



MÉTODOS DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS EM UNIDADES PRODUTORAS DE REFEIÇÕES

Sávio Marcelino Gomes¹, *Jefferson Carneiro de Barros²

¹ Curso de Bacharelado em Nutrição, Unidade Acadêmica de Saúde, Universidade Federal de Campina Grande, Cuité-PB, Brasil.

² Prof. Unidade Acadêmica de Saúde, Universidade Federal de Campina Grande, Cuité-PB, Brasil.

* Email para correspondência: jeffersonnut@gmail.com

Resumo

O controle de custos tem sido um instrumento utilizado para manter empresas competitivas diante da concorrência e melhorar sua relação com consumidores por meio de preços mais atrativos. Visando esta problemática, objetivou-se reunir os principais métodos de gerenciamento de custos aplicáveis às Unidades Produtoras de Refeições que contribuem para o equilíbrio gerencial no que tange os custos e os lucros envolvidos na produção. Foi realizado um trabalho de revisão bibliográfica em literatura científica nacional, incluindo periódicos e livros-texto, compreendendo os últimos dez anos. Foram identificados e descritos oito métodos, destacando-se: ABC; mark-up; método de custeio por absorção; método de custeio variável ou direto; rentabilidade direta do produto; análise de rentabilidade do cliente; custo total de propriedade e resposta eficiente do consumidor. Demonstra-se que o conhecimento e emprego dos métodos, combinados ou não, se mostram essenciais para um bom gerenciamento de qualquer estabelecimento.

Palavras-chave: alimentação coletiva, controle de custos, gerenciamento de custos.

Abstract

Cost control has been an instrument used to keep companies competitive in the face of competition and improve their relationship with consumers through more attractive prices. Aiming at this problem, the objective was to bring together the main methods of cost management applicable to Meal Production Units that contribute to the managerial balance in terms of the costs and profits involved in the production. A bibliographic review was carried out in national scientific literature, including periodicals and textbooks, covering the last ten years. Eight methods were identified and described, namely: ABC; Mark-up; Absorptive costing method; Variable or direct costing method; Direct profitability of the product; Customer profitability analysis; Total cost of ownership and efficient consumer response. It is demonstrated that the knowledge and use of the methods, combined or not, are essential for the good management of any establishment.

Keywords: collective feeding, cost control, cost management.

1 Introdução

A grande demanda pela produção de alimentos no âmbito das Unidades Produtoras de Refeições (UPR) gera cada vez mais responsabilidades e necessidades na vertente da administração, principalmente quanto às questões ligadas aos custos e a qualidade do produto ofertado.

Os custos surgem a partir da tomada de decisão da empresa, devido à alta competição estabelecida no mercado, não havendo liberdade para definir individualmente seus preços de acordo com os custos, sendo obrigadas a levar em consideração os preços praticados pela concorrência (MARTINS, 2008). É indispensável dar ênfase a oferta da qualidade, onde esta se caracteriza como uma vantagem competitiva que diferencia uma empresa de outra a partir do atendimento ao grau de exigência da clientela (WARREN; REEVE; FESS, 2008).

Para que as empresas alcancem seus objetivos é necessário à utilização de métodos de custeio de forma correta (MENDONÇA; GONÇALVES; MACHADO et al., 2015). Segundo Crepaldi (2009), a contabilidade é um recurso utilizado para identificar e informar os custos dos produtos e/ou serviços, com função de proporcionar informações para auxiliar nas tomadas de decisões. Uma das grandes falhas da gestão é fazer um planejamento de custos que não corresponde ao valor posteriormente apurado, sendo reconhecida a importância das apurações atualizadas de custos e seu controle entre os gestores (VAZ, 2011).

Assim, o controle de custos tem sido um instrumento utilizado para manter empresas competitivas diante da concorrência e melhorar sua relação com os consumidores por meio de preços mais atrativos.

Equilibrar a relação entre custo e qualidade é um dos maiores desafios das empresas atualmente, para assim sugerir ao público produtos com menores custos e, conseqüentemente, terem maior lucratividade. Visando esta problemática, o presente trabalho objetivou reunir os principais métodos de gerenciamento de custos aplicáveis à Unidades Produtoras de Refeição que contribuem para o equilíbrio gerencial no que tange os custos e os lucros envolvidos na produção.

2 Metodologia

2.1 Tipo de pesquisa

A pesquisa consistiu de um trabalho de revisão bibliográfica em literatura científica nacional, incluindo periódicos e livros-texto compreendendo os últimos dez anos, envolvendo a temática.

2.2 Procedimentos de pesquisa

Para a busca dos artigos foram utilizadas as seguintes bases eletrônicas de dados: Google acadêmico, *Scientific Electronic Library Online* (SciELO) e *Literatura Latino-Americana e do Caribe em Ciências da Saúde* (LILACS). Foram utilizadas também as referências dos trabalhos analisados para localização de outros estudos de interesse, bem como consultados livros-texto relacionados à temática.

As buscas nos bancos de dados foram realizadas priorizando as terminologias cadastradas nos Descritores em Ciências da Saúde (DeCS). O levantamento utilizou as seguintes palavras-chave: Controle de custos, alimentação coletiva, produção de alimentos, gerenciamento de custos.

Foram incluídas as citações que descrevessem algum método de gerenciamento de custos e que tivessem sido publicados nos últimos 10 anos, compreendendo o período de 2006 a 2016. As citações que não atenderam a este critério foram desconsideradas, restando para a análise vinte fontes de consulta.

3 Revisão bibliográfica

3.1 Custos

Os custos para produzir e distribuir alimentos são classificados como Custo com Mão de Obra, Custo Indireto de Fabricação (CIF) e Custo com Matéria-Prima (MP) ou Material Direto (MD). Os custos com Mão de Obra referem-se ao montante das despesas dos serviços prestados pelos funcionários à empresa, sendo divididos em Mão de Obra Direta (MOD) e Mão de Obra Indireta (MOI). O CIF por sua vez possibilita que a MOD possa elaborar e distribuir os produtos produzidos; e, por fim, os MP ou MD referem-se aos

gêneros alimentícios das preparações e os produtos descartáveis destinados a acondicioná-los durante a produção ou acompanhá-los na distribuição (VAZ, 2011).

3.1.1 Custos fixos e variáveis

3.1.1.1 Custos fixos

São aqueles que mantêm um dimensionamento constante, independentemente do volume de produção. Ou ainda, os custos de estrutura que permanecem período após período sem variações, não ocorrendo em consequência de variação no volume de atividade em períodos iguais (ANDRADE, 2012).

3.1.1.2 Custos variáveis

São custos que variam de acordo com o objeto de custeio ou ainda, em alguns casos, que se modificam em função da variação do volume ou atividade das operações, ou seja, da variação da quantidade produzida no período. Quanto maior o volume de produção no período, maior será o custo variável. De acordo com Andrade (2012), na realidade são os custos que mantêm relação direta com o volume de produção ou serviço, de forma que o total dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividades da empresa aumenta.

3.1.2 Custos diretos e indiretos

3.1.2.1 Custos diretos

São custos relacionados a um produto ou serviço específico, se referindo aos gêneros alimentícios e produtos descartáveis (VAZ, 2011).

3.1.2.2 Custos Indiretos

São custos compartilhados por mais de um produto ou serviço, não havendo identificação clara sobre a distribuição desses gastos comuns (VAZ, 2011).

3.2 Métodos gerenciais de custos

A fim de estruturar um sistema de gerenciamento dos custos, os métodos apresentados abaixo (quadro 1) são ferramentas indicadas para dar suporte à

realização dessa gestão, observando que cada uma delas tem uma aplicação particular. Os fatores que influenciam essa diferenciação são o foco sobre a atividade logística que se quer analisar e o tipo de informação demandada.

Quadro 1. Métodos de gerenciamento de custos encontrados na literatura.

MÉTODO	RESUMO	REFERÊNCIAS
ABC	Possibilita endereçar todos os custos, abrangendo os custos diretos e indiretos, tanto para produtos quanto para clientes, fornecendo informações baseadas nas atividades realizadas.	SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2013; MARTINS, 2008; RECKZIEGEL; SOUZA; DIEHL, 2007; DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009 FERREIRA; SCHNORR, 2011.
MARK-UP	Indica quanto do preço do produto está acima do seu custo de produção e distribuição.	BERNARDI, 2009; BRAGA, 2011; BRUNI; FAMÁ, 2011
CUSTEIO POR ABSORÇÃO	Tem por finalidade mensurar os estoques, utilizando-os como parâmetro para a formação de preços, envolvendo também os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis de uma produção.	MACHADO; SILVA, 2015; CARDOSO, 2013; LEONE, 2009; MARTINS, 2008; RECKZIEGEL; SOUZA; DIEHL, 2007
CUSTEIO VARIÁVEL OU DIRETO	Os custos fixos são agregados aos resultados como se fossem despesas, enquanto os custos e as despesas variáveis são elementos fundamentais para obtenção da Margem de Contribuição.	DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009; NEGROMONTE et al., 2012; ASSEF, 2011
RENTABILIDADE DIRETA DO PRODUTO (DDP)	Identifica a margem de contribuição direta do produto, levando em conta todo o processo e os custos incorridos para confecção de um item específico.	SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2013
ANÁLISE DE RENTABILIDADE DO CLIENTE (CPA)	Possibilita que a administração identifique clientes não lucrativos a fim de desenvolver ações estratégicas para aumentar o retorno, ou ainda decisões sobre a manutenção ou não desses clientes.	GUERREIRO; BIO; MERSCHMANN, 2008; SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2013
CUSTO TOTAL DE PROPRIEDADE (TCO)	Auxilia no processo de compras e também na identificação dos custos totais envolvidos na aquisição de bem ou de serviços e na seleção de fornecedores.	SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2013

RESPOSTA EFICIENTE DO CONSUMIDOR (ECR)	Focado no reabastecimento de produtos, no aumento de esforços para controle de estoques e na redução de custos logísticos de carregamento de estoques, ao mesmo tempo em que se procura melhorar o serviço prestado ao cliente.	SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2013; RUSSEL, 2007
---	---	--

Fonte: Organizado pelos autores (2017)

3.2.1 Método ABC

O método de custeio ABC vem sendo reconhecido por diversos autores como o modelo mais completo para a análise dos custos logísticos. Este método auxilia na avaliação do fluxo de processos e na análise do fluxo de processos alternativos baseado em informações econômicas, determinando o custo relativo de várias atividades e o efeito potencial de mudanças, auxiliando na identificação de produtos, clientes e canais lucrativos e direcionando e estabelecendo o relacionamento entre empresa e fornecedores (SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2013; FERREIRA; SCHNORR, 2011).

A metodologia aplicada no método de custeio ABC é descrita pelos seguintes pontos: 1) Identificação das atividades relevantes: seleção das atividades relevantes ao processo de produção; 2) Atribuição de custos: os custos são atribuídos às atividades; 3) Identificação e seleção dos direcionadores de custos: são selecionados mediante o que estabelece uma melhor relação dos custos das atividades com o produto; 4) Atribuição dos custos dos recursos às atividades no modelo apresentado: as atividades executadas pelo departamento são custeadas por meio dos “direcionadores de custos de recursos”; e 5) Atribuição dos custos das atividades aos produtos: os custos das atividades são atribuídos através dos direcionadores de custos (MARTINS, 2008).

Reckziegel, Souza e Diehl (2007), em pesquisa com empresas que optaram por adotar o método ABC, levantaram como vantagens de implantação a maior exatidão no cálculo dos custos dos produtos, a maior qualidade na informação e a eliminação das atividades que não agregam valor aos produtos. Quanto aos argumentos contrários identificados, foi relatada uma baixa relação custo/benefício na adoção do sistema, além da inviabilização da implantação no nível mais detalhado pela quantidade de atividades existentes e

a necessidade de grande quantidade de apontamentos, sendo o resultado equivalente ao método por absorção que será descrito posteriormente.

Dubois, Kulpa e Souza (2009) relatam duas limitações acerca do método, sendo elas o alto custo administrativo devido aos diversos centros de atividades e geradores de custos e, também, a existência de algumas alocações que são inevitáveis.

No entanto, a literatura reconhece que a técnica ABC é uma metodologia que possibilita superar parte das limitações presentes nos procedimentos da contabilidade de custos tradicionais, aplicável inclusive como instrumento para gestão estratégica de custos em diferentes segmentos (SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2013).

3.2.2 Método Mark-up

O mark-up é caracterizado como um índice ou percentual que irá adicionar-se aos custos e despesas. Em outras palavras, significa a diferença entre o custo de um bem ou serviço e seu preço de venda. Sua filosofia baseia-se no princípio de que o preço é igual a somatória de todos os elementos envolvidos no processo de aquisição, preparo e distribuição, inclusive o lucro desejado (BERNARDI, 2009).

A estrutura do mark-up é composta pelos itens: impostos e taxas que reflitam sobre o preço; comissões; lucro almejado; outras despesas que estejam vinculadas com o preço e despesas administrativas (BRAGA, 2010).

Quanto as limitações, aponta-se que o método não envolve as despesas nem os impostos que incidirão sobre o preço de venda, como também não fornece o valor do lucro que a organização pretende obter, no entanto, este permite uma simplificação no processo de formação de preços, ao passo que os custos e os demais gastos são embutidos no percentual do mark-up (BRUNI; FAMÁ, 2011).

3.2.3 Custeio por Absorção

A principal finalidade desse método foi descrita no quadro 1 por Machado, Silva (2013) e Cardoso (2013). Em resumo, este método define que o custo do

produto deve cobrir os custos totais, ou seja, a matéria-prima consumida, mão de obra direta e os custos indiretos alocados (LEONE, 2009).

Para aplicar o método do custeio por absorção, três passos devem ser seguidos, segundo Martins (2008): 1) separação entre custos e despesas: as despesas não entram no custo da produção; 2) apropriação dos custos diretos: através da verificação dos custos que são atribuídos diretamente ao ponto; 3) apropriação dos custos indiretos: diante da situação que estes custos não são identificáveis é necessário aloca-los aos produtos ou serviços.

Esse método resulta em um aumento dos custos administrativos, exigindo muita dedicação e uma equipe envolvida no processo e, apesar de bastante usado, deixa a desejar em alguns aspectos, pois trabalha intensamente com os custos indiretos, distribuindo-os em bases, às vezes duvidosas, entre os departamentos e entre os produtos (CARDOSO, 2013). Portanto, limitando-se também quanto à sua capacidade informativa para o controle gerencial e de tomada de decisões, devido a utilização de critérios de rateio muitas vezes arbitrários e que podem ter pouca relação com o fato gerador (RECKZIEGEL; SOUZA; DIEHL, 2007).

Como vantagem, considera-se o fato de que o mesmo é oficialmente aceito, as disposições legais são unânimes ao tratar da apuração dos custos através deste critério e que existe obrigatoriedade na utilização deste método, mesmo que de forma parcial, pela Lei das Sociedades por Ações e o Regulamento do Imposto de Renda (LEONE, 2009).

O custeio por absorção não possui fins gerenciais, no entanto, tem sido um dos mais recomendados para tais finalidades e amplamente usado, como mostra a pesquisa realizada por Reckziegel, Souza e Diehl (2007), no qual vinte e duas de 30 empresas pesquisadas utilizam este método de custeio devido sua função de identificação da relação de causa e efeito e reconhecimento da complexidade das modernas estruturas de custos das empresas.

3.2.4 Custeio Variável ou Direto

Dubois, Kulpa e Souza (2009) definem este método como um conceito que gera vantagens, visto ser um elemento importante para a tomada de decisão.

A margem de contribuição se revela útil por disponibilizar dados sobre o potencial de lucro da empresa, a partir da análise comparativa entre os gastos variáveis e as receitas, consistindo em demonstrar que, diminuindo o custo variável, ocasiona-se uma margem de contribuição elevada para cobrir os custos fixos (NEGROMONTE et al., 2012), que pode ser calculada como mostra a fórmula da figura 1 abaixo:

Figura 1 – Cálculo de índice da margem de contribuição

$$\text{Índice da Margem de Contribuição (IMC)} = \frac{\text{Vendas} - \text{Custos Variáveis}}{\text{Vendas}}$$

Fonte: Warren et al. (2008) adaptado por Negromonte et al. (2012)

Através da Margem de Contribuição é que será identificado, no portfólio de produtos, àqueles que devem ser conservados, modificados ou eliminados, e os resultados determinarão quais as condições de venda que devem ser implementadas, o nível da concorrência ou se o mercado atende ao preço estabelecido (ASSEF, 2011).

Dubois, Kulpa e Souza (2009) descrevem as vantagens do método, sendo elas: a extinção das variações nos resultados provenientes das quantidades produzidas e vendidas; a facilidade em obter a margem de contribuição; a maximização da margem de contribuição conforme a visualização dos produtos com maior margem de contribuição unitária; o auxílio na tomada de decisão; a ajuda no entendimento do processo de custeio dos produtos; a possibilidade de uma maior clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão; além da permissibilidade de os gerentes avaliarem o desempenho da organização. Quanto as desvantagens, destaca-se a dificuldade de segregação entre os custos fixos e variáveis.

3.2.5 Rentabilidade Direta do Produto (DDP)

Esta técnica estende-se para além dos custos logísticos, sendo aplicado também ao estudo da lucratividade do produto, incluindo-se todos os custos correspondentes. Sua utilização baseia-se no conceito do método de custeio direto, o qual disponibiliza a mensuração da margem direta do produto (SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2013).

Algumas ações podem ser tomadas como base na análise dos resultados do DPP, como a redefinição do preço de produtos, a substituição ou eliminação de produtos, o redesenho ou melhoria dos processos e custo das atividades demandadas pelo produto. Para Souza, Schonorr e Ferreira (2013), sua importância se dá por prover a gestão com informações para que os custos logísticos não sejam, simplesmente, uma consequência de decisões tomadas, mas sim, um dos fatores que suportam as decisões.

3.2.6 Análise de Rentabilidade do Cliente (CPA)

Auxilia na alocação dos custos aos produtos, sendo possível também associar os custos logísticos aos clientes por meio dessa técnica de análise de lucratividade por cliente (GUERREIRO; BIO; MERSCHMANN, 2008).

Destaca-se, no entanto, que alguns resultados obtidos com essa técnica sobre clientes deficitários devem ser ponderados, pois há situações em que eles devem ser mantidos, como no caso dos clientes novos em processo de crescimento, aqueles que viabilizam o aprendizado sobre processos, aqueles considerados líderes do seu segmento e que podem trazer novos clientes para a empresa (SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2013).

3.2.7 Custo Total de Propriedade (TCO)

É uma ferramenta que quando utilizada em conjunto com a técnica ABC, possibilita a identificação dos custos ocultos e permite sua associação a cada fornecedor.

Assim, de acordo com Souza, Schonorr e Ferreira (2013), o TCO vai permitir conhecer esses custos indiretos até então não identificados, viabilizando uma análise apurada da lucratividade por produto. É considerada unilateral, pois apura o quanto os custos do fornecedor interferem no resultado do comprador, mas não possibilita a análise da interferência do comprador nos fornecedores.

3.2.8 Resposta Eficiente do Consumidor (ECR)

É possível caracterizar o ECR em duas fases: a primeira está relacionada à automatização das atividades ocorridas dentro da cadeia e com foco na eliminação de transações manuais; a segunda, se relaciona à integração da empresa com o fornecedor, com o objetivo de tornar o reabastecimento contínuo, realizar ações conjuntas de vendas e de *cross-docking* (SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2013).

Quatro categorias de sistemas de informação de apoio à implantação do ECR são descritas por Russel (2007): 1) *Enterprise Resource Planning* (ERP): sistema corporativo de processamento de dados; 2) *Electronic Data Interchange* (EDI): facilita a conectividade entre os elos da cadeia; 3) *Electronic Product Code* (EPC) e *Radio Frequency Identification* (RFID): facilita a administração de inventários e logística interna e são etiquetas capazes de identificar materiais a longa distância, respectivamente; e 4) *Supply Chain Analytics* (SCA): são sistemas de administração da cadeia logística, que incluem dentre outros, informações sobre capacidade, demanda de clientes e centros de distribuição.

4 Conclusão

Os métodos de gerenciamento de custos assumem uma posição importante no desempenho e no cumprimento dos objetivos da empresa, sendo essencial o conhecimento acerca destes, cada qual atendendo alguma especificidade, onde cabe ao gestor decidir qual ou quais dos métodos são viáveis para implantação. Demonstra-se, portanto, que o conhecimento e emprego dos métodos, combinados ou não, se mostram essenciais para um bom gerenciamento de qualquer estabelecimento.

5 Referências

ANDRADE, Haroldo. **Apostila custos em restaurantes**. 2012.

ASSEF, Roberto. **Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRAGA, Roberto MM. Gestão da gastronomia: custos, formação de preços, gerenciamento e planejamento do lucro. **São Paulo: Editora Senac**, 2011

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 5.ed., **São Paulo: Atlas**, 2011.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CARDOSO, Jaqueline de Fátima. Custos e preço de venda: Um estudo em restaurantes bufê por peso. **Turismo e Sociedade**, v. 6, n. 1, 2013.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; DE SOUZA, Luiz Eurico. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, Fernanda Baldasso; SCHNORR, Carla. Práticas de gestão de custos logísticos: um estudo de caso em empresa gaúcha do setor alimentício. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2011.

GUERREIRO, Reinaldo; BIO, Sérgio Rodrigues; MERSCHMANN, Elvira Vazquez Villamor. Cost-to-serve measurement and customer profitability analysis. **The international journal of logistics management**, v. 19, n. 3, p. 389-407, 2008.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos: livro de Exercícios**. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Mônica Cristina Rovaris; SILVA, Milena Pinheiro da. Custos e precificação: um estudo em restaurantes self-services de Aracaju/SE. **ABCustos**, v. 8, n. 3, 2015.

MARTINS, Eliseu et al. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2008.

MENDONÇA, Fabricio; GONÇALVES, Guilherme Vasconcelos; MACHADO, Erik Vilaça. **Metodologia de custeio para restaurantes self-service**. In: Congresso Nacional de Excelência em Gestão, 2015, Rio de Janeiro.

NEGROMONTE et al. O gerenciamento dos custos como fator de contribuição no resultado da organização: um estudo de caso. **Connexio**, v. 1, n. 2, p. 75-98, 2012.

RECKZIEGEL, Valmor; SOUZA, Marcos Antônio; DIEHL, Carlos Alberto. Práticas de gestão de custos adotadas por empresas estabelecidas nas regiões noroeste e oeste do estado do Paraná. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 9, n. 23, p. 14-27, 2007.

RUSSELL, Stephen Hays. Supply chain management: more than integrated logistics. **Air Force Journal of Logistics**, v. 31, n. 2, p. 56-64, 2007.

SOUZA, Antônio Artur; SCHNORR, Carla; FERREIRA, Fernanda Baldasso. Práticas de gestão de custos logísticos: Estudo de caso de uma empresa do setor alimentício. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 19, p. 3-32, 2013.

VAZ, Célia Silvério. **Restaurantes: controlando custos e aumentando lucros**. 2.ed., Brasília: Metha, 2011.

WARREN, Carl; REEVE, James; FESS, Philip. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pioneira, 2008.