente a gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para o custeio (determinar quanto algo custa), planejamento, controle e tomada de decisão.

Em seu princípio, a função deste ramo da Contabilidade da época era a avaliação de estoque em empresas industriais, que é um procedimento muito mais complexo do que nos comerciais, uma vez que envolve muito mais que a simples compra e revenda de mercadorias, são feitos pagamentos a fatores de produção, como salários, aquisições e utilização de matérias-primas, etc (VICECONTI e NEVES, 2010, p.11). Assim sendo, Martins (2003, p.14) complementa que a primeira preocupação dos Contadores, Auditores e Fiscais “foi fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não de fazer dela um instrumento de administração”.

Em síntese, Martins (2003, p.16) descreve que:

A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão.

Contudo, desde o início a contabilidade de custos era utilizada como sendo um instrumento seguro para controlar as variações de custos e de vendas e também para avaliar o crescimento ou o retrocesso do negócio (SANTOS, 2009, p.09).

## **2.2 A Contabilidade de Custos em seu estágio atual**

Para Crepaldi (2004, p.15) a Contabilidade de Custos “é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisão”. Neste sentido, a contabilidade de custos procura levantar aos administradores as informações necessárias para o auxílio no processo de gerenciamento de seus negócios.

Pelo fato de a contabilidade registrar todos os fatos econômicos e financeiros que ocorrem no dia a dia de uma empresa, Carlin (2003, p.11) alude que é papel da contabilidade “apurar o resultado do negócio e os reflexos do desempenho operacional de qualquer tipo de atividade, o que seguramente termina por nos fornecer uma base sustentável para qualquer tomada de decisão visando o planejamento estratégico”.

Com o estágio atual da Tecnologia da Informação e o *E-Commerce* (comércio eletrônico), o que geraram um aumento significativo da competitividade nos mercados industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes para a tomada de decisões em uma empresa. “Isto ocorre devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados no mercado em que atuam” (MARTINS, 2003).

Com os preços definidos pelo mercado, conhecer os custos tornou-se vital para

a sobrevivência da empresa, [...] nesse cenário, os custos servem como estratégia de concorrência e devem ser controlados para não ultrapassar as receitas (CORBARI e MACEDO, 2012). Segundo os dados do SEBRAE (2016) o controle dos custos é essencial para um pequeno negócio se manter competitivo e sustentável, sobretudo em um cenário de instabilidade econômica.

Contudo, baseado em Neto (2012, p.8 - 9) as funções básicas da Contabilidade de Custos são:

- Determinação do Lucro da Organização: de posse dos dados originários na Contabilidade Geral, e auferindo-os de maneira diferente, tornando-os úteis a alta administração.
- No Controle das Operações: com dados sobre suas operações e demais recursos utilizados, como estoques, preço de compra de produtos e serviços para utilização em orçamentos e na comparação entre o orçado e o realizado.
- Na Tomada de Decisões: em tudo que envolve produção, seja na tomada de decisão de preço considerando o retorno sobre o investimento, seja na decisão de retirar ou adicionar um produto à linha de produção, na variação do custo com insumo, ou, na decisão de aceitar ou rejeitar uma proposta de negócio.

Ainda no que diz respeito à Decisão, seu papel apresenta muita importância, pois consiste na prestação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo, e traz benefícios como a diminuição dos riscos do negócio, aumenta a competitividade com a correta precificação, atinge a eficiência obtendo lucros de forma mais rápida (SEBRAE, 2016). Isso mostra que a Contabilidade de Custos passou de ser apenas uma área de controle para uma, cada vez mais importante, atuação estratégica das empresas.

Crepaldi (2011 apud CORBARI e Macedo, 2012) expõe que a Contabilidade de Custos “fornece informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos, previsões, e ainda para acompanhamento da execução dos gastos no processo produtivo e confrontação com os valores previstos”.

Neste aspecto, Martins (2011 apud CORBARI e Macedo, 2012) evidencia que:

[...] A Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para a comparação com os valores anteriores definidos. No que tange à decisão,

seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo, sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra de produção, etc.

Para tanto, as decisões tomadas utilizando informações de custo são fundamentais para a obtenção de um nível adequado de rentabilidade, além de auxiliar na alocação e mensuração dos custos aos produtos da forma mais adequada possível, mensurando e relatando informações financeiras e outras relacionadas com a aquisição e consumos de recursos pela organização. Marques (2011, p.69) destaca que as “decisões de produto, preço e redução de custos importantes em qualquer empresa – dependem da existência de um controle de custos que permita analisar o comportamento destes em todas as atividades da empresa”.

Santos (2009, p.15) destaca a notória relevância das informações fornecidas pela Contabilidade de Custos como sendo “primordial para a administração das empresas se municiar de informações de planejamento e controle de custos e lucros para poder enfrentar os concorrentes que comercializam produtos semelhantes no mercado”.

O autor diz ainda que, em um mercado cada vez mais acirrado, a preocupação com a determinação dos custos torna-se um fator a ser levado em conta no planejamento estratégico da organização. Fato este que faz repensar os sistemas de custos da contabilidade com ênfase na determinação dos custos dentro deste ambiente de competitividade.

### **2.3 Terminologia**

Neste capítulo serão expostos alguns conceitos e terminologias relacionados a custos para facilitar o entendimento mais adiante. A importância destas terminologias e da classificação adequada dos custos e despesas são de suma importância para as questões gerenciais da entidade, impactando diretamente na análise dos principais tomadores de decisões.

### **2.3.1 Gasto**

Segundo Bernardi (2010, p.17) “tudo que se desembolsa para atender às finalidades da empresa, por meio de atividades de produção, administração e vendas, inclusive investimentos nas mesmas, é gasto, do ponto de vista financeiro”. Por outro lado, Padoveze (2010, p.319) destaca gasto como sendo “todas as ocorrências de pagamentos ou recebimentos de ativos, custos ou despesas”.

Neste contexto, o gasto é o sacrifício financeiro arcado por uma organização para a obtenção de produtos ou serviços. Sacrifício esse representado pela entrega ou promessa de entrega de ativos (NETO, 2012, p.09).

### **2.3.2 Custo**

Na linguagem comercial, segundo Ludícibus (2008, p.113), “custo significa quanto foi gasto para adquirir certo bem, objeto, propriedade ou serviço”.

Porém, de acordo com Neto (2012, p.09) “Custo é o gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de bens ou serviços, ou seja, é o gasto efetuado na área fabril (produção) da organização”. Já para Bernardi (2010, p.17), custos são “gastos direcionados à produção de bens e serviços, portanto inerentes à atividade de produzir, incluindo a produção em si e a administração da produção”.

Para Pazoveze (2010, p. 320) custos “são os gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos”.

Em outras palavras, custo é o valor expresso em valores monetários de produtos e/ou serviços efetivamente consumidos e/ou aplicados na realização de um bem. Somente ocorre quando existe “consumo” ou “aplicação” dentro do processo produtivo (MARQUES, 2011, p.70).

Os custos na contabilidade são subdivididos em Custos Diretos e Indiretos, e Custos Fixos e Variáveis.

Segundo Marques (2011, p.72) os custos diretos “são aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só produto ou a um só serviço, ou seja, porque seus valores e quantidades em relação a um produto são de fácil identificação”. São

facilmente mensuráveis em virtude de sua fácil identificação. Um exemplo de custo direto é a matéria-prima utilizada na fabricação do produto.

Já os Custos indiretos são o oposto dos diretos. Referem-se aqueles que beneficiam toda a produção e não são identificados em cada produto. Ou seja, são aqueles que necessitam de rateio para a apropriação ao produto ou serviço, tais como depreciação, aluguel, salário de supervisores, energia elétrica, entre outros (NETO, 2012, p.17). Rateio é a distribuição dos custos indiretos aos produtos, enquanto que o critério utilizado para realizar esta distribuição denomina-se como base de rateio.

No que se refere a classificação de Fixos e Variáveis, os Custos Fixos restringem-se aqueles custos que independente do volume de produção serão iguais, não variam de acordo com a produção. Neto (2012, p.18) define como sendo “custos de estrutura da empresa, que não guardam qualquer relação com o volume de atividade da mesma”.

Por outro lado, os Custos Variáveis, segundo Marques (2011, p.71), são aqueles que “variam proporcionalmente ao volume de produção e vendas da empresa, isto é, quando o volume de produção ou vendas aumenta, estes aumentam na mesma proporção, e vice-versa”. Um exemplo de custo variável comum é a matéria-prima.

Vale ressaltar que os custos podem ser classificados de várias formas, dependendo das necessidades da organização. Deste modo, a classificação dos custos em Fixos e Variáveis, tratam-se da classificação de acordo com o volume de produção apenas, enquanto à classificação em Diretos e Indiretos referem-se ao produto.

### **2.3.3 Desembolso**

Consiste no ato de pagar, saída monetária da empresa, independente de quando o produto ou serviço será utilizado (consumido). Neto (2012, p.10) evidencia e afirma que “não se pode confundir o desembolso com custo, despesa, ou investimento, pois este é a entrega de dinheiro ou outros ativos, antes, no momento ou após a entrada deste na organização, portanto defasada ou não do gasto”.

Por exemplo, imagine uma situação hipotética onde uma empresa realizou a compra de matéria-prima, até então ocorreu apenas um gasto na organização. A partir

do momento que a empresa efetuar o pagamento referente a compra é que ocorrerá o desembolso, ou seja, desembolso trata-se exclusivamente da saída do dinheiro da empresa, independente se foi consumida, se a mercadoria chegou, ou qualquer outro fator.

### **2.3.4 Investimento**

Baseado em Neto (2012, p.10), “investimento é um gasto ativado em virtude de benefícios atribuíveis a períodos futuros ou que tem vida útil superior a um ano”. Em outras palavras, investimento no ponto de vista contábil é um sacrifício realizado para a aquisição de bens ou serviços que são estocados nos ativos da empresa.

Já para Santos (2009, p.13), “investimento são todos os bens e direitos registrados no ativo das empresas para baixa em função de venda, amortização, consumo, desaparecimento, perecimento ou desvalorização”.

Voltemos ao exemplo utilizado no tópico anterior onde uma empresa realizou a compra de matéria-prima, até então ocorreu apenas um gasto. A partir do momento que a empresa efetuar o pagamento referente à compra é que ocorrerá o desembolso. Porém o investimento ocorrerá apenas quando a mercadoria chegar do transporte e entrar no estoque da organização.

### **2.3.5 Perda**

Perda, para Pazoveze (2010, p.320) “são fatos ocorridos em situações excepcionais que fogem à normalidade das operações da empresa. São considerados não operacionais e não fazem parte dos custos de produção dos produtos”.

É qualquer valor de insumos consumidos de forma involuntária e anormal. Não é classificado como despesa pois não é um sacrifício feito com a intenção de obtenção de receita como a despesa, nem tão pouco para a produção de bens ou serviços como o custo (NETO, 2012, p.11). Por exemplo, perdas com incêndios e enchentes, obsolescência dos estoques, entre outros.

### **2.3.6 Despesa**

Despesa refere-se ao gasto realizado fora do processo de produção ou da prestação de serviço para a obtenção de receita. “É o gasto não relacionado com a produção de bens e serviços, ou seja, despendido em outras áreas da organização: comercial ou administrativa” (NETO, 2012, p.10).

Padoveze (2010, p.320) certifica que as despesas “são os gastos necessários para vender e enviar os produtos. De modo geral, são os gastos ligados às áreas administrativas e comerciais. O custo dos produtos, quando vendidos transformam-se em despesas”.

As despesas também são subdivididas em fixas e variáveis, sendo a primeira aquela que não varia em função do volume de produção, e as variáveis como sendo aquelas na qual possuem relação com o volume produtivo.

Um exemplo de despesa fixa é o salário da administração das vendas. Enquanto que nas despesas variáveis são exemplos a comissão de vendedores, e despesas com entregas.

## **2.4 Sistemas de Custeio**

Custeio significa apropriação de custos, ou seja, são os métodos utilizados para a apropriação dos custos ao produto, tornando-se uma ferramenta que auxilia a Contabilidade de Custos na geração de informações que servirão de suporte aos administradores e gestores na tomada de decisão (MARTINS, 2003).

Neste contexto, existem diversas formas de mensurar e apropriar os custos, e os diferentes métodos de custeio trazem diferentes resultados. Dentre os métodos de custeio existentes, destacam-se: Custeio por Absorção, Custeio Direto ou Variável, RKW, Custeio Baseado em Atividades (ABC). Neste trabalho será dado maior ênfase ao Custeio Direto, devido ao fato de a pesquisa ter um papel mais estratégico e gerencial em relação às ferramentas de custeio, fato pelo qual o Sistema de Custeio Direto proporciona maior contribuição trabalhado como uma ferramenta gerencial.

### **2.4.1 Sistema de Custeio Direto ou Variável**

Para Corbari e Macedo (2012, p.60) o Custeio Direto, também conhecido como

variável, “tem como premissa que somente os custos claramente identificados às unidades produzidas, chamados de diretos e variáveis, é que devem ser apropriados aos produtos”. Quanto aos custos fixos indiretos, não devem ser alocados aos produtos, e sim tratados como despesas no período (PADOVEZE, 2010, p.341).

Martins (2003, p. 198), por outro lado, afirma que:

Com base, portanto, no Custeio Variável, só são alocados 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, como consequência, custos variáveis.

O pressuposto básico da metodologia desse tipo de custeio é a de que, se um dos maiores problemas da gestão de custos diz respeito ao rateio (divisão) dos custos indiretos, este problema fica resolvido ao agregar ao produto apenas os custos diretos e variáveis (CORBARI; MACEDO, 2012, p.60).

De forma bem sucinta, para Bertó e Beulke (2006, p.11) as principais características desse tipo de custeio são:

- Não aceito pela legislação na avaliação de estoques no país;
- Eminentemente gerencial, dotado de muita flexibilidade, é um sistema que facilita a estratégia de preços em termos de competitividade para a empresa;
- Não permite visualização individualizada do resultado dos produtos, das mercadorias ou dos serviços, mas exige planejamento global das relações custo/ volumes/ margens.
- Voltado ao enfoque mercadológico externo da empresa.

Em vias gerais, este modelo de custeio é fundamental, sobretudo para auxiliar a gerência e administração no processo de planejamento e tomada de decisões, principalmente por fornecer ferramentas como a Margem de Contribuição (MC) e o Ponto de Equilíbrio (PE), na qual serão apresentadas no capítulo 4 deste trabalho.

Contudo, os Princípios Contábeis hoje aceitos não admitem o Custeio Variável para uso como base nas Demonstrações Contábeis, por isso, esse critério de avaliar estoque e resultado não é reconhecido pelos Contadores, pelos Auditores Independentes e tampouco pelo Fisco (MARTIN, 2003, p.202).

Ele (o Custeio Variável) de fato fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção. Ora, se produzimos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrifícios para a obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos

feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feitos só será vendida amanhã; deve então também ficar para amanhã uma parcela dos custos, quer variáveis, quer fixos; relativos a tais produtos. [...] justifica-se dessa forma a ainda não aceitação do Custeio Variável para efeitos de Balanços e Resultados (MARTINS, 2003, p. 203).

Por outro lado, a não aceitação deste tipo de custeio pelo Fisco não impede que a empresa o utilize para efeito interno e gerencial. Martins (2003, p. 204) defende que, “é fácil, entretanto, trabalhar-se com ele - sistema de Custeio Variável-, durante o ano e fazer-se uma adaptação de fim de exercício para se voltar ao Absorção” (aceito pelo Fisco).

## 2.5 Margem de contribuição (M.C)

Margem de contribuição refere-se a diferença entre o preço de venda e o Custo Variável de cada produto; é o valor que o produto efetivamente traz à empresa de sobra entre receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro (MARTINS, 2003, p.179).

A margem de contribuição é expressa pela seguinte fórmula: **MC= P.V – C.V – D. V**, onde o P.V refere-se ao preço de venda; C.V são os custos variáveis, e por fim o D. V representam as despesas variáveis.

Em síntese, de acordo com Padoveze (2010, p.376), a margem de contribuição “representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade do produto. Significa que a cada unidade vendida a empresa lucrará determinado valor”.

Através da aplicação deste sistema, é possível identificar qual é o produto que mais contribui para o lucro da empresa, e, sendo assim, é um instrumento de grande relevância para os gestores no processo de tomada de decisão, seja no momento de orientar na política de preços dos produtos, ou em casos em que a empresa pretende retirar um produto do mercado.

Do ponto de vista da análise da margem de contribuição, é identificável o quanto a empresa lucra com a venda de cada tipo de produto que ela vende, e isto traz importância estratégica para empresa; uma vez que ela conhece qual é o produto

que possui a maior contribuição, ela pode direcionar suas vendas e seu marketing para este produto, direcionando um foco maior para aquele que possui a maior margem de contribuição.

Neste sentido, Bertó e Beulke (2009, p. 217) afirmam que:

O custeio marginal permite essa separação entre variações relativas ao valor dos insumos e ao nível de produção, facilitando, por consequência, a ação do administrador mercadológico. O raciocínio com margem de contribuição unitária faz com que se identifique com mais clareza os momentos em que se deve manipular a política de preços e, conseqüentemente, adotar uma estratégia mais estável.

Ainda ao que tange a análise da margem de contribuição, é possível identificar quais são os produtos com maiores e menores lucratividades, eliminando a necessidade de rateio de custos fixos, os quais serão cobertos pela margem de contribuição de todos os produtos. Assim sendo, o grande objetivo da organização é maximizar a sua margem de contribuição total (BERNARDO; BONÍZIO; ALBANEZ, 2009, p.36).

Deste modo, esta ferramenta se torna elemento fundamental para decisões em cenário de curto prazo. Além disso, o estudo frequente da margem de contribuição possibilita inúmeras análises objetivando a redução dos custos, bem como políticas de incremento de quantidade de vendas e redução dos preços praticados (PADOVEZE, 2010, p.388).

## **2.6 Ponto de equilíbrio**

Através desta ferramenta é possível identificar o ponto em que o total da margem de contribuição da quantidade vendida/ produzida se iguala aos custos e despesas fixas (PADOVEZE, 2010, p.389). Ou seja, é identificado e analisado o volume de vendas necessárias para cobrir as despesas fixas, o volume mínimo necessário para que a organização não tenha prejuízo e nem lucro, apenas consiga pagar as suas obrigações. É o ponto mínimo em que a empresa pode operar, onde o lucro é zero.

Neste sentido, Padoveze (2010, p. 390) destaca que “a equação do ponto de equilíbrio é a seguinte:  $Vendas = Custos\ variáveis + Custos\ fixos + Lucros$ . Como os

lucros serão iguais a zero, a equação fica:  $Vendas = Custos\ variáveis + Custos\ fixos$ ”.

Sendo assim, a análise do ponto de equilíbrio torna-se uma ferramenta estratégica para os gestores, podendo analisar o presente nível das vendas e se é possível fazer uma promoção para impulsionar as vendas e atingir, ou até mesmo ultrapassar, o ponto de equilíbrio necessário.

Neste contexto, existem três tipos de ponto de equilíbrio: o Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC), Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) e o Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF).

O Ponto de Equilíbrio Contábil é um indicador que representa o mínimo que a organização deve vender em um determinado período de tempo para que as suas operações não apresentem prejuízo. Ele é obtido quando a soma da Margem de Contribuição totalizar o montante correspondente a cobrir o valor dos gastos fixos da determinada empresa (SANTOS, 2009, p.85).

Por outro lado, o Ponto de Equilíbrio Econômico refere-se à quantidade que iguala a receita total com os gastos fixos, acrescidos de uma margem de lucro desejada, ou seja, é o Ponto de Equilíbrio com um lucro desejado. De acordo com Fonseca (2012, p.98), “quando se trata do ponto de equilíbrio econômico precisamos levar em consideração o custo de oportunidade do investimento no chão de fábrica”. Neste contexto, o custo de oportunidade corresponde ao lucro desejado por parte dos empresários.

E por fim o Ponto de Equilíbrio Financeiro é a quantidade que equilibra a receita total com a soma dos gastos fixos que representam real desembolso financeiro para a empresa (SANTOS, 2009, p.86). Um exemplo clássico de um custo fixo que não representa um real desembolso e deve ser excluído deste cálculo é a depreciação, pois ela é classificada como gasto fixo, mas não representa uma saída de caixa.

Neste contexto, Parisi e Megliorini (2011 apud CORBARI e MACEDO, 2012, p.118) afirmam que, “no ponto de equilíbrio financeiro não há preocupação com os resultados econômicos e sim com a geração dos recursos necessários para dar cobertura aos pagamentos demandados pelas operações”.

## **2.7 Margem de segurança**

Padoveze (2010, p.395) afirma que a margem de segurança “é definida como o volume de vendas que excede às vendas calculadas no ponto de equilíbrio”. Já para Crepaldi (2008, p.130), margem de segurança “é um indicador de risco que aponta a quantidade que as vendas podem cair antes de se ter um prejuízo”.

Desta forma, tal ferramenta apresenta a folga entre o nível de vendas em relação ao volume mínimo que a empresa pode operar sem que haja prejuízo.

## **2.8 Formação de preço de venda**

A formação de preço de vendas dos produtos, mercadorias ou serviços, são um elemento essencial da gestão estratégica econômica, financeira e mercadológica das organizações, e que, engloba diversos fatores em sua composição, tais como uma estrutura de custos, a demanda (mercado), a concorrência, o governo e os objetivos pretendidos com o produto/ mercadoria/ serviço (BERTÓ; BEULKE, 2006, p.191).

O processo de estabelecimento de preço de venda torna-se uma tarefa bastante complexa. Ora, o custo é, na realidade, somente um dos fatores que compõe a formulação do preço de venda. Em geral, para Bertó e Beulke (2006, .191), “o custo constitui o seu piso, ou seja, o valor abaixo do qual incorre em perdas econômico-financeiras para a empresa”.

Neste contexto, o cálculo do preço de venda deve levar a um valor que traga à empresa a maximização do lucro, que possa manter a qualidade, atender os anseios do mercado aquele preço determinado, e que melhor aproveite os níveis de produção (SLONGO, 2012).

Por outro lado, Santos (2009, p.139) destaca que deve ser observado minuciosamente questões que interferem na formação do preço de venda, tais como:

- A quantidade do produto em relação às necessidades do mercado consumidor;
- A existência de produtos substitutos a preços mais competitivos;
- A demanda esperada do produto;
- O mercado de atuação do produto;
- Os níveis de produção e de vendas que se pretende ou que se pode operar;
- Os custos de fabricar, administrar e comercializar o produto;

- Os níveis de produção e de vendas desejados, etc.

Contudo, um dos métodos mais utilizados para a formação de preço é com base nos custos incorridos, onde o custo do produto/ serviço é mensurado de acordo com os métodos de custeio adotado, e sobre esse custo apurado incorpora-se uma margem caracterizada como *markup* (BERNARDO; BONÍZIO; ALBANEZ, 2009, p.36). Esta margem, segundo Martins (2003, p.218), “deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado”.

Sendo assim, surge em contrapartida a necessidade da utilização da Margem de Contribuição no processo de decisão de formulação de preços, sendo essencial o conhecimento da estrutura de custos e despesas fixas e variáveis para tal formulação.

Ainda assim, sob a perspectiva de Souza e Canedo Júnior (1999, apud BERNARDO; BONÍZIO; ALBANEZ, 2009, p.37), a metodologia do *markup* apresenta, como “grande limitação, a falta de transparência, na medida em que o gestor não tem noção exata das margens de contribuição geradas, desconhecendo o que a decisão de preços significa em termos de resultado”. Fato este que se agrava ainda mais quando o mercado pratica um preço inferior e cabe ao administrador optar ou não pela redução do preço, ato que diminuiria a margem de contribuição unitária e aumentaria o risco inerente do negócio.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa se classifica como sendo aplicada no se refere à sua natureza, na qual se restringe a produção de conhecimentos úteis e que tenham aplicação prática para solução de problemas reais e específicos, “abrange estudos elaborados a finalidade de resolver problemas idênticos no âmbito das sociedades” (GIL, 2008, p.26).

O artigo foi desenvolvido de modo que, quanto aos objetivos gerais trata-se de uma pesquisa descritiva, tendo como objetivo recolher informações sobre determinados grupos de pessoas, a fim de analisar, classificar e identificar características em comum, “as pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a

descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 2008, p. 28).

No que se refere à forma de abordagem, esta, apresenta caráter qualitativo, não empregando instrumentos estatísticos e/ou numéricos como base na análise do problema, caracterizando-se assim pela sua natureza analítica e pela objetividade avaliativa das informações coletadas, ou seja, “é o estudo de um objeto, buscando interpretá-lo em termos do seu significado. Nesse sentido, a análise considera mais a subjetividade do pesquisador” (ALYRIO, 2009, p.108).

Já ao que tange ao delineamento da pesquisa, foi caracterizado como estudo de caso, no qual é um “estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado” (GIL, 2008, p.57).

Em primeiro momento foram levantados aspectos bibliográficos acerca dos conteúdos que envolvem a gestão de custos nas organizações e outros termos relacionados ao assunto principal. Segundo Marconi e Lakatos (1992), a finalidade deste tipo de levantamento bibliográfico é “fazer com que o pesquisador entre em contato direto com todo material escrito sobre um determinado assunto, auxiliando o cientista na análise de suas pesquisas”.

Posteriormente será apresentado o resultado de uma entrevista exploratória (pesquisa) junto a empresa ABC, nome fictício, uma vez que a organização optou pelo anonimato, não autorizando a divulgação de seu nome. Sendo assim, a empresa ABC forneceu seus custos de produção referentes a um tipo específico de produto, juntamente com os seus custos estruturais, custos fixos, necessários para o funcionamento do negócio.

Quanto à análise dos dados, nesta pesquisa foi utilizada a análise de conteúdo, que se caracteriza por visar verificar hipóteses e ou descobrir o que está por trás de cada conteúdo. Está técnica é usual no tratamento de dados que busca identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema, ou seja, “tem como objetivo organizar e resumir os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de resposta ao problema proposto para a investigação” (GIL, 2008, p.166).

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo apresentam-se os resultados obtidos através do estudo de caso realizado na entidade, conforme apresentado no item 3 Metodologia.

A organização onde foi realizado a pesquisa localiza-se no noroeste do Paraná, e atua no ramo de atividade moveleiro, e, quanto ao tamanho da empresa, trata-se de uma empresa de médio porte. Na pesquisa em questão, a empresa denomina-se ABC, nome fictício, pois a organização não autorizou a divulgação do seu nome, optando, assim, pelo anonimato.

### 4.1 Custos apresentados pela empresa

O quadro 01, localizado abaixo, representa os gastos para fabricação do produto *Alpha*, fornecidos pela entidade ABC.

Quadro 01: Gastos necessários para fabricação de uma unidade do Produto *Alpha*

<b>GASTOS DE FABRICAÇÃO</b>	<b>VALOR (R\$)</b>
<b>1 Custos Variáveis</b>	<b>R\$434,69</b>
<b>1.1 Custos Diretos</b>	<b>R\$271,47</b>
1.1.1 Matéria Prima	R\$147,62
1.1.2 Materiais Secundários	R\$92,73
1.1.3 Material de Embalagem	R\$5,67
1.1.4 Mão de Obra Direta (MOD)	R\$25,45
<b>1.2 Custos Indiretos</b>	<b>R\$163,22</b>
1.2.1 Frete de Compra de Material	R\$100,00
1.2.2 Manutenção de Maquinários	R\$53,22
1.2.3 Energia Elétrica utilizada indiretamente no produto	R\$10,00
<b>1.3 Custos Fixos</b>	<b>R\$40.000,00</b>
1.3.1 Mão de Obra direta na produção	R\$40.000,00
<b>1.4 Despesas Variáveis</b>	<b>R\$150,00</b>
1.4.1 Despesas com Frete e Carretos	R\$150,00
<b>1.5 Impostos decorrentes de vendas</b>	<b>21,65%</b>
1.5.1 ICMS	18%
1.5.2 PIS/ PASEP	0,65%

<b>1.5.3 COFINS</b>	3%
<b>1.6 Despesas Fixas (13,29% do faturamento)<sup>5</sup></b>	<b>R\$20.494,90</b>
<b>1.6.1 Telefone administrativo</b>	R\$89,90
<b>1.6.2 Internet</b>	R\$105,00
<b>1.6.3 Energia Elétrica administrativo</b>	R\$1.000,00
<b>1.6.4 Salários Administrativo</b>	R\$19.300,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

## 4.2 Formação de Preço de Venda

Deste modo, considerando os custos incorridos conforme informado pela organização, apresentados no quadro 01, e aplicando-os na representação matemática do markup para cálculo do preço de venda, sendo:

$$\text{Preço de Venda} = \frac{\text{Custo}}{100 - (\sum \% \text{ Despesas} + \% \text{ Lucro})/100}$$

Sendo assim, temos como custo total R\$523,58, que corresponde a R\$271,47 de custos diretos (Matéria Prima + Materiais secundários + Material de embalagem + Mão de obra direta), mais os custos indiretos, que representam R\$163,22 (Frete de compra de material + manutenção de maquinário + Energia elétrica utilizada no produto) + R\$88,89 de custo fixo (para cálculo do custo fixo, foi realizado um rateio com base na produção média da organização, conforme informado pela mesma, a média correspondeu a 450 unidades/mês).

Por outro lado, as porcentagens das despesas correspondem a cerca de 13,29%, mais 21,65% correspondentes aos impostos incorridos sobre venda, conforme informado pela empresa onde foi realizado a pesquisa. Quanto a alíquota de lucro desejado pelo empresário, corresponde em 20%.

Com essas informações temos uma nova fórmula:

$$\text{Preço de venda} = \frac{523,58}{100 - (13,29 + 21,65 + 20)/100}$$

<sup>5</sup> Valor informado pela empresa, considerando uma média de faturamento em um período médio de 1 meses do exercício de 2017.

Com a aplicação desta expressão matemática chega-se a um Preço de Venda correspondente ao valor de R\$1.161,96 no qual será suficiente para cobrir os gastos de fabricação, e ainda assim garantir um retorno desejado de 20%, conforme exigido pelo empresário.

O quadro abaixo evidencia em uma demonstração de resultado de exercício (DRE) simplificada, a situação hipotética onde a organização estudada venderia apenas uma unidade do produto durante o ano decorrente. A finalidade do quadro abaixo é comprovar que com o preço de venda calculado através da fórmula do markup, a organização conseguiria atender todos os seus custos e despesas e ainda assim garantir um lucro percentual de 20% em relação ao preço.

**Quadro 02: Demonstração de Resultado de Exercício Simplificada para efeito da formação de preço de venda**

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DE EXERCÍCIO	VALOR (R\$)	(%)
Receita Bruta	R\$ 1.161,96	100%
( - ) Impostos incidentes sobre a venda	R\$ 251,56	21,65%
= Receita Líquida	R\$ 910,40	78,35%
( - ) Custo dos produtos vendidos (CMV)	R\$ 523,58	45,06%
= Lucro Bruto	R\$ 386,82	33,29%
( - ) Despesas	R\$ 154,42	13,29%
= Lucro Bruto	R\$ 232,39	20%

**Fonte: Elaborado pelos autores**

Por outro lado, vale ressaltar que, em vias gerais, em um mercado competitivo os preços sofrem a pressão da lei da oferta e procura, do mercado. Deste modo, interferem diretamente na decisão de preço, onde além dos custos incorridos na fabricação do produto/serviço, o grau de elasticidade da demanda, dos preços dos produtos de concorrentes, os preços de produtos substitutos, devem ser considerados para tal decisão, tudo isso aplicado ao tipo de mercado em que a empresa atua.

### 4.3 Margem de Contribuição (M.C)

Quanto a Margem de Contribuição do produto, expressa pela fórmula  $M.C = \text{Preço de Venda} - \text{Custos Variáveis} - \text{Despesas Variáveis}$ . De acordo com os dados obtidos em contato com a empresa temos:  $M.C = 1.161,96 - 434,69 - 150$ .

Sendo assim, temos a Margem de contribuição unitária de R\$577,27, na qual refere-se ao valor que o produto contribui para pagar os custos fixos. Conforme Padoveze (2010, p.376), “representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade do produto. Significa que cada unidade vendida a empresa lucrará determinado valor”.

#### 4.4 Ponto de Equilíbrio

Já o Ponto de Equilíbrio, que representa o volume mínimo em que a empresa pode operar sem apresentar prejuízo em suas operações, expresso por:

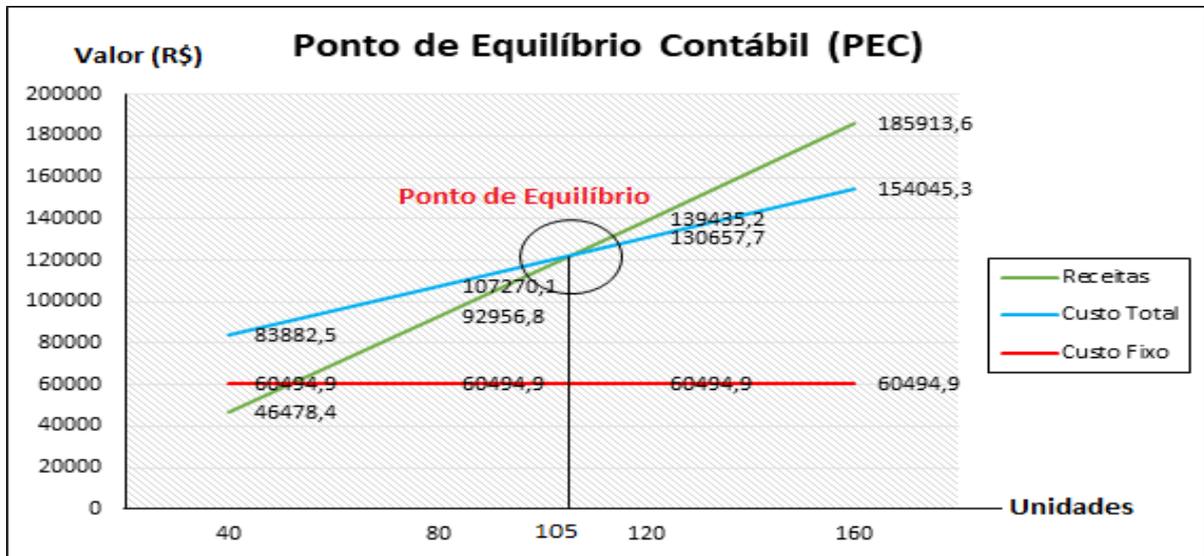
$$PEC = \frac{(\text{Custo Fixo} + \text{Despesa Fixa})}{\text{Margem de Contribuição unitária}}$$

Neste sentido, a somatória dos custos e despesas fixas totalizam um valor de R\$60.494,90, e por fim, a margem de contribuição unitária, conforme apurado no item 4.3 Margem de contribuição, temos o valor corresponde a R\$577,27. Com essas informações temos uma nova formula:

$$PEC = \frac{(40.000,00 + 20.494,90)}{577,27}$$

Desta forma, a empresa ABC atingirá o seu Ponto de Equilíbrio Contábil quando vender aproximadamente 105 unidades do determinado produto, conforme é demonstrado no gráfico a seguir.

#### Gráfico 01: Representação gráfica do Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)

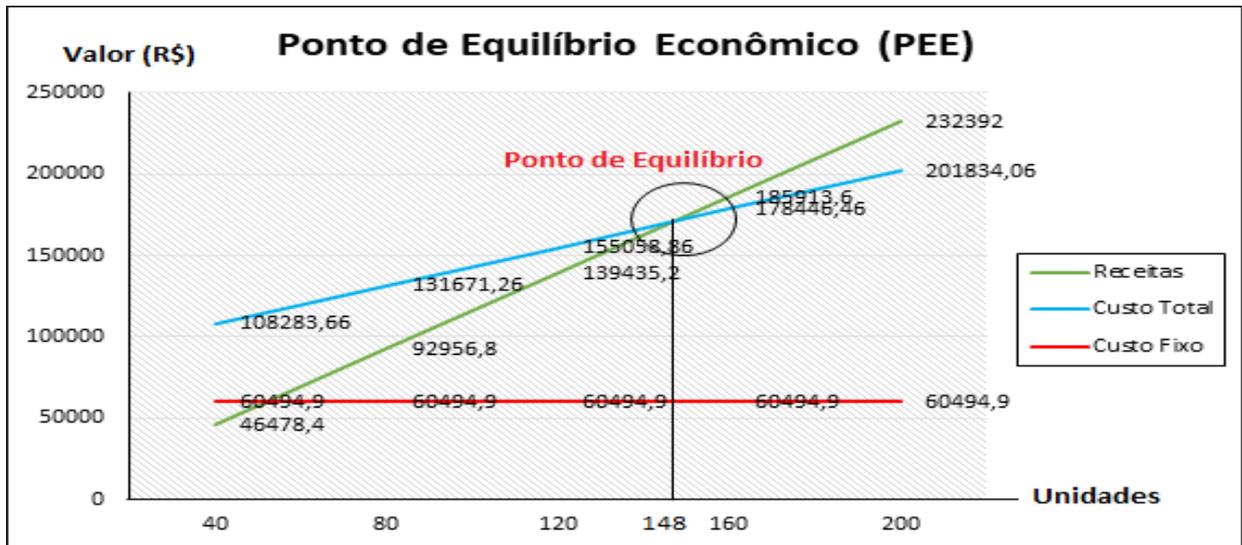


Fonte: Elaborado pelos autores

Por outro lado, para o cálculo do Ponto de Equilíbrio Econômico, que se refere à quantidade que iguala a receita total com os gastos fixos, acrescidos de uma margem de lucro desejada, no caso em questão foi informado pelo empresário da empresa ABC que o lucro desejado corresponde a um percentual de 20%, que corresponde a R\$24.401,16. Nessas condições, ocorre uma elevação na quantidade a ser vendidas afim de cobrir este novo ponto de equilíbrio, no qual é demonstrado conforme o gráfico 02 logo abaixo.

**Gráfico 02: Representação gráfica do Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE)**

Fonte: Elaboração dos Autores.



Nesta hipótese temos o Ponto de Equilíbrio Econômico correspondente a 148 unidades do produto *Alpha*, na qual será suficiente para cobrir os gastos fixos e ainda garantir um lucro de 20% do faturamento.

Conforme apresentado no item 2.6 Ponto de Equilíbrio, existem três tipos de ponto de equilíbrio, sendo eles: Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE), Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF), e Ponto de Equilíbrio Contábil. Deste modo, neste trabalho em questão, optamos por não demonstrar o Ponto de Equilíbrio Financeiro, apesar da sua grande importância para questões gerenciais e de planejamento.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão estratégica dos custos cada vez mais se torna essencial para a sobrevivência da empresa perante o mercado altamente competitivo. Sendo assim, a boa gestão dos custos pode se tornar uma vantagem competitiva para o crescimento da empresa, e conseqüentemente isso reflete no preço dos produtos praticados por ela.

Desta forma, respondendo ao primeiro objetivo específico que visava levantar a importância da Contabilidade de Custos, percebeu-se que a contabilidade de custos é fundamental para a obtenção de um nível adequado de rentabilidade, além de

auxiliar na alocação e mensuração dos custos aos produtos de forma mais adequada possível.

Ainda ao que diz respeito, tendo como base os conceitos de Carlin (2003); Corbari e Macedo (2012); Martins (2003); Marques (2011); Neto (2012); Santos (2009), as informações fornecidas pela Contabilidade de Custos são primordiais para a administração das empresas se municiar de informações de planejamento e controle de custos e lucros para poder enfrentar os concorrentes que comercializam produtos semelhantes no mercado. Além de ter a função no controle e na tomada de decisão, auxiliam no preço e redução de custos; informações importantes em qualquer empresa, e que dependem da existência de um controle de custos que permita analisar o comportamento destes em todas as atividades da empresa.

Respondendo ao segundo objetivo específico que tange em apresentar ferramentas que possibilitem a empresa tomar decisões a partir de seus custos, e calcular, através das informações fornecidas pela empresa, as principais ferramentas geradas pela Contabilidade de Custos, propõe-se a aplicação e análise por meio da margem de contribuição, ponto de equilíbrio, e a formação de preço de venda. Por outro lado, fica visível que cada uma das ferramentas complementa a outra, e que o gestor deve combiná-los e adequá-los conforme as condições, de modo que consiga ter uma informação mais rápida, completa e confiável.

Como no caso apresentado no trabalho, através dos dados gerados a partir da Formação de Preço de venda, da Margem de Contribuição, e o Ponto de equilíbrio Contábil e Econômico, a entidade pode agora gerir de forma mais estratégica, podendo acompanhar quanto deve vender para atingir tal ponto, sempre tendo um marco a ser atingido, podendo promover promoções a fim de aumentar as vendas, podendo abaixar o preço se tiver prejuízo, diminuindo assim a margem de contribuição, de fato, agindo de forma mais estratégica embasada nas informações geradas pela Contabilidade de Custos e Gestão de Custos.

Por fim respondendo ao objetivo geral de apresentar e descrever como utilizar a Contabilidade de Custos a favor da empresa, fica claro que é incontestável a importância da contabilidade de custos para uma organização, seja para identificar,

mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços, na melhor alocação dos custos aos produtos, ou em questões de controle e auxílio no processo de tomada de decisão. Neste sentido, através deste ramo da contabilidade o gestor/ administrador consegue decidir se é possível em determinado período focar suas estratégias de vendas para um produto que contribui mais para o lucro (margem de contribuição), ou se, a empresa atingiu o seu ponto de equilíbrio e é possível e viável fazer uma queima de estoque para conseguir uma margem de folga ainda maior, ou ainda identificar o quanto é necessário a empresa vender para não ter prejuízo no período (ponto de equilíbrio), entre tantas outras ocasiões. A contabilidade de custos desempenha papel primordial, pois fornece informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos, previsões, e ainda para acompanhamento da execução dos gastos no processo produtivo e confrontação com os valores previstos (CREPALDI, 2011, apud CORBARI e MACEDO, 2012).

Desta forma, a contabilidade de custos contribui para a organização em diversos aspectos, seja na tomada de decisão de preço considerando o retorno sobre o investimento, seja na decisão de retirar ou adicionar um produto à linha de produção, na variação do custo com insumo, ou, na decisão de aceitar ou rejeitar uma proposta de negócio (NETO, 2012, p.8 - 9).

Quanto aos fatores limitadores da pesquisa, pode ser apontada a vasta gama de conhecimentos que engloba o sistema de custos e suas aplicabilidades na empresa, sendo assim, neste trabalho foi tratado apenas de algumas, as mais comuns, ferramentas que proporcionam informações para uma tomada de decisão. Os resultados aqui apresentados representam a escolha de pesquisas antecessoras a essa, sendo assim pode haver outros métodos a serem estudados, e em virtude disso, propõe-se para pesquisas futuras a investigação, e o aprofundamento, e que o foco seja voltado para a exploração de novas ferramentas de controle.

## REFERÊNCIAS

- ALYRIO, Rovigati Danilo, **Métodos e técnicas de pesquisa em administração**; Rio de Janeiro: Fundação CECIERJ, 2009.
- BERNARDI, Luiz Antonio. **Manual de Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2010.
- BERNARDO, Cláudio Júnior; BONÍZIO, Roni Cleber; ALBANEZ, Tatiana. **Política de preços e custos no contexto empresarial atual**. Enfoque: Reflexão contábil, Maringá, v.28, n.2, p. 27-41, 2009.
- BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando, **Gestão de Custos**; São Paulo: Saraiva, 2006.
- CARLIN, Everson Luiz Breda, **Guia prático para elaboração das demonstrações contábeis**; Curitiba: E.L.B, 2003.
- CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel de Jesus. **Administração estratégica de Custos**; Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2012.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de Custos**. 3. ed.; São Paulo: Atlas, 2004.
- GIL, Antonio Carlos, **Métodos e técnicas de pesquisa social**; 6. ed.; São Paulo: Atlas, 2008.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de, **Contabilidade gerencial**. 6. Ed.; São Paulo: Atlas, 2008.
- LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Os 12 mandamentos da gestão de custos**; Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**; 4. ed.; São Paulo: Atlas, 1992.
- MARQUES, Kelly Cristina Mucio; MARQUES, Claudio. **Custos de produção sob a ótica contábil e econômica**. Enfoque: Reflexão contábil, Maringá, v.28, n.1, p. 27-39, 2009.
- MARQUES, Wagner Luiz, **Contabilidade Gerencial à necessidade das empresas!**; 3. ed.; Cianorte: Jardim Universitário, 2011.
- MARTINS, Eliseu, **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

NETO, Oscar Guimarães, **Análise de Custos**. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luíz, **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 7. ed.; São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, Joel José, **Contabilidade e Análise de Custos**. 5. ed.; São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, Marcelo Lopes dos, **Finanças: fundamentos e processos**. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2009.

SEBRAE, 2016. **Boletim da inteligência: Redução de Custos**. Disponível em: [http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS\\_CHRONUS/bds/bds.nsf/bddafb78553ee81befcf2a044afeead6/\\$File/6021.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/bddafb78553ee81befcf2a044afeead6/$File/6021.pdf) Acessado em: 28 dez 2016.

SLONGO, Giana Rita. **A formação do preço de venda dos produtos industrializados**, 2012. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/79372/000897881.pdf?sequence...> Acessado em: 28 dez 2016.

VICECONTI, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos: Um enfoque direto e objetivo**. São Paulo: Frase Editora, 2010.