

## **Uso do Custeio por Absorção em um restaurante para a definição do custo do produto e comparação com preço de venda**

Carlindo Isaac Negreiros da Silva Neto (UNAMA) carlindo.isac@gmail.com

Marco Aurélio Gouveia Furtado Belém Neto (UEPA) mabneto10@gmail.com

Thais Martins Souza (UEPA) contato.thais.martins@gmail.com

### **Resumo**

A partir do momento em que um sistema de custos é aplicado em uma organização é possível gerar dados em relação a todas as atividades que esta desempenha, promovendo um melhor conhecimento em relação a como os recursos para produção estão sendo alocados. O artigo em questão trata do uso do método de Custeio por Absorção em restaurante de pequeno porte situado na cidade de Castanhal, no estado do Pará, utilizado para a definição do custo de um produto vendido e por seguinte, na comparação com o preço de venda atribuído pelos gerentes ao mesmo. A motivação da execução deste trabalho fora de observar se mesmo sem conhecimento prévio acerca de custos, os empreendedores ainda conseguem precificar seu produto de forma a obter lucro no cumprimento das suas atividades. Após os devidos cálculos referentes ao método, constatou-se o que a precificação atribuída ao mesmo não cobria os custos da produção deste produto, fornecendo aos gestores o resultado de que na verdade o “carro chefe” da sua produção lhes proporcionava prejuízo, ao contrário do que era pensado. Além da contribuição dessas informações para a empresa é notável a contribuição deste artigo para a Engenharia de produção, pois evidencia a atuação do profissional desta área em um setor que não o industrial, afirmando as múltiplas habilidades do mesmo.

**Palavras-chave:** Custos; Sistema de Custos; Métodos de Custeio; Custeio por Absorção.

### **1. Introdução**

De acordo com Megliorini (2001), a utilização dos sistemas de custos é feito com o intuito de determinar o lucro, planejar e controlar as operações e auxiliar na tomada de decisões. A partir do momento em que um sistema de custos é aplicado em uma organização é possível gerar dados em relação a todas as atividades que desempenha, bem como as áreas que compõem a mesma, ou seja, uma empresa que sabe quanto custa o produto que está

produzindo sabe exatamente onde estão alocados seus insumos e esforços na produção e possui subsídios para um melhor controle administrativo dos seus lucros.

Nesse sentido pode-se afirmar que dentre as diversas ferramentas para otimização de resultados, a Contabilidade de Custos, que é especialidade da Contabilidade geral e também utilizada no âmbito industrial, é de extrema valia para os empresários, como dito também em Crepaldi (2010). Porém o que se observa no mercado hoje em dia tem sido uma carência de conhecimento neste assunto, levando muitas empresas ao fim de suas atividades, configurando em falência.

A organização escolhida para a aplicação deste trabalho é classificada como uma empresa familiar, onde a administração é feita com base em conhecimentos empíricos adquiridos ao longo do seu tempo de atuação no mercado, dessa maneira, pode-se inferir que está mais suscetível ao desconhecimento do seu real desempenho em vendas e por conseguinte na sua lucratividade.

Outro erro recorrente nas empresas familiares está no valor do preço de venda dos seus produtos que segundo Kotler e Armstrong (2007) não pode ser dado somente de acordo com a ideia dos gestores, mas também deve levar em consideração a percepção do cliente, como se esta fosse o teto (preço máximo que o cliente está disposto a pagar) e o custo do produto fosse o piso.

Sendo assim, e levando em consideração as habilidades de um Engenheiro de Produção, que também se faz capaz de atuar com precisão na análise de custos, contabilidade e finanças, o objetivo do referido trabalho é calcular os custos relativos à produção do prato que é considerado o “carro-chefe” em um restaurante de pequeno porte situado no centro de Castanhal/PA, utilizando o método de Custeio por Absorção, e fazer comparação deste custo em relação ao preço de venda atribuído ao prato, verificando se, mesmo sem conhecimento prévio sobre custos, a empresa ainda consegue precificar de forma a alcançar lucro em cima deste produto; caso seja observado que não está lucrando, o restaurante terá informações suficientes para precificar pelo menos o valor mínimo para não obter prejuízo.

Portanto, este estudo é de grande importância para a empresa, tendo em vista que irá proporcionar que esta conheça seu lucro, mesmo que baseado em apenas um prato, podendo lhe fornecer uma visão mais apurada em relação à sua estabilidade econômico-financeira, auxiliando os proprietários da empresa em futuras tomadas de decisão gerenciais com relação à lucratividade.

## **2. Referencial teórico**

### **2.1. Conceitos básicos sobre custos**

Para melhor compreensão do tema abordado neste artigo é válido mencionar alguns conceitos básicos, porém muito importantes, acerca de custos.

De uma forma bem genérica pode-se classificar custos como um valor econômico empregado referente aos recursos para a obtenção de um produto ou serviço destinado à venda, ou seja, é o valor de produtos e serviços diretos usados para a entidade obter outros produtos ou serviços e comercializá-los.

Uma das maiores motivações para se utilizar o sistema de custos está nos dados levantados através do mesmo, pois, entre outras finalidades, permite conhecer melhor como os recursos são absorvidos dentro dos processos, ponto de vista este sustentado em Derberck e Nagy (2001, p. 13), onde relatam que “a contabilidade de custos fornece as informações que permitem à gerência alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis da operação”.

Uma definição importante a ser mencionada é a de gasto; Wernke (2001, p 11.) afirma que gasto é o “termo usado para definir as transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou assume uma dívida, em troca da obtenção de algum bem ou serviço.” Estes gastos da entidade podem ser divididos em investimentos, despesas e custos.

Ainda segundo Wernke (2001, p.11) os investimentos “são os gastos que irão beneficiar a empresa em períodos futuros”; por sua vez, ele cita que, as despesas “expressam o valor dos bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas, de forma voluntária”, ou seja, pode-se entender como gastos realizados para a manutenção da atividade produtiva. É importante saber diferenciar o conceito de despesas e custos, sendo assim segue a definição de Wernke (2001, p.11), onde afirma que custos “são os gastos efetuados no processo de fabricação de bens ou prestação de serviços”.

Já os custos, podem ser classificados como diretos ou indiretos, onde o primeiro pode ser identificado diretamente no produto acabado (como a matéria-prima) e os indiretos são identificados através de rateio dentro desses produtos, distribuído proporcionalmente (como mão-de-obra indireta, por exemplo).

Por fim, tanto custos como despesas podem ser classificados como variáveis ou fixos. Custos fixos: não variam independentemente do volume de produção; Custos variáveis: diretamente

relacionados ao volume de produção e venda. Despesas fixas: permanecem constantes na cadeia de produção; Despesas variáveis: alteram de acordo com o volume de receitas.

## **2.2. Importância da aplicação de sistema de custos**

Marques (2009) cita algumas consequências da não aplicação de sistemas de custos, dentre elas pode-se destacar o desconhecimento do lucro, o ato de fixação de preços sem base, sub ou super precificação, capital de giro mal alocado e perdas sem estimativas, entre outros.

Nesse sentido, a aplicação de sistema de custos dentro das empresas é muito importante, pois permite conhecer melhor a forma como os seus insumos são absorvidos na produção, e também é uma ótima ferramenta no auxílio à tomada de decisão.

Porém é necessário estar atento ao sistema de custo que deve ser adotado, não existe uma “receita de bolo” para isso, ou seja, deve-se analisar o caso de cada empresa e definir o método mais adequado para a mesma.

## **2.3. Métodos de custeio**

Slomski (2006) fala acerca do custeio como sendo a atribuição dos custos aos produtos e serviços, ficando a cargo da entidade optar pelo melhor sistema de custeio a ser adotado, entre eles temos: Absorção, Variável ou direto e Baseado em atividades – ABC.

No custeio por absorção, tudo que é consumido na produção seja indireto ou direto é alocado ao produto, lembrando que custos indiretos são alocados através de rateio, é necessário ter atenção quanto aos critérios de rateio a fim de não distorcer os dados.

No custeio variável ou direto, é feita a separação do que é variável e do que é fixo, de acordo com esse método, o que é fixo é lançado na conta de resultado do exercício como despesa, enquanto o que é variável é lançado como custo.

O custo baseado em atividades, também chamado de custeio ABC (Activity Based Costing), é um método que tem por objetivo diminuir as distorções provocadas através do rateio que é dado “arbitrariamente” aos custos indiretos. Esse método concentra nas atividades, como se fossem os principais objetos de custo.

## **2.4. Custeio por absorção**

Segundo Cherman (2002, p.50) o custeio por absorção “é um método de custeio em que são apropriados aos produtos fabricados todos os custos incorridos sejam eles diretos, indiretos,

fixos ou variáveis”. O nome do método já indica absorver cada departamento e cada produto final aos custos gerais e é um método cuja aplicação é uma das mais adotadas no Brasil.

É importante mencionar que no referido método separa-se os custos das despesas, e é um método que obedece aos princípios fundamentais da contabilidade, dentre eles o princípio da realização da receita e competência.

De acordo com os dados que puderam ser levantados na empresa onde foi realizado o estudo, detectou-se que a aplicação deste método seria o mais viável.

### **3. Metodologia**

#### **3.1. A empresa**

O trabalho em questão foi aplicado em um restaurante e lanchonete, caracterizado como um negócio de pequeno porte que fica situado no centro da cidade de Castanhal-PA, empresa esta que conta com um total de 8 funcionários e está em atividade no mercado há 3 anos. A empresa é bem localizada, está no centro do comércio da cidade e boa parte da sua clientela é formada pelos trabalhadores desta região. O horário de funcionamento é das 7:30hs às 18:30hs, servindo café-da-manhã, lanches e almoço.

Em relação à execução das suas atividades, a empresa possui duas cozinhas, uma voltada para o café-da-manhã e lanches, e outra para o preparo das refeições a serem servidas no almoço.

O artigo fora focado em um objeto de estudo (carne assada de panela) que é produzido na cozinha referente ao preparo das refeições, por esta se tratar da cozinha que mais absorve custos e que devolve maior retorno financeiro, em comparação à outra, através da venda desses pratos.

De acordo com informações fornecidas pela gerência, adotou-se que a quantidade média de refeições vendidas por dia é a de 100 refeições, divididas entre os diversos pratos que compõem o cardápio do estabelecimento.

#### **3.2. Escolha do objeto de estudo**

Dentro da diversidade de pratos oferecidos ao público por parte da empresa que sediou o estudo escolheu-se, a carne assada pelo fato da mesma estar presente todos os dias no cardápio de pedidos (como observado na tabela 1), representando o prato responsável pelo maior volume de vendas da entidade, podendo ser atribuído o título de “carro-chefe”. Sendo assim, concluiu-se que o prato em questão fosse o alvo do objeto de estudo, já que, caso o

cálculo dos custos não estiver sendo desenvolvido de maneira adequada, a empresa provavelmente estará perdendo uma quantidade relevante de capital.

Tabela 1 – Cardápio da semana

Segunda-feira	Terça-feira	Quarta-feira	Quinta-feira	Sexta-feira	Sábado
Carne assada de panela					
Bife de carne	Frango assado de forno	Bife de carne	Bife de carne	Bife de carne	Arroz com galinha
Filé de frango	Bife de fígado	Peixe frito	Bife de fígado	Filé de frango	Frango assado de forno
Peixe frito	Peixe frito	Filé de frango	Peixe frito	Peixe frito	Lasanha
Arroz com galinha	Bife de carne	Vatapá	Frango assado de forno	Arroz paraense	
	Lasanha	Arroz com galinha	Escondidinho de frango		
	Salpicão				

Fonte: Autores adaptado (2016)

### 3.3. Descrição do trabalho aplicado

Tendo em vista que o preço do prato em questão é formado pela conjuntura dos diversos fatores que o compõe, fez-se necessário destrinchar os componentes para, da maneira mais adequada, chegar ao custo deste e, até mesmo, o preço pelo o qual o objeto de estudo deve ser comercializado.

A primeira etapa para a estipulação do custo do produto foi levantar os custos de todos os componentes (carne e guarnições) que formam o prato “carne assada”. Para tal, foi adotado uma quantidade base referente à como esse determinado ingrediente é encontrado mais facilmente a disposição no comércio (por exemplo, 1kg de feijão, 1kg de arroz, 1 pacote de macarrão, etc).

Em seguida foi levantado o custo médio de cada um dos ingredientes que formam o prato, para assim, ao saber a quantidade usada para o preparo diário de um componente, estipular o custo de cada ingrediente usado no preparo, como se pode observar nas tabelas a seguir.

Tabela 2 – Custo da produção diária do componente carne assada

Ingredientes	Quantidade base	Unidade	Preço da quantidade base	Quantidade usada (produção diária)	Custo da quantidade usada (produção diária)
Carne	1000	g	R\$ 17,50	4844	R\$ 84,77
Sal	1000	g	R\$ 0,65	60	R\$ 0,04
Tempero	500	g	R\$ 5,50	60	R\$ 0,66
Água	1000	ml	R\$ 0,22	500	R\$ 0,11
Alho	100	g	R\$ 3,37	25	R\$ 0,84
<b>Custo Total</b>					<b>R\$ 86,42</b>

Fonte: Autores (2016)

Tabela 3 – Custo da produção diária do componente feijão

Ingredientes	Quantidade base	Unidade	Preço da quantidade base	Quantidade usada (produção diária)	Custo da quantidade usada (produção diária)
Feijão	1000	g	R\$ 4,73	3000	R\$ 14,19
Sal	1000	g	R\$ 0,65	30	R\$ 0,02
Cheiro verde	15	g	R\$ 1,50	15	R\$ 1,50
Pimentinha	1000	g	R\$ 6,80	46	R\$ 0,31
Cebola	1000	g	R\$ 4,39	166	R\$ 0,73
Água	1000	ml	R\$ 0,22	3000	R\$ 0,66
<b>Custo Total</b>					<b>R\$ 17,41</b>

Fonte: Autores (2016)

Tabela 4 – Custo da produção diária do componente arroz branco

Ingredientes	Quantidade base	Unidade	Preço da quantidade base	Quantidade usada (produção diária)	Custo da quantidade usada (produção diária)
Arroz	1000	g	R\$ 2,39	7000	R\$ 16,73
Óleo	1000	ml	R\$ 3,85	30	R\$ 0,12
Água	1000	ml	R\$ 0,22	21000	R\$ 4,62
Sal	1000	g	R\$ 0,65	90	R\$ 0,06
<b>Custo Total</b>					<b>R\$ 21,52</b>

Fonte: Autores (2016)

Tabela 5 – Custo da produção diária do componente macarrão

Ingredientes	Quantidade base	Unidade	Preço da quantidade base	Quantidade usada (produção diária)	Custo da quantidade usada (produção diária)
Macarrão	500	g	R\$ 1,80	1500	R\$ 5,40
Sal	1000	g	R\$ 0,65	30	R\$ 0,02
Água	1000	ml	R\$ 0,22	3000	R\$ 0,66
Óleo	1000	ml	R\$ 3,85	30	R\$ 0,12
Alho	100	g	R\$ 3,37	25	R\$ 0,84
<b>Custo Total</b>					<b>R\$ 7,04</b>

Fonte: Autores (2016)

Tabela 6 – Custo da produção diária do componente salada

Ingredientes	Quantidade base	Unidade	Preço da quantidade base	Quantidade usada (produção diária)	Custo da quantidade usada (produção diária)
Alface	150	kg	R\$ 2,50	300	R\$ 5,00
Pepino	1000	kg	R\$ 3,55	1584	R\$ 5,62
Cenoura	1000	kg	R\$ 5,85	384	R\$ 2,25
Tomate	1000	kg	R\$ 5,95	2400	R\$ 14,28
Repolho	1000	kg	R\$ 4,15	500	R\$ 2,08
Custo Total					R\$ 29,22

Fonte: Autores (2016)

Em seguida, para estipular a quantidade de cada componente que vai formar uma porção (um prato feito), dividiu-se o total produzido de cada componente pelo número de pratos em que serão usados., sendo 100 pratos a produção diária, 24 porções de carne assada e 75 a média de pratos durante a semana que levam os demais componentes. Assim, sabendo quantos pratos cada guarnição vai compor, é possível calcular o custo unitário da mesma que compõe um prato feito.

Tabela 7 – Custo unitário dos componentes em uma porção

Componentes	Custo para produção diária	Nº de pratos em que são usados	Custo unitário
Carne	R\$ 86,42	24	R\$ 3,60
Arroz	R\$ 21,52	100	R\$ 0,22
Feijão	R\$ 17,41	75	R\$ 0,23
Macarrão	R\$ 7,04	75	R\$ 0,09
Salada	R\$ 29,22	75	R\$ 0,39

Fonte: Autores (2016)

### 3.4. Rateio

Sabe-se que os custos indiretos devem ser agregados ao custo do produto por meio de rateio. No caso em questão, como exemplo desse tipo de custos, estão: energia elétrica, o gás e os salários e encargos sociais referentes às colaboradoras envolvidas no preparo do prato.

Dessa maneira o rateio para o gás foi feito a partir da quantidade total consumida para a preparação de todos os pratos em um dia de expediente. A seguir foi mensurada a quantidade a qual representa o prato objeto de estudo dentro da produção diária do restaurante, para assim, saber quanto de gás foi usado unicamente para o preparo da carne assada.

Tabela 8 – Rateio do gás

Preço total	Quantidade de pratos produzidos por dia	Quantidade correspondente ao prato carne assada	Custo para o total de porções de carne assada	Custo unitário
R\$ 53,00	100	24	R\$ 12,72	R\$ 0,53

Fonte: Autores (2016)

No caso da energia elétrica, para achar o valor médio do custo na cozinha principal, fez-se necessário comparar o total de energia consumida nos 133.6 m<sup>2</sup> do restaurante, com os 14.85 m<sup>2</sup> da cozinha onde o estudo foi feito. Assim, achou-se o consumo médio diário na cozinha principal para a produção total de pratos em um dia, e ao comparar esse valor com o número de pratos objeto de estudo produzidos no mesmo período, sabemos quanto dessa energia elétrica foi utilizada única e exclusivamente para o preparo das porções de carne assada. Para terminar, dividiu-se o valor encontrado de energia para o preparo da carne assada, pelo número de pratos da mesma produzidos, chegando assim, ao custo de energia elétrica para o preparo de um prato feito de carne assada.

Tabela 9 – Rateio da energia elétrica

Preço total (dia)	Quantidade de pratos produzidos por dia	Quantidade correspondente ao prato carne assada	Custo para o total de porções de carne assada	Custo unitário
R\$ 5,54	100	24	R\$ 1,33	R\$ 0,06

Fonte: Autores (2016)

Para a constituição total do custo é necessário também ratear os custos com a mão-de-obra envolvida na preparação dos pratos representados pelos salários e encargos sociais advindos dos compromissos com as colaboradoras (vide tabela 10). Para tanto foi estimado o total de horas trabalhadas na cozinha principal, e comparado com o total de horas referente a jornada de trabalho normal por dia. Em seguida, quantificou-se quantos pratos são produzidos nas horas em que as colaboradoras se encontram trabalhando na cozinha principal, por último, comparou-se a quantidade referente ao prato principal produzido em relação ao total de pratos e ao comparar com as horas trabalhadas nesta cozinha, sabe-se quanto dos salários e encargos devem ser atribuídos para a preparação deste prato (vide tabela 11)

Tabela 10 – Valor da hora de trabalho das colaboradoras

Função da colaboradora	Horas de trabalho por dia	Salário + encargos	Valor da hora de trabalho
Temperar	8	R\$ 1.396,55	R\$ 174,57
Cozinhar	8	R\$ 1.653,55	R\$ 206,69
Montar	8	R\$ 1.446,65	R\$ 180,83

Fonte: Autores (2016)

Tabela 11 – Rateio da mão-de-obra direta

Função da colaboradora	Horas trabalhadas no setor de estudo	Total de pratos produzidos	Número de pratos objeto de estudo produzidos	Tempo dedicado à produção do prato carne assada	Custo com colaboradoras para o preparo	Custo unitário
Temperar	4	100	24	0,28	R\$ 48,88	R\$ 2,04
Preparar	4	100	24	0,28	R\$ 57,87	R\$ 2,41
Montar	4	100	24	0,28	R\$ 50,63	R\$ 2,11
Custo Total						R\$ 6,56

Fonte: Autores (2016)

Como é sabido, toda a máquina, ferramenta ou equipamento tem seu tempo de vida útil e com o tempo ocorre a sua depreciação e o empreendedor deve dar importância a esta despesa, por esse motivo, a depreciação do fogão (caracterizado como custo indireto de produção) será incluída no custo do produto vendido. Para estipular o valor da depreciação foi necessário utilizar o preço do fogão, dividido por 10 (anos) – que é referente ao tempo de vida útil tabelado à máquinas, de acordo com dados da receita federal – descobrindo assim o valor da depreciação anual, em seguida esse resultado é dividido por 12 (meses) para ter a apuração da depreciação mensal, e por último este valor foi multiplicado por 3 para achar o valor da depreciação que diz respeito ao período dos dados coletados para uso neste artigo.

#### 4. Análise dos resultados

Após todos os cálculos necessários, foi possível quantificar o custo do prato vendido, como pode ser observado na tabela a seguir.

Tabela 12 – Cálculo do custo do produto vendido (CPV da carne assada)

Componentes	Classificação	Custo unitário por porção
Carne	MD	R\$ 3,60
Feijão	MD	R\$ 0,23
Arroz	MD	R\$ 0,22
Macarrão	MD	R\$ 0,09
Salada	MD	R\$ 0,39
Colaboradoras	MOD	R\$ 6,56
Energia	CIF	R\$ 0,06
Depreciação do fogão	CIF	R\$ 0,10
Gás	CIF	R\$ 0,53
Custo do produto vendido		R\$ 11,78

Fonte: Autores (2016)

Levando em consideração o custo obtido para a produção de um prato de carne assada – total de R\$ 11,78 -, averigua-se que o preço estipulado pela empresa para o mesmo não está em conformidade com os dispêndios necessários para a sua produção, tendo em vista que o prato é comercializado pelo preço de R\$ 10,00 configurando assim um prejuízo de R\$ 1,78 por prato de carne assada produzido por dia.

Baseado neste resultado pode-se inferir que em empresas que não possuem conhecimento e não fazem a aplicação de um sistema de custos, estas podem estar tendo bastante prejuízo sem ao menos conhecer que este fato ocorre, como no caso da empresa onde fora realizado o estudo.

## **5. Conclusão**

Como já dito anteriormente, a aplicação de um sistema de custos tem por finalidade determinar o lucro ou prejuízo que uma entidade pode ter no cumprimento das suas atividades de produção (sendo esta de bens ou serviços); fornecer dados para o controle e planejamento de operações; e na tomada de decisão, ou seja, é uma ferramenta bastante válida para fins gerenciais.

O objetivo do referido artigo foi levantar financeiramente todos os custos que cercam a produção de uma unidade (prato feito) de carne assada e em seguida comparar com o preço de venda praticado pela entidade. Frente ao que se sucedeu pode-se afirmar que o objetivo proposto pelo trabalho foi alcançado.

No que tange a relevância do trabalho, o mesmo foi de extrema importância para a empresa em que fora feito o estudo, pois foi capaz de apontar que a entidade está estipulando um preço de venda final abaixo dos custos totais de produção do prato, configurando assim um prejuízo em relação a este produto. Dessa forma, a empresa a partir de agora conhece o valor mínimo pelo qual deve comercializar seu produto de forma a cobrir seus custos.

Durante o desenvolvimento do trabalho não foram encontradas limitações impostas por parte da entidade, pois esta se mostrou continuamente aberta e solicita a todas as necessidades que surgiram para que o trabalho fosse feito.

O objeto de estudo foi a carne assada, pois foi constatado que é o produto que está presente todos os dias no cardápio do restaurante e conseqüentemente é o que tem mais saída. Porém como foi observado, o mesmo não dá retorno favorável à empresa comparado com os custos inerentes para produzi-lo. Dessa forma, para o futuro da entidade sugere-se fazer o estudo dos demais pratos que compõem o cardápio, de forma a conhecer os custos totais para a produção

de cada um destes e descobrir qual deles fornece maior lucratividade para que assim a empresa possa direcionar seus esforços de produção para os pratos que propiciem um maior retorno econômico-financeiro, dessa maneira tanto os custos quanto o lucro estarão sob controle da mesma.

## **6. Referências bibliográficas**

CHERMAN, Bernado C. **Contabilidade de custos**. VemConcursos, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 05.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DERBECK, Edward J. Van; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. 11. ed. SãoPaulo: Thomson, 2001.

KOTLER, P; ARMSTRONG, G. **Princípios de marketing**. 12 ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2007.

MARQUES, Wagner Luiz. **Implantação de custos: O sucesso para empresas**. Cianorte, 2009.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei da responsabilidade fiscal**. 02.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001.