

OS DIFERENTES MÉTODOS DE CUSTEIO: Ferramentas para gestão empresarial

Autor: Fernanda Botelho Pereira Paulo¹

Orientador: Sidney Vergínio da Silva²

RESUMO

Este artigo teve como objetivo demonstrar e analisar os dois métodos de custeio mais utilizados pelas indústrias; de um lado apresenta-se o método de custeio por absorção que considera todos os custos de produção em seu cálculo para que os mesmos sejam absorvidos pelo estoque, sendo que os custos indiretos são alocados pelo produto mediante rateios e de outro lado, o método de custeio variável, onde somente são apropriados ao estoque como custos de fabricação os custos variáveis, sendo os fixos excluídos. A comparação e utilização dos métodos facilita as tomadas de decisões gerenciais, sendo estas ferramentas indispensáveis, permitem às organizações trabalharem com diferencial e redução de custos principalmente neste momento repleto de oscilações econômicas. Este trabalho de revisão bibliográfica apresentou inicialmente os princípios básicos da contabilidade de custos industrial e em seguida, os métodos de custeio por absorção e variável, evidenciando-se a diferença entre ambos. Pelos resultados, considerou-se que cada método satisfaz as diferentes necessidades empresariais na verificação dos diferentes e possíveis impactos no custo final do produto, ao analisar os diferentes aspectos, vantagens e desvantagens dos métodos apresentados.

Palavras-chave: Custos. Métodos de Custeio. Decisões Gerenciais

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pelas Faculdades Integradas Adventistas de Minas Gerais – FADMINAS, Analista Pleno em Controladoria da Magneti Marelli Cofap – Unidade Amortecedores Lavras MG. E-mail: fernandabpp@hotmail.com

² Professor Orientador Bacharel em Sistemas de Informação e MBA em Gestão de Tecnologia da Informação pelo Centro Universitário do Sul de Minas. E-mail: orientadorsidney@unis.edu.br

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento atual vem revolucionando as organizações que estão inseridas em um ambiente econômico de mercado caracterizado por acirrada concorrência e diversos fatores socioeconômicos que direcionam maiores esforços ao planejamento e controle dos fatores de produção geradores de custos e receitas.

Este trabalho, de revisão bibliográfica, destaca a Contabilidade de Custos através da utilização de seus métodos de custeio por Absorção e Variável, indispensáveis instrumentos de gestão que vem evoluindo e modernizando-se, deixando de ser simples auxiliares na avaliação de estoques e de resultados para tornar-se importantes instrumentos de controle e suporte às tomadas de decisão neste novo cenário.

Neste enfoque, o profissional de Finanças, principalmente o que está ligado à área de Controladoria, passa a ter um papel fundamental e indispensável na gestão das empresas. É também, de grande importância, o envolvimento de todas as áreas e pessoas da organização na busca de estratégias de diferenciação de modo a aumentar o nível de competitividade da organização.

O objetivo deste artigo é demonstrar a relevância dos principais métodos de custeio e sua influência no processo decisório para a sobrevivência e continuidade das empresas no mercado atual, que cada vez mais competitivo, as obriga a assumir um perfil com vistas à busca pela diferenciação e redução de custos.

A presente pesquisa justifica-se, tendo em vista que, numa economia em que os preços escapam da decisão dos empresários e passam a ser ditados pelo mercado, destaca-se a importância de se manter o controle dos custos, tendo como ponto de partida o método de custeamento. Além do auxílio aos gestores nas decisões sobre os negócios da empresa, podem-se definir a partir de então, programas de melhoria contínua com maior impacto na redução de perdas e desperdícios, além da geração de relatórios que asseguram a colaboração através das unidades de produção e a função de administração e controle, melhorando os indicadores de produtividade e qualidade e conseqüentemente, atingindo os padrões de competitividade exigidos pelo mercado.

O presente trabalho foi estruturado nas seguintes etapas:

No início, apresentou-se os princípios básicos da contabilidade de custos seguido das terminologias utilizadas, posteriormente apresentou-se os métodos de custeio por absorção e variável, contextualizando-se as diferenças, vantagens e desvantagens entre ambos. Ao final

sugeriu-se a utilização do sistema que melhor se adequa às diferentes necessidades empresariais.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Princípios básicos da contabilidade de custos industrial

A contabilidade de custos utiliza os princípios da contabilidade geral para o registro dos custos das operações. Utilizando as informações contábeis e financeiras, estabelece os custos para alcançar uma operação eficiente. (BRUNI; FAMÁ, 2003)

O valor do Estoque dos produtos existentes na empresa, fabricados por ela, deveria então corresponder ao montante que seria o equivalente ao valor de “Compras” na empresa comercial. Portanto, passaram a compor o custo do produto os valores dos fatores de produção utilizados para sua obtenção, deixando-se de atribuir aqueles outros que na empresa comercial já eram considerados como despesas no período de sua incorrência: despesas administrativas, de vendas e financeiras. (MARTINS, 2003, p. 20)

Na indústria, a matéria prima é transformada. Nesse sentido, torna-se necessária a alocação dos custos diretos e indiretos aos produtos, para melhor apuração dos custos totais, e um eficiente gerenciamento dos gastos e resultado.

A avaliação dos estoques influencia diretamente o valor do lucro bruto, e indiretamente a apuração do resultado do exercício, visto que, quanto maior o estoque final dos produtos, maior o lucro bruto (NEVES; VICECONTI, 2000).

“Essas relações ficam facilmente compreendidas utilizando-se a seguinte fórmula: $CMV = E_i + C - E_f$ ” (NEVES; VICECONTI, 2000, p. 05).

Dessa forma, quando os custos de transformação são alocados ao produto através da contabilidade de custos, mais precisamente pelo método de custeio por absorção, o estoque final aumenta, resultando em um lucro bruto maior e, conseqüentemente, maior recolhimento do Imposto de Renda pelo fisco.

Essa é uma das razões pela qual esta forma de avaliação tem sido utilizada na maioria dos países. Outra razão, seria o desenvolvimento do Mercado de Capitais que fez com que muitas pessoas se tornassem acionistas das grandes empresas e passassem a ter maior interesse pela análise de seus balanços e resultados (MARTINS, 2003).

A Contabilidade de Custos auxilia os gestores na identificação dos gastos com a produção e possibilita a classificação, análise, avaliação, controle e planejamento, ao utilizar esses dados em um instrumento de gestão, que são base para tomadas de decisão. Lembrando

que a Contabilidade de Custos não se aplica somente às indústrias, sendo que é possível calcular custos comerciais, de serviços, agrícolas, dentre outros. (CATELLI, 2001).

2.2 Terminologia em custos industriais

A contabilidade de custos possui sua própria terminologia cuja nomenclatura apresenta significados diferentes. Para correta classificação e compreensão dos custos, torna-se necessária a elucidação dos diferentes termos e alinhamento dos conceitos (CREPALDI, 1999).

Desde que duas pessoas resolvam comunicar-se, é absolutamente necessário que passem a dar aos objetos, conceitos e ideias o mesmo nome, sob pena de, no mínimo, reduzir-se o nível de entendimento. O que comumente se denomina de “mero problema de terminologia” talvez fosse mais bem tratado como “magno problema de terminologia. (MARTINS, 2003, p. 24)

São citadas primeiramente como exemplo as nomenclaturas gasto, investimento, custo, despesa e perda.

Gasto para a maioria dos autores, significa um desembolso para a empresa. Para Dubois; Kulpa; Souza (2006), gasto possui um conceito abrangente e se classifica nos seguintes elementos fundamentais: investimento, custo, despesa, perda e desperdício.

Investimento é um “gasto com bem ou serviço ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros.” (VICECONTI 2000, p.12). Exemplos: as aquisições de máquinas, equipamentos, móveis e utensílios, dentre outros.

Custo é o gasto necessário para a fabricação ou transformação do produto. Está de alguma forma, ligado direta ou indiretamente à produção.

Despesa é o sacrifício de ativos para a obtenção de receitas. De um modo geral, as despesas são relativas às áreas de suporte operacional (administração geral, finanças, contabilidade, recursos humanos, qualidade, logística, etc.).

Perda não se confunde com a despesa por ser anormal e involuntária. Neste caso, o gasto não foi com a intenção de obter alguma receita. (MARTINS, 2003). A identificação das perdas através de apontamentos eficientes possibilita a criação de relatórios gerenciais e planos de ações para a sua redução ou até mesmo eliminação. Exemplos de perdas: sucatas ou refugos que estão fora do especificado pela engenharia, ociosidade dos funcionários de forma voluntária ou involuntária, obsolescência de estoques, greve e furto, dentre outros.

Definem-se as seguintes classificações de custos:

Custos diretos podem ser apropriados diretamente ao produto através de uma medida objetiva de seu consumo na fabricação, como por exemplo, matéria-prima, mão de obra direta, material de embalagem, dentre outros fatores (PINTO et. al., 2011).

Custos indiretos de fabricação estão divididos em materiais indiretos, mão de obra indireta e custos indiretos de fabricação (MARTINS, 2000). São exemplos: EPIs (equipamentos de proteção individual – óculos e sapatos de segurança), materiais de limpeza, materiais de escritório utilizados pela produção, suprimentos gerais como copos descartáveis, dentre outros.

Custo fixos são aqueles que mantêm um dimensionamento constante, independentemente do volume de produção, ou seja, não estão ligados diretamente à produção. Exemplos: imposto predial, salários de vigilantes, empresas terceirizadas responsáveis pela limpeza ou refeição dos funcionários, prêmio de seguro, dentre outros.

Custos variáveis são aqueles que variam proporcionalmente ao volume de produção, ou seja, quanto maior o volume de produção, maiores são os custos variáveis. Exemplos: matérias primas, embalagens, mão de obra utilizada na manufatura, dentre outros. Também são conhecidos como custos diretos.

Custos semifixos são fixos numa determinada faixa de produção, mas que variam, se há uma mudança nessa faixa. Exemplo, a quantidade de funcionários de logística, responsáveis pela movimentação de materiais em uma fábrica. O valor total da folha de pagamento é fixo, até que, seja necessária a contratação de outros funcionários devido a um possível aumento no volume de produção.

Custos semivariáveis são os que variam com o nível de produção, porém possuem uma parcela fixa que existe mesmo que não haja produção. Pode ser citado como exemplo a conta de energia elétrica da fábrica (PINTO et. al., 2011). Outro exemplo seria o gás para aquecimento de caldeira, item que varia de acordo com o nível de produção ou atividade, mas que existe mesmo quando não haja produção.

Quanto aos elementos do custo de produção, são estes os custos com materiais diretos, mão de obra direta, custos indiretos de fabricação e mão de obra indireta.

Custos com materiais diretos: conforme elucida Martins, (2000), os materiais diretos deverão ser apropriados diretamente ao produto de acordo com as quantidades estabelecidas pelo sistema, na estrutura do produto e também os itens requisitados em almoxarifado.

Custos com mão-de-obra direta se referem ao gasto com os funcionários que trabalham diretamente na produção. É composto pelo valor total da folha de pagamento que inclui

salários, impostos e encargos sociais, além dos benefícios. Sabendo-se o tempo que o funcionário trabalhou no produto, através do roteiro/tempo ciclo cadastrado na estrutura produtiva, é possível apropriar este custo diretamente ao produto acabado sem que haja a necessidade da utilização de rateios, critério este utilizado somente para gastos referentes à mão de obra indireta.

Custos indiretos de fabricação representam os custos industriais que não são identificados com o produto final e por esse motivo, devem ser alocados utilizando-se o critério de rateios. (BOMFIM E PASSARELLI, 2009). Podem ser citados como exemplos, salários do pessoal que está indiretamente ligado à produção (operadores de logística e inspetores de qualidade), depreciação dos equipamentos utilizados na produção, gases industriais, gastos com a limpeza da fábrica, etc.

Mão-de-obra indireta representa o gasto com o funcionário não envolvido diretamente na produção, como o pessoal que auxilia e dá suporte ao processo produtivo. Por ser um custo indireto, deve ser alocado ou distribuído aos produtos na base de rateio. Assim como a mão de obra direta, é considerado o valor total da folha de pagamento, incluindo salários, encargos sociais e benefícios. Podem ser citados como exemplos: salário dos operadores de logística interna, supervisores de produção e inspetores de qualidade.

2.3 Métodos de custeio Variável e por Absorção

Existem diferentes métodos de custeio devido às diferentes visões que as pessoas têm do que seria custo do produto. Enquanto alguns entendem que não deve haver rateios, outros defendem a distribuição dos custos. De qualquer forma, o custo que não está diretamente identificado ao produto através de sua estrutura, deve ser considerado no resultado do exercício como despesa do período. Lembrando ainda que, o método oficial da contabilidade é o custeio por absorção. (PADOVEZE, 2003)

Custeio é o “Ato ou efeito de custear. Assim sendo, pode-se condicionar o termo custeio a uma forma de apropriar custos”. (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p. 124)

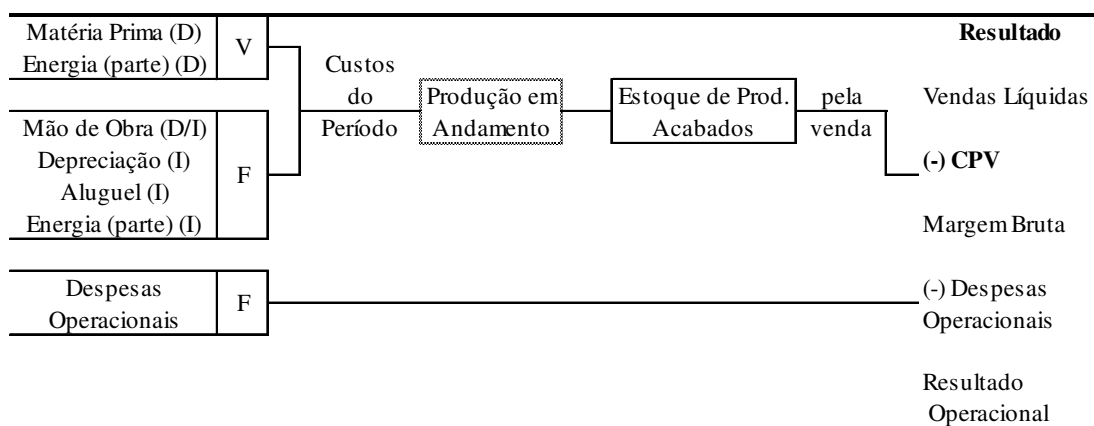
2.3.1 Custeio por absorção

No método de custeio por absorção, todos os custos de transformação são absorvidos pelo estoque, ou seja, os custos relacionados à mão-de-obra direta e indireta, custos diretos e indiretos, inclusive a depreciação.

Vê-se que o fisco exige o uso do Custeio por Absorção, fazendo com que se incorporem ao produto todos os custos ligados à produção quer os diretos quer os indiretos. Esses itens são os que a legislação determina sejam “obrigatoriamente” agregados, o que não significa uma listagem exaustiva e completa (MARTINS, 2009, p. 168).

Conforme demonstração a seguir, o produto absorve tanto os custos que são diretamente vinculados à produção (matérias-primas, materiais diretos ou componentes e mão de obra direta), como os custos indiretos relacionados às operações auxiliares da produção, sendo que estes são alocados aos produtos mediante rateios.

Tabela 1 – Método de custeio por Absorção.



Fonte: Mário (2007)

Neste método os estoques são melhor valorados ao absorver os custos totais, além de permitir a apuração do custo por centro de custo e sugerir na demonstração de resultados a divisão da empresa em duas partes: a industrial e a relacionada à atividade comercial. Porém, não se pode desconsiderar alguns problemas como a dificuldade em identificar se os produtos realmente agregam valor à empresa, não considera o comportamento dos custos, caso por exemplo, se aumente a quantidade produzida e ao absorver todos os custos, o gestor não consegue visualizar os pontos de perda e ociosidade (PINTO et, al, 2011).

Levando-se em consideração tais dificuldades, surge o uso do custeio variável ou direto.

2.3.2 Custeio variável

No custeio variável somente são apropriados como custos de fabricação os custos variáveis.

Em virtude de o gestor necessitar de informações que sejam mais úteis ao processo gerencial, desenvolveu-se esse método de custeio onde apenas os custos variáveis serão ativados aos produtos em processo (PINTO et. al., 2011).

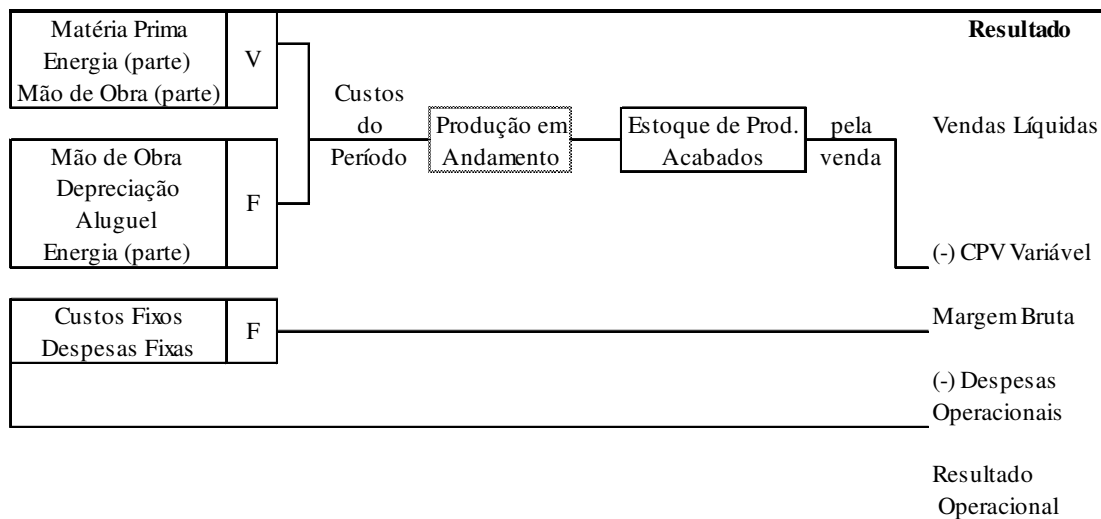
(...) fundamenta-se na ideia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade, os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente contra o resultado do período. (LEONE, 1997, p. 132).

Padoveze (2005), descreve as vantagens do custeio variável:

- Os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, visto que não passam por processos arbitrários de rateios;
- O custeamento variável constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos, sendo assim, o lucro líquido não é afetado pelas oscilações dos volumes de produção;
- Facilita aos gestores o entendimento do custeamento dos produtos sendo que os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho dos centros de custos.

Este método prevê uma apropriação de caráter gerencial e considera apenas os custos variáveis de produção. Todos os demais gastos são transferidos para a apuração do resultado como despesas.

Tabela 2 – Método de custeio Variável



Fonte: Mário (2007)

Desta forma, o gestor consegue visualizar os dados referentes à margem de contribuição antes dos custos fixos que são considerados como custos não alocados diretamente ao produto, porém necessários à empresa como um todo.

Entre as desvantagens do custeio variável, Padoveze (2005) cita:

- A exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques fere os princípios contábeis além de alterar o resultado do período;
- Na separação de custos fixos e variáveis não se leva em consideração que existem também custos semivariáveis e semifixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;
- Por ser um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, ao subestimar os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, pode trazer problemas de continuidade para a empresa.
- Os resultados do custeio variável não são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo.

3 RESULTADO E DISCUSSÃO

3.1 Comparações entre custeio por absorção e custeio variável

A maior diferença entre os métodos é que pelo custeio variável os custos variáveis pertencem ao produto e os custos fixos pertencem à estrutura da empresa. Dessa forma, o gestor consegue tomar certas decisões com maior facilidade.

Conforme os conceitos de Pinto et. al (2011), segue exemplo para análise dos impactos na demonstração de resultado do exercício, supondo que as informações abaixo foram colhidas da empresa fictícia MMA

- Preço de venda por unidade = R\$ 1,00
Custos variáveis por unidade:
- Matéria prima = R\$ 0,20
- Mão-de-obra direta = R\$ 0,15
- Custos fixos totais = R\$ 27.000
Despesas variáveis por unidade:
- Despesas com vendas = R\$ 0,20
- Despesas administrativas (fixas) = R\$ 8.000

Considera-se que a empresa apresenta o seguinte quadro demonstrativo do fluxo dos estoques em unidades:

- Estoque inicial = 0
- Quantidade produzida = 150.000 unidades
- Quantidade vendida = 100.000 unidades
- Estoque final = 50.000 unidades

Na elaboração da demonstração de resultado do exercício pelos dois métodos nas Tabelas 3 e 4, observa-se que o impacto no resultado reflete a apropriação ou não dos custos indiretos de fabricação. No método variável, o custo fixo é apropriado diretamente ao resultado, sem transitar pelos estoques. Dessa forma, pode-se perceber uma diferença a maior no método por Absorção, sendo este um dos motivos pelo qual é aceito pela Legislação. No custeio variável, os custos fixos de produção foram apropriados diretamente ao resultado, sendo que no custeio por absorção, estes custos ficariam “estocados” nos produtos que não foram vendidos (PINTO et. al, 2011).

Somente quando o estoque de produtos acabados permanecer constante, o lucro líquido gerado será idêntico nos dois métodos. Conclui-se que pelo custeio por absorção, o aumento de estoque de produtos aumenta o lucro reportado. (BOMFIM; PASSARELLI, 2009, p. 255)

Tabela 3 – Demonstração de resultado do exercício – Método por Absorção

Vendas líquidas	100.000
(-) Custo dos produtos vendidos	53.000
(=) Margem bruta	47.000
(-) Despesas administrativas	8.000
(-) Despesas com vendas	20.000
Resultado operacional	19.000
Valor dos estoques	26.500

Fonte: Pinto et al (2011)

Tabela 4 – Demonstração de resultado do exercício – Método Variável ou Direto

Vendas líquidas	100.000
(-) Custos variáveis	35.000
(-) Despesas variáveis	20.000
(=) Margem de contribuição	45.000
(-) Custo fixo	27.000
(-) Despesas administrativas	8.000
(=) Resultado operacional	10.000
Valor dos estoques	17.500

Fonte: Pinto et al (2011)

Pinto et al (2011), complementa ainda que no custeio direto, o lucro do período varia diretamente com o volume faturado, desde que as outras variáveis, que afetam o lucro, permaneçam constantes. Pelo método de custeio por absorção, os lucros são afetados também pelas alterações nos estoques.

Devemos deixar claro que os que defendem o custeio direto e aqueles que defendem o custeio por absorção destacam diferentes aspectos do problema. Os que defendem o custeio direto têm o enfoque voltado para as necessidades dos relatórios internos e daí a preocupação em informar à gerência sobre o comportamento dos custos. Todavia, aqueles que defendem o custeio por absorção entendem que o custeio direto viola o conceito teórico dos custos totais. (BOMFIM; PASSARELLI, 2009, p. 257)

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Assim como em qualquer empresa, as organizações possuem extrema necessidade de conhecimento dos custos que envolvem suas atividades, pois são informações que tem como objetivo auxiliar no controle e na tomada de decisões.

A análise dos custos traz para a empresa uma grande vantagem que é a de mostrar aos gestores o quanto a relação gastos/receita pode influenciar na lucratividade, propiciando condições para que os empresários estabeleçam padrões de desempenho em relação ao lucro desejado.

Com base no trabalho apresentado, pode-se afirmar que os gestores devem, cada vez mais, tratar os custos com maior relevância. Haja vista que toda a organização participa de forma direta na formação dos custos ao abastecer todo o sistema de informação, seja através de apontamentos de produção, apontamentos de horas trabalhadas e demais cadastros em geral, dentre as diversas movimentações no sistema.

O mercado tem sofrido diversas oscilações e a indústria, por possuir custos cada vez mais altos, passa a utilizar a contabilidade de custos como uma eficaz ferramenta de gestão.

Os objetivos propostos foram alcançados, ao demonstrar a relevância dos principais métodos de custeio e sua influência no processo decisório para a continuidade das organizações no mercado atual.

Não se pode negar que a contabilidade de custos com seus métodos de custeio que são a base para os relatórios gerenciais, tem se tornado cada vez mais uma ferramenta indispensável para a análise dos gastos e custos, além de possibilitar o planejamento e controle dos fatores de produção. Neste aspecto, pode-se afirmar que o profissional da área de

custos possui um papel fundamental para a eficácia da gestão empresarial, auxiliando a organização a ser mais eficiente e competitiva, pois ele tem sob sua responsabilidade a maioria das informações que suportam a alta administração no estabelecimento de seus objetivos.

Ao demonstrar os diferentes aspectos, vantagens e desvantagens dos métodos de custeio por absorção e variável, conclui-se que cada método satisfaz as diferentes necessidades empresariais na verificação dos diferentes e possíveis impactos no custo final do produto, sugerindo-se a utilização do sistema que melhor se adequa às diferentes necessidades empresariais.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the two costing methods used by industries; on one side shows the cost method absorption that considers all production costs in its calculation to be absorbed by the stock, and the indirect costs are allocated in the product by apportionments and on the other hand, the method of variable costing, which are only suitable to the stock as manufacturing costs variable costs, being excluded the fixed ones. The comparison and use of methods facilitate the taking of management decisions, which are indispensable tools that enable organizations to work with differential and cost reduction especially at this time filled with economic fluctuations. This literature review of work performed at the first stage the basic principles of accounting industrial costs and second, the costing methods for absorption and variable, showing the difference between both. The results concluded that each method meets the different business needs in the verification of different and possible impact on the final cost of the product, analyzing the different aspects, advantages and disadvantages of these methods.

Keywords: Costs. Costing Methods. Management Decisions

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. et al. **Management accounting**. 2. ed. e aum. Upper Saddle River, NJ, Prentice Hall, 1997.

BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI João. **Custos e formação de preços**. São Paulo: IOB, 2009.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas.** Porto Alegre: Bookman, 2002. 203 p.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços com aplicações na calculadora HP 12C e excel.** São Paulo: Atlas, 2003. 257 p.

CATELLI, Armando (Coord). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica.** 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2001. 570 p.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração.** São Paulo: Atlas, 1997. 643 p.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 1999. 241 p.

DANTAS, Ivan A; FERREIRA, Paulo Cezar S. **A importância da contabilidade de custos para o processo de tomada de decisão.** 2008. Disponível em: www.administradores.com.br. Acesso em: 09 jun.2013

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz E de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade.** São Paulo: Atlas, 2006. 248 p.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1997. 276 p.

HORNGREN, Charles Thomas. **Contabilidade de Custos: um enfoque administrativo.** São Paulo: Atlas, 1978. 1.077 p.

HORNGREN, Charles Thomas; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos.** Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000. 715 P.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Análise de Custos.** São Pulo: Atlas, 1988. 168 p.

KOLIVER, Olivio. **A contabilidade e a controladoria**: tema atual e de alta relevância para a profissão contábil. Porto Alegre: CRCRS, 2005. 43 p.

LEONE, George S. G. **Custos**: planejamento, implantação e controle. São Paulo: Atlas, 2000. 518 p.

_____. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997. 457 p.

_____. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2002. 457 p.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1990. 432 p.

MÁRIO, Poueri do Carmo. **Engenharia de vendas: formação de preço e custo**. In: Curso de Formação de Preço e Custo, 2007, Belo Horizonte. **Apresentação**. Belo Horizonte IETEC, 2007. P. 12; 43.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003. 370 p.

_____. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2009. 304 p.

_____. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2000. 388 p.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**: análise e gestão. São Paulo: Pearson, 2007. 224 p.

MOSSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, José Osmar de Carvalho; FISCH, Silvio. **Controladoria**: seu papel na administração das empresas. Florianópolis: Fundação ESAG, 1993. 370 P.

NAKAGAWA, Masayiuki, **Introdução à controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993. 104 p.

NEVES, Silverio das; VICECONTI, Paulo E.V. H. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. São Paulo: Frase, 2000. 248 p.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas de informações gerenciais:** estratégicas táticas operacionais. São Paulo: Atlas, 2008. 299 p.

OLIVEIRA, Luiz Martins; JUNIOR, José Hernandez Perez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica.** São Paulo: Atlas, 2002. 216 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional.** São Paulo: Pioneira Thomson, 2005. 483 p.

_____. Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos.** São Paulo: Pioneira Thomson, 2003. 377 p.

_____. Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis.** São Paulo: Atlas, 2002. 483 p.

PINTO, Alfredo Augusto Gonçalves; LIMEIRA, André Luís Fernandes; SILVA Carlos Alberto dos Santos; COELHO, Fabiano Simões; MOREIRA, Itamar; VERGARA, Sylvia Constant. **Gestão de Custos.** Rio de Janeiro: FGV Editora, 2011. 140 p.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas:** uma abordagem prática. São Paulo: Universidade Empresa, 1993. 469 p.