

Ensaio sobre as informações geradas pelos principais métodos de custeio: um debate acerca da alocação de custos e despesas

Leonardo José Seixas Pinto <leonardojspinto@bol.com.br>

Resumo: Através do estudo bibliográfico elaborado no formato de ensaio, esta pesquisa compara os métodos de custeio por absorção, variável e o custeio baseado em atividades. Constatou-se que o custeio baseado em atividades possui os mesmos fundamentos do custeio por absorção, sendo aplicável principalmente nas empresas industriais. No entanto, a principal contribuição dada pelo custeio baseado em atividades em relação ao custeio por absorção é a possibilidade de rastreamento e eliminação do que não adiciona valor no produto e/ou serviço. Contudo, para a implantação do custeio baseado em atividades é necessário um sistema operacional de informática adequado, dedicação integral de pessoas para aprimorar as informações fornecidas, fazendo assim com que a implementação do ABC seja de médio a longo prazo e com valor de investimento considerável. Em relação ao custeio variável, constatou-se que este método gera informações distintas daquelas geradas pelo custeio por absorção ou baseado em atividades, pois este método considera somente os custos variáveis como custos de produção, fazendo com que seja possível apurar a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio, o grau de alavancagem operacional, a margem de segurança, além de possibilitar decisões sobre comprar ou fabricar e maior facilidade na formação do preço de venda.

Palavras-chave: Custeio baseado em atividades; custeio variável; custeio por absorção.

Essay on the information generated by the main costing methods: a debate about the allocation of costs and expenses

Abstract: Through the study of literature produced in the test format, this research compares the methods of absorption costing, variable and activity-based costing. It was found that the activity-based costing has the same fundamentals of absorption costing, and applies mainly in industrial enterprises. However, the major contribution made by activity-based costing in relation to absorption costing is the possibility of tracking and eliminating what does not add value to the product or service. However, for the implementation of activity-based costing requires a computer operating system appropriate dedication of people to improve the information provided, thereby making the implementation of ABC is a medium to long term value and investment. Regarding variable cost, it was found that this method yields information distinct from those generated by the absorption costing or activity-based, since this method considers only the variable costs as production costs, making it possible to determine the contribution margin, the equilibrium point, the degree of operating leverage, the margin of safety, besides making decisions about buying or making and greater ease in the formation of the selling price.

Key words: Activity based costing; variable costing; absorption costing.

1. Introdução

As informações precisas de custos são essenciais para a continuidade dos negócios independente do porte da empresa. No entanto, o controle e mapeamento dos custos tornam-se complexos a medida em que a empresa prospera e principalmente se a mesma possuir atividade industrial. Diante do desafio de controlar e alocar custos aos departamentos e/ou produtos e serviços existem várias alternativas, classificadas como métodos de custeio. Cada método de custeio apresenta uma forma peculiar de alocar os custos de produção, sejam fixos ou variáveis. Desta forma, cada um dos métodos trazem informações distintas devendo ser escolhido e aplicado nas empresas considerando as necessidades das informações, cultura da empresa, recursos financeiros disponíveis entre outros.

A escolha adequada do método de custeio implica diretamente na continuidade dos negócios pois é com base na apuração do custo unitário que os gestores das empresas tomam diversas decisões destacando-se principalmente aquelas inerentes a avaliação de desempenho do produto em relação à sua rentabilidade e geração de resultados para a empresa.

2. Metodologia da pesquisa

A metodologia da pesquisa está alicerçada na taxionomia de Vergara (2004: p. 45-48), o qual classifica a mesma quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins trata-se de uma pesquisa explicativa, pois tem como objetivo principal avaliar os métodos de custeio por absorção, variável e baseado em atividades evidenciado a metodologia na apuração e acumulação de custos trazido por estes métodos. Esta pesquisa pode ser considerada como um estudo exploratório de acordo com Cervo, Bervian e Sival (2007), o qual esclarecem que este tipo de estudo tem por objetivo criar maior familiaridade com um fenômeno ou obter nova percepção dele.

De acordo com Andrade (2006: p. 124) “são finalidades de uma pesquisa exploratória, sobretudo quando bibliográfica, proporcionar maiores informações sobre determinado assunto; facilitar a delimitação de um tema de trabalho...”. Para Gil (1999, p. 43) “pesquisas exploratórias são desenvolvidas com objetivo de proporcionar visão geral, do tipo aproximativo, acerca de determinado fato.” Quanto aos meios é uma pesquisa bibliográfica sendo utilizada uma ampla bibliografia e artigos, abrangendo os principais autores que debatem sobre o assunto, tratando-se de um trabalho teórico. Finalmente, a referida pesquisa pode ser classificada como ensaio, havendo assim interferência e crítica dos autores, conforme esclarece Severino (2004: p. 153) o qual define o estudo ensaio como

estudo bem desenvolvido, formal, discursivo e conclusivo, consistindo em exposição lógica e reflexiva e em argumentação rigorosa com alto nível de interpretação e julgamento pessoal. No ensaio há maior liberdade por parte do autor, no sentido de defender determinada posição sem que tenha que se apoiar no rigoroso e objetivo aparato de documentação empírica e bibliográfica. De fato, o ensaio não dispensa o rigor lógico e a coerência de argumentação e por isso mesmo exige grande informação cultural e muita maturidade intelectual.

3. Revisão da literatura

3.1 Métodos de custeio

De acordo com Padoveze (2004, p. 44), o objetivo fundamental do método de custeio é “apurar o custo de uma unidade do produto fabricado”. A escolha apropriada do método de custeio pela empresa implica, diretamente, no resultado de seus negócios, além de tornar a

empresa mais competitiva. Esta escolha torna-se fundamental, à medida que a empresa competir com base no custo.

São vários os métodos de custeio existentes e cada um deles trás informações relevantes à administração dos negócios. Não se trata de opções mutuamente excludentes, pois a empresa pode utilizar todos os métodos de custeio para fins gerenciais.

Figura 1: Gatos totais: diretos e indiretos

Tipos de Gastos	Métodos de Custeio				
Matéria-prima, Materiais Diretos e Embalagens	Teoria das Restrições	Custeio Direto	Custeio por Absorção	Custeio ABC e Integral	RKW
Despesas variáveis					
Mão-de-obra Direta					
Mão-de-obra Indireta					
Despesas Gerais Industriais					
Depreciação					
Mão-de-obra Administrativa/Comercial					
Despesas Administrativas/Comerciais					
Despesas Financeiras					

Gastos Totais + Métodos de Custeio					
---	--	--	--	--	--

Fonte: Padoveze (2004, p. 343)

Os custos de produção, ao longo dos anos, vêm apresentando significativas mudanças. Observa-se, ultimamente, um aumento expressivo nos custos indiretos de fabricação e diminuição dos custos com a mão-de-obra direta.

De acordo com Padoveze (2004, p. 342), nos primórdios da contabilidade industrial, os custos fixos não eram relevantes e praticamente não havia necessidade de critérios de distribuição e alocação de tais gastos aos diversos produtos da empresa. Com o tempo e a crescente industrialização, criando atividades mais complexas e diferentes, os gastos fixos e indiretos passaram a ter mais relevância dentro da empresa.

Além da mudança nos custos de produção ocorreu também uma mudança no consumo e na forma de produzir, a partir do ano de 1970, a qual trouxe como resultado a conscientização pela qualidade. Segundo Nakagawa (1990, p. 4), a conscientização pela qualidade fora iniciada no Extremo Oriente em países como China, Coréia do Sul, Taiwan, Tailândia, entre outros, faz com que as empresas busquem a melhoria contínua da qualidade de seus produtos aliados à eliminação de desperdícios.

3.1.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção é o mais antigo método de custeio, o qual surgiu na revolução industrial. De acordo com este método, todos os custos - fixos e variáveis - compõem o custo de produção e, desta forma, aumenta de maneira significativa o custo unitário dos produtos produzidos. Para fins gerenciais, este método de custeio traz maior segurança ao gestor, pois todos os custos - fixos e variáveis - são componentes do custo de produção. Como o custo fixo é parte integrante do custo de produção, no custeio por absorção, o custo unitário varia de acordo com o volume de produção.

Desta forma, neste método de custeio, quanto maior a produção, menor o custo unitário. Aumentar os estoques sem que haja demanda de vendas futuras pode aumentar os custos de armazenamento, manuseio, financiamento e obsolescência (WARREN *et al.*, 2001). Acrescenta Martins (2003, p. 42) que na utilização do custeio por absorção “os encargos

financeiros não são custos de produção, mesmo que facilmente identificados com financiamento de matérias-primas ou outros fatores de produção” (grifo nosso).

O custeio por absorção é o método de custeio do estoque, no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis e são configurados assim nos estoques da empresa (HORNGREN *et al.*, 1997). Desta forma, no custeio por absorção, pode-se afirmar que o lucro não é afetado pelos custos gerais fixos de produção até que os produtos sejam vendidos (BACKER; JACOBSEN, 1974). Para Martins (2003, p. 37), o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

O custeio por absorção atende aos princípios contábeis, pois está em concordância com o princípio da competência, onde os custos e despesas são lançados ao resultado, à medida que a venda destes bens ocorrem. Desta forma, os custos de produção – fixos e variáveis - são ativados e lançados, no resultado, somente quando os produtos são vendidos atendendo assim o princípio da competência.

Neste método de custeio, os custos indiretos de fabricação são apropriados aos produtos ou aos departamentos, ocorrendo alguma arbitrariedade na alocação destes custos. Para Martins (2003, p. 77), a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores.

Fica muito claro que, no custeio por absorção, os gerentes são encorajados a produzir para estocar. A longo prazo, aumentar os estoques sem que haja demanda de vendas futuras pode aumentar os custos de armazenamento, manuseio, financiamento e obsolescência (WARREN *et al.*, 2001).

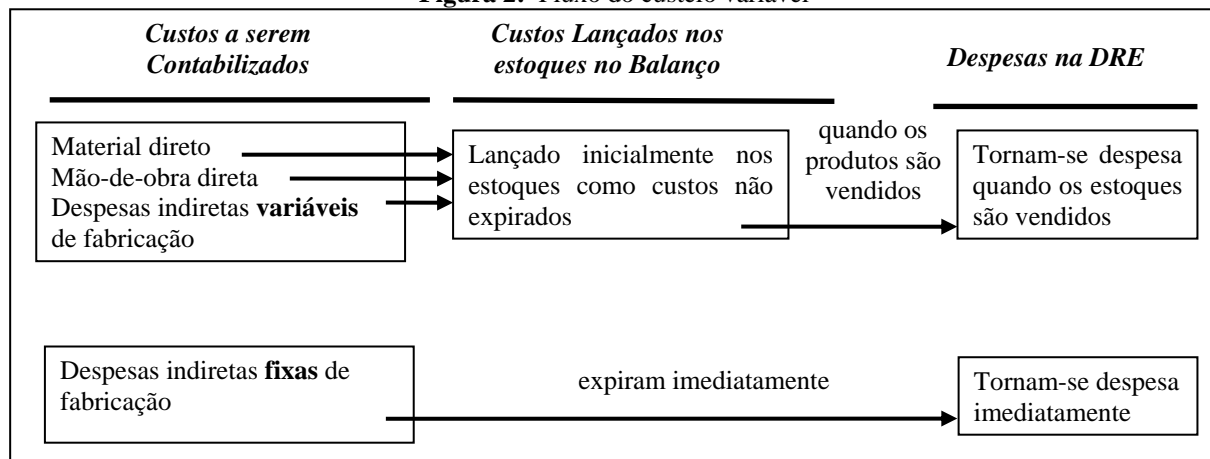
3.1.2 Custeio variável

O custeio variável, conhecido também como custeio direto, considera como custo de produção somente os custos variáveis e diretos. Desta forma, o custo fixo não compõe o custo unitário do produto produzido, sendo o custo fixo computado, diretamente, no resultado da empresa, independente da venda dos produtos produzidos.

No custeio direto todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Desta forma, todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis, sendo eles custos do período em que ocorrem (HORNGREN, 1997).

Já na definição de Martins (2003, p. 198) 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”.

Figura 2: Fluxo do custeio variável



Fonte: Horngren (2000, p. 147)

A vantagem do custeio variável, em relação ao custeio por absorção, é que, como no custeio variável o custo fixo é computado diretamente no resultado, a empresa apura uma margem de contribuição, a qual servirá para cobrir o custo fixo. Esta metodologia, possibilita a empresa apurar o seu ponto de equilíbrio e, assim, fazer uma análise de custo-volume-lucro.

3.1.3 Custeio baseado em atividades

Embora não haja uma data precisa para o surgimento do custeio ABC, acredita-se que ele tenha tido origem em meados da década de 60 oriundo de trabalhos desenvolvidos na empresa General Electric nos Estados Unidos pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper, que buscavam "rastrear" (através do levantamento das atividades) os recursos da empresa com os processos realizados.

Contudo, somente após o crescimento da competição global nos anos 80 e com o despertar das empresas para as novas realidades do mercado, tais como a satisfação dos clientes, qualidade, treinamento de funcionários etc é que o ABC foi visto como uma ferramenta capaz de suprir a necessidade de informações precisas acerca dos custos. Sua criação e desenvolvimento proveio do aumento significativo dos custos indiretos de fabricação na produção industrial das últimas décadas (VICECONTI, 2000).

Isso se deve ao fato de que a grande maioria das organizações baseavam sua produção em produtos pouco diversificados e de utilizarem mão de obra intensiva. Com isso, os custos diretos eram preponderantemente presentes na composição dos custos, fazendo do custeio por absorção um método adotado quase que universalmente. Porém, fatores como o aumento da diversificação de produtos e processos e um aumento da participação dos custos indiretos na formação dos custos totais resultou na obsolescência do custeio por absorção e favoreceu o surgimento do Custeio ABC como uma técnica inovadora.

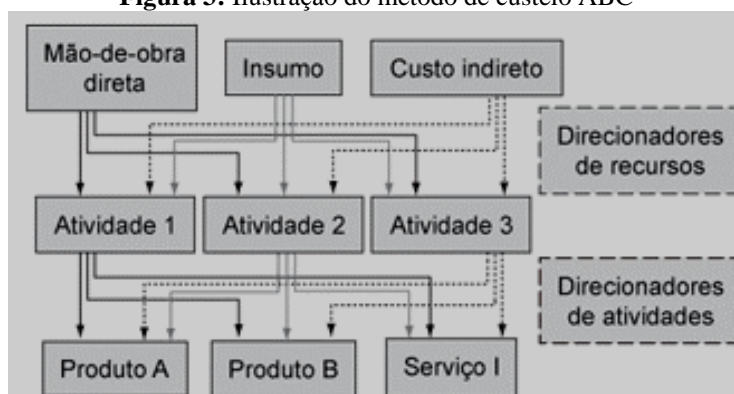
Como vantagens em sua implementação podemos citar: informações gerenciais mais fiéis em função da melhora substancial da qualidade do rateio dos custos indiretos, possibilitou uma melhor visualização dos fluxos dos processos, identificou o custo de cada atividade dentro da empresa em relação aos custos totais, permitiu a exclusão ou diminuição de atividades que não agregam valor ao produto etc.

O sistema de custeio baseado em atividades procura, igualmente, reduzir as distorções provocadas pelo uso do rateio dos custos indiretos, se baseando nas atividades que a empresa efetua em seu processo fabril. Martins (2003) informa que o Custeio Baseado em Atividades

“é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Leone (2000, p. 264), ao comparar o custeio ABC com outros métodos de custeio, ensina que o ABC não é um sistema novo e sua idéia está alicerçada no custeio por absorção, onde “todos os custos e despesas serão alocados às atividades e, por meio destas, aos produtos e serviços [...] Neste caso, o critério ABC adota, plenamente, a filosofia do custeio por absorção.” Esse sistema tem como fundamento a busca do princípio da causa, ou seja, procura identificar de forma objetiva, por meio de rastreamento, o agente originador de custo, para lhe imputar o valor.

Desta maneira, ao rastrear as atividades da empresa que estão consumindo de forma mais expressiva seus recursos, é possível direcionar os custos para essas atividades e conseqüentemente para os bens produzidos.

Figura 3: Ilustração do método de custeio ABC



Fonte: Vasconcelos (apud SABADIN et. al. 2006)

A atribuição dos custos às atividades, na impossibilidade de ser efetuada diretamente, deverá ser feita através da utilização de direcionadores de recursos, que indicam a maneira pela qual as atividades estão consumindo os recursos produtivos. Já a atribuição dos custos aos produtos é realizada com a utilização de direcionadores de atividades, que são indicadores do quanto os produtos estão consumindo as atividades.

Por fim, tanto os direcionadores de recursos quanto os direcionadores de atividades, embora possuam finalidades distintas, são chamados de direcionadores de custo. No que tange a importância do Sistema ABC na formação dos preços, sabemos que os custos dos produtos ou serviços influenciam sobre as decisões de preço.

Conforme vimos anteriormente, o ABC é uma ferramenta gerencial que possibilita uma melhor visão dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com a produção. Para sua utilização, é necessário definir as atividades relevantes dentro dos departamentos envolvidos na produção e também como os direcionadores de recursos que serão distribuídos aos diversos custos incorridos às atividades.

Logo, para reduzir seus custos e poder oferecer preços mais atrativos aos clientes, as empresas devem levar em consideração os custos de todas as atividades da cadeia de produção, desde a pesquisa e desenvolvimento até o atendimento ao cliente. Horngren (1997) reconhece que para calcular o custo destas atividades, imprescindíveis na formação do preço, o tempo além de curto é decisivo. Portanto, muitos administradores simplesmente detestam o ABC, pois ele além de exigir um alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados, demanda bastante tempo para colher muitos dados, muitas das vezes de difícil

extração, sem mencionar o fato de se ter um elevado gasto para sua implantação e da dificuldade de conseguir o envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa.

4. Considerações finais

O custeio por absorção é alvo de constantes críticas devido ao tratamento simplório dispensado ao rateio dos custos indiretos de fabricação, o qual é feito geralmente utilizando a MOD como principal direcionador de custos (Johnson; Kaplan, 1996).

Além disto, este método criado na revolução industrial considera como custos inventariáveis os custos fixos e variáveis, gerando assim informações de custos unitários oscilantes, pois variam de acordo com o volume produzido, sendo neste método de custeio legitimado a afirmativa de quanto maior a produção, menor o custo unitário.

No atual contexto empresarial, onde a busca por novos produtos que superem os anteriores é uma prática adotada pelos consumidores, produzir para estocar não é interessante além de causar despesas com armazenagem, manuseio e conseqüentes estoques “enclalhados”. Para suprir as deficiências informacionais não observadas no custeio por absorção, surge o custeio variável, o qual estabelece como premissa básica a adoção exclusiva dos custos variáveis como componente do custo de produção, devendo os custos fixos (ainda que inerentes a produção) serem lançados diretamente ao resultado apropriados assim como despesa do período.

O método de custeio variável possibilitou a avaliação da margem de contribuição gerada pelos produtos, a análise custo-volume-lucro, estudos sobre *break even point*, análises de alavancagem operacional e maior facilidade na fixação de preços de venda. Este método de custeio minimizou a arbitrariedade de alocação de custos, visto que este classifica apenas os custos variáveis e diretos como custos inventariáveis, sendo este, na maioria das vezes, facilmente identificados na fabricação do produto.

No entanto, apesar de tantas informações significativas trazidas pelo custeio variável, este método, não rastreia os custos com o intuito de eliminar o que não gera valor sendo este assunto amplamente discutido e divulgado na década de 50. Já na década de 80, surge o custeio baseado em atividades, o qual garante alocação precisa dos custos fixos e variáveis aos produtos e/ou departamentos observando para isto, uma relação de causa e efeito minimizando a arbitrariedade na alocação dos custos.

A rastreabilidade dos custos torna-se a partir de então, premissa significativa na gestão dos negócios, sendo mais importante a medida em que a empresa utiliza tecnologia em seu processo produtivo. A crítica feita ao custeio baseado em atividades está diretamente associada a dificuldade de implementação nas empresas.

Ressalta-se, no entanto que no custeio baseado em atividades, tanto o custo fixo e variável são componentes do custo de produção e que devido a este fato, na opinião de Leone (2000) o custeio por absorção não difere do custeio baseado em atividades.

Desta forma, a afirmativa de que na adoção do custeio por absorção existe a segurança de que todos os custos são repassados aos produtos também é válida para o custeio baseado em atividades, mas o que difere basicamente um do outro é a forma como é tratado a alocação dos custos indiretos, gerando assim um trabalho maior no tratamento dos dados, sendo possível mediante o uso de programas específicos.

Uma pesquisa feita por MERZ e HARDY (*apud* ATKINSON *et al.* 2000) publicada na *Management Accounting* (p.22-27 – Sept. 1993) cujo título é “ABC puts accountants on

desing team at HP” revela que a empresa *Hewlett-Packard* (HP) ficou surpresa ao implementar o custeio baseado em atividades, pois observou mudanças significativas em seus custos unitários. A pesquisa revela, dentre outras informações que a empresa possuía um produto subcusteado em mais de 100% e nove produtos supercusteado entre 5% a 20% após implantação do custeio baseado em atividades e comprado com o antigo método de custeio .

As informações geradas pelo custeio por absorção e variável são extremamente importantes e trazem informações relevantes aos gestores. Segundo Martins (2003) toda informação é relevante e deve ser apurada desde que o custo para obter tal informação não exceda o que se espera da própria informação.

Assim, uma pequena ou média empresa não precisa necessariamente implementar inicialmente o custeio baseado em atividades, mas um sistema de custeio que possibilite controle e alocação dos custos. Como o passar do tempo, até porque segundo Martins (2000), nenhum sistema de custos trás informações imediatas, este sistema será aperfeiçoado e assim, tornando-se gradativamente mais seguro.

Uma pesquisa conduzida pelo *Institute of Management Accountants* (apud ATKINSON *et al.* 2000) feita pelo professor Jayson publicada na *Management Accounting* (p.27 – Apr. 1994) cujo título é “*ABC is worth the investment*” revela que a maioria dos leitores daquela revista acreditavam que o investimento no método ABC valia a pena, pois haveria uma melhora substancial nas informações de custos. No entanto, os problemas mais comuns apurados referentes a implantação deste método estão basicamente na escolha dos diversos direcionadores de custos, trabalho adicional advindo da implantação, falta de comprometimento do pessoal operacional e dos gestores.

Devido as constantes críticas feitas ao custeio por absorção e variável, surgiu no ano de 1986 o conceito de Gestão Estratégica de Custos sendo difundida como a mais valiosa e nova ferramenta de controle de custos, o que é notoriamente interessante.

A espinha dorsal da Gestão Estratégica de Custos é a utilização do custeio baseado em atividades, segundo afirmação feita por Nakagawa (1990) em sua tese de pós doutorado. Ainda segundo o autor, as empresas na busca da excelência empresarial devem buscar além da redução de desperdício a melhoria contínua de seus processos para assim eliminar o que não gera valor na cadeia produtiva. Shank e Govindarajan talvez tenha sido os autores que mais contribuíram para a ampliação deste novo conceito de gerenciamento de custos voltados para a estratégia empresarial.

Segundo os referidos autores, os dados gerados pela contabilidade de custos passam a ser pautados na estratégia da organização através da análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos. A análise da cadeia de valor estabelece uma avaliação minuciosa dos fornecedores e processos para então eliminar o que não adiciona valor, onerando assim o preço do produto.

A análise do posicionamento estratégico prevê dentre outras coisas, uma avaliação sobre de que forma o controle e alocação dos custos possui relação com a estratégia adotada pela empresa. A medida em que a empresa decida competir estrategicamente com base no custo, o volume de produção não será um bom direcionador de custos. E, finalmente, a análise dos direcionadores de custos indica a possibilidade da adoção de variados de direcionadores para alocar custos aos departamentos e/ou produtos possibilitando assim mais acurácia na informação.

Referências

- ATKINSON, *et al.* **Contabilidade gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque de administração de empresas**. Volumes 1 e 2. Tradução de Pierre Louis Laporte. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1974.
- BEUREN, Ilse Maria; ROEDEL, Ari. **O uso do custeio baseado em atividades – ABC (activity based costing) nas maiores empresas de Santa Catarina**. Revista de Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, n. 30 p. 7 – 18, setembro/dezembro 2002.
- COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.
- FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HORNGREN. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1978.
- HORNGREN, *et. al.* **Contabilidade de custos**. Tradução de José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: Livro técnico, 1997.
- HUTCHINS, David. **Just in time**. Tradução de Sônia Maria Corrêa. São Paulo: Atlas, 1993.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. Tradução de Ivo Korytowsky. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- . _____. **Contabilidade gerencial: a restauração da perda da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- . _____. **Custos: um enfoque administrativo**. 11 ed. Volume 1. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1995.
- MACHADO, Luiz Henrique Baptista; BORINELLI, Márcio Luiz. **Uma análise crítica dos instrumentos propostos por Robert S. Kaplan para a contabilidade gerencial**. IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, Brasil, 2005. Disponível em: <<http://www.abcustos.org.br>>. Acesso em 12/05/2006.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação**. Tese de Livre-docência, FEA/USP, São Paulo, SP, 1990.
- . _____. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- PORTER, Michael. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 7 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- . _____. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- PORTER, Michael E; MONTGOMERY, Cynthia A. (coord.). **Estratégia: a busca da vantagem competitiva**. Tradução de Bazán Tecnologia e Linguística. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

RICCIO, Edson Luiz. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação**. São Paulo, 1998. Tese (doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

SANTOS, José Luiz dos, SCMIDT, Paulo. PINHEIRO, Paulo Roberto. **Fundamentos de gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Tradução de Luiz Orlando Coutinho Lemos. 10 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

VICECONTI, Paulo E. Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 6. ed. São Paulo: Frase, 2000.

WARREN, Carl; REEVE, James M.; FESS Philip E. **Contabilidade gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman du Chenoy Castro. São Paulo: Thompson Learning, 2001.