

**FACULDADE DOCTUM DE JOÃO MONLEVADE
INSTITUTO ENSINAR BRASIL – REDE DOCTUM DE ENSINO**

**A IMPORTÂNCIA DO VALOR AGREGADO COMO FATOR COMPETITIVO EM
PRODUTOS ÂNCORAS E COM BAIXA LUCRATIVIDADE**

Thaynara Cristina de Oliveira*

Kelsey de Souza Faria**

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo identificar a importância do valor agregado dentro das empresas que trabalham com produtos âncoras com baixa lucratividade, a fim de conseguir agregar lucro nas vendas através diretamente destes produtos. O que levanta o seguinte questionamento, as empresas tem o conhecimento da importância do valor agregado como instrumento de competitividade e consegue mensurar de forma correta o que cada produto gera dentro da empresa? Tendo este como o questionamento principal do artigo, o objetivo geral é identificar os benefícios na utilização do valor agregado em produtos e serviços, como meio de competitividade no mercado. Para amparar as conclusões os objetivos específicos são: Identificar os conceitos contábeis que comprovam a eficácia da utilização da ferramenta; Realizar estudo de caso em uma empresa a fim de evidenciar o efeito da ferramenta e demonstrar os resultados obtidos através da análise de dados. Autores como Bruni (2010), Gil (1996), Gobe (2007), Marcone e Lokatos (2011), Padoveze (2008) e Vanderbeck (2003) estarão presentes no artigo a fim de trazer o esclarecimento sobre a ferramenta. Entre os resultados notados, destacam-se os reflexos de um produto dentro de uma organização onde a tomada de decisão afeta muito mais que somente o produto em questão. A escolha do tema se diz sobre a grande importância do conhecimento de todas as ferramentas contábeis que possam ajudar os gestores na tomada de decisão.

Palavras-Chave: Valor Agregado. Produto Âncora. Competitividade.

* Graduada em Ciências Contábeis; e-mail: thaynara.co@gmail.com

** Professor orientador. Especialista em pericia Contábil; e-mail: kelsey.unicont@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo teve por objetivo identificar a importância do conhecimento do valor agregado dentro das empresas de médio e pequeno porte, a fim de conseguir manter no mercado produtos com baixa lucratividade e alta concorrência, utilizando análises e jogadas de marketing para conseguir a consolidação no mercado.

A todo o momento surgem novas empresas, com ideias e diferentes tipos de abordagem na conquista do mercado. Desta forma as empresas existentes no mercado precisam usar todo tipo de conhecimento estratégico contábil para suprir as necessidades do mercado sem prejudicar sua estrutura financeira e econômica. Nesse ponto é vital o conhecimento dos custos e despesas gerados nas transações realizadas e um dos conhecimentos que podem ser amplamente aproveitado nas decisões de gestão é o valor agregado, entretanto, surge o seguinte questionamento: O conhecimento do valor agregado dos produtos pode ser uma ferramenta de tomada de decisão que vise o aumento de competitividade nas empresas comerciais?

Outro conhecimento buscado neste artigo é o valor agregado como um *mix* de produtos, uma vez que esta ferramenta de vendas pode ajudar a manter um produto de baixa lucratividade e alta concorrência no mercado. Através dela a empresa consegue agregar outros produtos e serviços de alta lucratividade, alavancando a margem de rentabilidade total. Apesar do nome não ser altamente divulgado as empresas costumam utilizar essa ferramenta constantemente através de promoções, combos e kits.

Porém não se sabe se a gestão das empresas mensuram de forma correta os custos e despesas geradas por esta operação podendo assim tomar decisões equivocadas quanto a continuidade ou não da comercialização do produto.

O presente artigo teve como objetivo geral avaliar a utilização da ferramenta de valor agregado de vendas e o conhecimento do valor agregado em produtos, como meio eficaz de decisão quanto a manutenção ou retirada de produtos do mercado. Trazendo como objetivos específicos identificar os conceitos contábeis que comprovam a utilidade da ferramenta, realizar um estudo de caso em uma empresa revendedora de produtos e serviços a fim de analisar e estudar os resultados obtidos e demonstrar de forma clara os resultados.

A metodologia seguida neste artigo é aplicada, com a abordagem de pesquisa qualitativa e os objetivos de pesquisa explicativos e exploratórios. Os procedimentos técnicos escolhidos para comprovação do estudo foram documentais, estudo de caso e bibliográficos.

Autores como Bruni (2010), Gil (1996), Gobe (2007), Marcone e Locatos (2011), Padoveze (2008) e Vanderbeck (2003) estarão presentes no artigo a fim de trazer o esclarecimento sobre a ferramenta.

O presente artigo é estruturado se iniciando pela introdução, referencial teórico, metodologia, pesquisas, análise de dados, considerações finais, referenciais teóricos utilizados para pesquisa, sendo finalizado pelo apêndice.

Garantir o resultado de uma empresa é algo complicado e requer comprometimento e estratégia gerencial. Com o mercado atual cada vez mais competitivo, é de essencial importância que os gestores utilizem a contabilidade gerencial e de custo como forma de ponderar os resultados finais e corrigir situações que podem gerar problemas num futuro próximo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No que diz respeito à análise de um produto e suas margens de contribuição dentro da empresa à contabilidade se torna cada vez mais uma ferramenta de extrema necessidade empresarial. Para conseguirmos precisão nesta análise precisamos ter alguns conceitos bem definidos como os que veremos a seguir.

2.1 Formação de preço

A formação de preço de um produto ou serviço é um fator importante na empresa, para a elaboração do preço devem-se levar em conta diversos fatores. Vanderbeck e Nagy (2003, p. 16) apontam que os custos com a manufatura dos produtos e serviços auxiliam na chegada de decisão para estabelecer o preço, já que o mesmo deve ser suficiente para cobrir os custos de produção, as despesas administrativas que possam ser conferidas ao produto e ainda gerar lucros para a empresa.

Já Bruni (2010, p. 244) ressalta a importância e destaca a diferença entre valor e custo onde um está ligado com as despesas da empresa e o outro está

direcionado ao valor identificado pelo cliente final. O preço se encontra ligado a essas duas nomenclaturas, pois, a empresa não pode repassar um produto/serviço a um preço menor do que seus custos que foram aferidos para aquele produto e nenhum cliente estará disposto a pagar um valor maior do que o praticado pelo mercado.

2.1.1 Formação de Preço Com Base no Mercado

A formação de preço com base no mercado é uma das mais utilizadas pelas empresas, tendo em vista que as organizações tendem a manter seus preços pareados com os concorrentes para conseguir disputar no mercado. Padoveze (2008, p. 275) destaca que esta é uma das práticas mais utilizadas no mercado tendo em vista os benefícios para empresa, como: Preço objetivo; Evitar discussões e barganhas; Congregar a competitividade.

Bruni (2010, p. 243) atribui à mesma técnica utilizando o nome de “Valor Percebido pelo Mercado” que consiste em estabelecer o preço de acordo com a percepção que os consumidores têm do valor do produto e não levando em consideração todos os custos e despesas atribuídos ao produto/serviço. Ele ressalta ainda que os preços devem ser ajustados ao público alvo que se pretende atingir. Exemplo: Um consumidor aceitaria pagar R\$2,00 em uma água em um bar e R\$4,00 no mesmo produto em um restaurante de luxo.

2.2 Análise de Custo, Volume e Lucro (CVL)

A análise de custo, volume e lucro permite-se analisar de maneira ampla a relação dos gastos da empresa em contrapartida dos volumes produzidos ou vendidos. Padoveze (2008, p. 366) acredita que esta função é extremamente importante por determinar pontos relevantes para basear futuras decisões, como:

- a) Diminuição na compra ou produção
- b) Corte de produtos da grade de venda
- c) Mudanças em Mix de Produtos
- d) Incorporação de novos produtos

Esta análise utiliza três conceitos importantes para medir a viabilidade do produto.

- a) Margem de contribuição
- b) Ponto de Equilíbrio
- c) Alavancagem Operacional.

2.2.1 Margem de Contribuição

“Representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade de produto” (PADOVEZE, 2008). Isto é, a cada vez que a empresa vender determinado produto ela terá o valor X de lucro, logo após será multiplicado a quantidade comercializada do produto e encontrar a contribuição marginal total do produto para empresa.

EXEMPLO :

| | |
|--|--------------------------|
| Vendas (5.000 unidades a R\$200,00) | R\$1.000.000 |
| Custos Variáveis..... | (-) <u>R\$ 600.000</u> |
| Margem de Contribuição | R\$ 400.000 |

O índice de margem de contribuição é encontrado da seguinte forma:

| |
|--|
| $\text{Taxa de Margem de Contribuição} = \text{Margem de Contribuição} / \text{Vendas}$ $R\$400.000 / R\$1.000.000 = 40\%$ |
|--|

Vanderbeck e Nagy (2003, p. 419) ressalta que a utilização deste índice é indispensável dentro da organização, pois, através dele consegue-se enxergar os efeitos trazidos por mudanças no volume de vendas.

2.2.2 Ponto de Equilíbrio

O Ponto de equilíbrio da empresa deixa evidente qual o volume à empresa tem a necessidade de vender ou produzir para que possa suprir todos os seus custos e despesas fixas e variáveis. Padoveze (2008, p. 367) considera importante a

utilização desta ferramenta, pois, através dela a empresa consegue mensurar o nível mínimo de atividade que deve operar. Para isso a empresa deve calcular da seguinte forma:

| |
|---|
| Custos Fixos / Índice de Margem de Contribuição |
|---|

| |
|-------------------------------|
| $300.000 / 0,40 = R\$750.000$ |
|-------------------------------|

Tendo como base o exemplo a empresa teria que vender R\$750.000 para conseguir cobrir todos os seus custos e despesas.

2.2.3 Alavancagem Operacional (GAO)

A alavancagem Operacional indica a capacidade de incrementar lucro a quantidade produzidas e vendidas. Segundo Bruni (2010, p. 80) representa o efeito multiplicador das vendas no lucro operacional. Sendo assim um GAO de 2 representa que cada ponto na variação das vendas significa dois pontos percentuais no lucro operacional.

2.3 Valor Agregado (VA)

O valor agregado representa a diferença entre o valor obtido na venda do produto ou serviço, menos o valor da compra dos insumos adquiridos de terceiros. Padoveze (2008, p. 570) ressalta que todas as atividades desenvolvidas pela empresa para colocar os produtos ou serviços à disposição do mercado, também agregam valor ao produto, ou seja, valor agregado.

2.4 Margens Baixas em Produtos Âncoras

Bruni (2010, p. 256) ressalta a importância do conhecimento profundo dos itens vendidos ou produzidos em uma empresa, tendo em vista que na maioria das empresas a sempre um produto chamariz ou âncora que é amplamente disponível no mercado e por isso muitas vezes tem sua margem de contribuição baixa para conseguir manter-se no mercado. Os gestores devem conhecer estes produtos e ter em mente que muitas vezes eles definem a decisão do cliente de compra. Assim, por mais que suas margens de lucratividade estejam bem abaixo da média praticada

pela empresa nos seus outros produtos, estes produtos âncoras devem ser constantemente mantidos em estoque e divulgados.

Bruni ainda ressalta que a análise de vendas dos mix de produtos que contenham esses produtos chamarizes/âncoras devem ser feitas com extremo cuidado. Onde os produtos chamarizes/âncoras devem se manter com as margens baixas para atrair clientes e os outros produtos que tem a sua venda ligada diretamente a eles com as margens maiores e mais generosas para realizar a compensação.

2.5 Marketing Interno

O marketing interno corresponde às atividades desenvolvidas internamente na empresa junto aos colaboradores. Segundo Gobe et al. (2007, p. 160) esta atividade tem como finalidade buscar conscientizar o grupo na importância pela busca de resultados e objetivos estipulados pela empresa.

3 METODOLOGIA

A natureza da pesquisa é classificada como aplicada, segundo Marconi e Lakatos (2011, p. 6) a pesquisa aplicada deve-se ser usada a fim de solucionar um problema já existente na realidade.

No que se diz respeito à abordagem da pesquisa ela é classificada como qualitativa que se baseia na presença ou insuficiência de uma característica ou qualidade, ela também aborda a classificação de tipos distintos de dada propriedade e respondem ao questionamento: Como?(MARCONI E LAKATOS, 2011).

Os objetivos da pesquisa são explicativos e exploratórios. Marconi e Lakatos (2017, p. 8) definem pesquisas exploratórias as que têm por objetivo encontrar determinadas informações que já se tem a noção de sua existência. Já a explicativa trata-se de uma leitura que tem por objetivo verificar os fundamentos de veracidade focalizados pelo autor.

Quanto aos procedimentos técnicos que serão utilizados foram escolhidas as técnicas documentais, estudo de caso e bibliográfica. Marconi e Lakatos (2017, p. 190) descrevem que as pesquisas embasadas nos procedimentos documentais têm como alicerce coleta de dados somente em documentos, escritos ou não, são

denominadas como fontes primarias. Na pesquisa serão utilizadas as fontes primarias não escritas que se caracterizam por fotografias, gravações, filmes, gráficos, mapas, entre outros.

Na pesquisa bibliográfica Marconi e Lakatos (2011, p. 57) descrevem sendo a pesquisa que emprega toda bibliografia já tornada publica que tem como assunto o estudo das questões escolhidas. Tem como finalidade colocar os pesquisadores em contato direto com tudo que já foi escrito, dito e filmado sobre certo assunto. EX: Pesquisas, monografias, livros, teses, etc.

O estudo de caso segundo Gil (1996, p. 59) caracteriza-se por um estudo aprofundado com um ou poucos objetivos, sendo possível o amplo conhecimento do fator isoladamente estudado. A sua maior utilidade é utiliza-lo em pesquisas exploratórias, devido sua ampla flexibilidade.

4 PESQUISA E ANÁLISE DE DADOS

Para comprovação da importância da utilização do método trabalhado no artigo, foi realizada uma pesquisa de campo em uma empresa voltada para comercialização de produtos e serviços destinados a carros de médio e pequeno porte. Desta forma foi possível realizar o levantamento a seguir.

A empresa trabalha com uma grande gama de produtos e serviços para carros e recentemente estava estudando a ideia da descontinuação da revenda de um produto por estar gerando um lucro abaixo do esperado se comparado a produtos da mesma categoria. O produto em questão vai ser tratado neste artigo como "P3" que vem apresentando um lucro muito abaixo do que os produtos da mesma categoria, colocando em dúvida a eficiência e rentabilidade da comercialização do P3.

Este produto em questão tem seu preço de venda estabelecido pelo mercado, por conta da grande concorrência, sendo que o gestor tem que manter seu preço de venda na faixa do praticado pelo mercado, a fim de conseguir se manter no mercado. Outra questão levantada pelo gestor foi a ocupação que este produto tinha em seu estoque, para o gestor esse produto estaria ocupando um lugar que poderia ser usado para estocagem de itens com a margem de lucratividade maior.

O gestor estaria ciente que deixando de fornecer esse produto para o consumidor final, ele estaria abrindo mão de parte de suas vendas e

consequentemente de seu lucro final, porém, em seus levantamentos iniciais o mesmo concluiu que a liberação no espaço do estoque e o aumento de vendas de produtos com maior lucratividade cobriria o desfalque do P3.

Durante o período de pesquisado foi feito o seguinte levantamento:

Análise Individual de Venda do “P3”

| | | |
|------------------------------|-------------|---------|
| Venda do P3 | R\$ 156,00 | |
| (-) Deduções | | |
| PIS ST | -R\$ 2,86 | |
| COFINS ST | -R\$ 13,59 | |
| (=) Receita Líquida | R\$ 139,55 | 100,00% |
| (-) Custo Total P3 | -R\$ 126,55 | -90,68% |
| (=) Margem de Contribuição | R\$ 13,00 | 9,32% |
| (-) Despesa Operacional | -R\$ 1,15 | -0,82% |
| (=) Lucro Operacional | R\$ 11,85 | 8,49% |

Fonte: Pesquisa Documental (2018)

Análise da Média de Lucratividade de Produtos da Mesma Categoria

| | | |
|------------------------------|-------------|---------|
| Venda | R\$ 264,00 | |
| (-) Deduções | | |
| PIS ST | -R\$ 3,98 | |
| COFINS ST | -R\$ 18,91 | |
| (=) Receita Líquida | R\$ 241,11 | 100,00% |
| (-) Custo Total | -R\$ 176,11 | -73,04% |
| (=) Margem de Contribuição | R\$ 65,00 | 26,96% |
| (-) Despesa Operacional | -R\$ 1,15 | -0,48% |
| (=) Lucro Operacional | R\$ 63,85 | 26,48% |

Fonte: Pesquisa Documental (2018)

Depois desta análise individual foi possível identificar a discrepância contida na lucratividade dos produtos em questão. A princípio a descontinuação da revenda do produto era eminente, pois, além de ter a lucratividade muito abaixo da categoria ocupava muito espaço físico na loja, impedindo que fosse possível fazer a reserva de mercadorias com maior lucratividade.

Nessa primeira análise também se notou o erro na contabilização das margens da lucratividade do produto. No dia a dia da empresa o empresário

considera como margem de contribuição somente seu preço de venda e seu preço de custo, sendo que na verdade deve-se considerar a receita líquida obtida. Após a realização da correta formulação de custo e preço, pode-se contabilizar que o produto fornecia uma taxa maior de lucratividade do que a computada pela empresa. Porém, ainda havia grande discrepância se comparado com os produtos de mesma margem.

Porém foi sugerido aos gestores uma análise mais detalhada das vendas que envolviam o produto P3, com o objetivo de conseguir sanar qualquer dúvida referente à rentabilidade do produto. Após analisar as vendas que possuíam o produto P3, foram detalhados os seguintes dados: Noventa e um por cento das vendas que envolviam o produto P3 envolvia também serviços fornecidos pela loja que comumente não são vendidos separadamente. Assim, caso os gestores decidissem por descontinuar a comercialização do P3, também estariam perdendo a venda desses serviços. Desta forma foi montada uma tabela com o real cenário que o P3 ocupa na empresa.

Análise de Vendas Mensais Contendo o “P3”

| | | |
|------------------------------|----------------|---------|
| Venda do P3 | R\$ 42.120,00 | |
| Venda do serviço agregado | R\$ 9.648,00 | |
| (=) Total da venda | R\$ 51.768,00 | |
| (-) Deduções | | |
| PIS ST | -R\$ 772,20 | |
| COFINS ST | -R\$ 3.667,95 | |
| (=) Receita Líquida | R\$ 47.327,85 | 100,00% |
| (-) Custo Total P3 | -R\$ 34.169,85 | -72,20% |
| (-) Custo Valor Agregado | -R\$ 644,91 | -1,36% |
| (=) Margem de Contribuição | R\$ 12.513,09 | 26,44% |
| (-) Despesa Operacional | -R\$ 24,15 | -0,05% |
| (=) Lucro Operacional | R\$ 12.537,24 | 26,49% |

Fonte: Pesquisa Documental (2018)

Dessa forma fica evidente a importância do valor agregado em serviços para aumentar a rentabilidade do produto e também como a forma de análise é importante na tomada de decisão.

Para evidenciar a perda no montante final com a retirada do produto de circulação, foi elaborada uma DRE com a prospecção de um fechamento do mês

nos dois cenários. Evidenciando não só a retirada do produto como a perda significativa nos outros setores.

Retirada do “P3” Com Análise Vertical

| | Com "P3" | Sem "P3" | A.V |
|------------------------------|-----------------|----------------|--------|
| Venda | R\$ 160.412,00 | R\$ 118.292,00 | -26,26 |
| Venda do serviço agregado | R\$ 21.695,37 | R\$ 13.171,47 | -39,29 |
| (=) Total da venda | R\$ 182.107,37 | R\$ 131.463,47 | -27,81 |
| (-) Deduções | | | |
| PIS ST | -R\$ 2.653,08 | -R\$ 1.880,88 | -29,11 |
| COFINS ST | -R\$ 12.602,13 | -R\$ 8.934,63 | -29,1 |
| (=) Receita Líquida | R\$ 166.852,16 | R\$ 120.647,96 | -27,69 |
| (-) Custo Total | -R\$ 117.398,79 | -R\$ 83.228,94 | -29,11 |
| (-) Custo Valor Agregado | -R\$ 1.475,34 | -R\$ 894,84 | -39,35 |
| (=) Margem de Contribuição | R\$ 47.978,03 | R\$ 36.524,18 | -23,87 |
| (-) Despesa Operacional | -R\$ 109,25 | -R\$ 85,10 | -22,11 |
| (=) Lucro Operacional | R\$ 47.868,78 | R\$ 36.439,08 | -23,88 |

Fonte: Pesquisa Documental (2018)

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É notório que no mercado atual os administradores precisam estar atentos a todas as possibilidades de aumentar sua competitividade, pelo uso de ferramentas que já se encontram em seu estabelecimento. E o valor agregado se mostrou um importante instrumento para tal feito visto que: a empresa pode agregar valor a um produto âncora de baixa lucratividade com serviços e produtos que têm alta lucratividade e que não são vendidos com a mesma frequência.

Após a análise detalhada dos cenários estudados em que a retirada do P3 do mercado era uma decisão proeminente na empresa, pôde-se notar que os gestores não tinham noção de todos os benefícios que o produto gerava para empresa, tendo em vista que o valor agregado do próprio produto e em forma de serviços é um grande instrumento de competitividade dentro da empresa, que é capaz de alavancar a margem de lucratividade gerando uma válvula de escape para a baixa lucratividade do produto âncora.

O uso das ferramentas contábeis dentro da empresa foi de grande valia, pois

através delas foi possível enxergar claramente os impactos que a retirada do produto causaria em todo o fluxo operacional da empresa. As análises horizontais e verticais facilitaram a visualização das perdas e ganhos da empresa e tendo as informações montadas em um formato de DRE (demonstração de resultado do exercício) tornou possível a visualização do impacto de cada conta no resultado final.

Concluindo ficou evidente que o conhecimento do valor agregado dos produtos é uma ferramenta de tomada de decisão voltada ao aumento de competitividade nas empresas comerciais, uma vez que a falta de preparo e conhecimento sobre tais ferramentas, fez com que o administrador calculasse de forma incorreta sua margem de contribuição por produtos levando a acreditar que eram menores podendo com isso levar a descontinuidade na comercialização do produto.

Recomenda-se um estudo maior sobre os impactos que a utilização dessas ferramentas geram ao patrimônio das empresas individualmente e se possível estabelecer parâmetros de determinem até que ponto é viável para a empresa comercializar um produto ou não.

THE IMPORTANCE OF VALUE ADDED AS A COMPETITIVE FACTOR IN ANCHOR AND LOW PROFIT PRODUCTS

ABSTRACT

This article aims to identify the importance of value added within companies that work with anchor products with low profitability, in order to achieve a profit in sales through these products directly. What raises the following question, are companies aware of the importance of value added as an instrument of competitiveness and can measure in a correct way what each product generates within the company? Taking this as the main questioning of the article, the general objective is to identify the benefits in the use of value added in products and services as a means of market competitiveness. To support the conclusions the specific objectives are: Identify the accounting concepts that prove the effectiveness of the use of the tool; Carry out a case study at Grid Tires to demonstrate the effect of the tool and demonstrate the results obtained through data analysis. Authors like Bruni (2010), Gil (1996), Gobe (2007), Marcone and Lokatos (2011), Padoveze (2008) and Vanderbeck (2003) will be present in the article in order to bring clarification about the tool. Among the results noted, the highlights of a product within an organization where decision

making affects much more than just the product in question. The choice of topic is about the great importance of knowledge of all the accounting tools that can help managers in decision making.

Keywords: Added Value. Product Anchor. Competitiveness.

REFERÊNCIAS

BRUNI, Adriano Leal. **A Administração de Custos, Preços e Lucros: Com Aplicação na HP12C e Excel.** 4. ed. São Paulo: Atlas S.a, 2010. 401 p.

GIL, Antonio Carlos. **Projetos de Pesquisa: Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas S.a, 1996. 159 p.

GOBE, Antonio Carlos et al. **Administração de Vendas.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. 388 p.

MARCONI, Marina de Andrade; LOKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 8. ed. São Paulo: Atlas S.a, 2017. 346 p.

MARCONI, Marina de Andrade; LOKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa: Planejamento e execução de pesquisas. Amostras e técnicas de pesquisa. Elaboração, análise e interpretação de dados..** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 242 p.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil.** 5. ed. São Paulo: Atlas S.a, 2008.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F.. **Contabilidade de Custos.** 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.