PUBVET, Publicações em Medicina Veterinária e Zootecnia.

Implantação de um sistema de custo eficaz: o caso do sal temperado

Cassiéle da Silva Peronio Mallach[1], Ivete Portela Grechuski[1], Marta Elisete Ventura da Motta[1], Maria Emilia Camargo[1], Fernando Luiz Bertola[1], Maria Teresa Martiningui Pacheco[1], Margarete Luisa Arbugeri Menegotto[2]

[1]UCS, Caxias do Sul, RS

[2] Faculdade Anglo-Americano de Caxias do Sul

Resumo

Este artigo apresenta como a produção de sal temperado traz resultados para os pequenos empresários. Os sistemas de custeio por absorção e variável foram utilizados para posterior análise do resultado, aplicados aos dados da empresa estudada para verificar qual se adapta a estrutura atual do negócio. A rentabilidade, onde estão suas ameaças diante da competitividade e quais são as possibilidades de negócios futuros da empresa. O estudo de caso foi realizado na empresa Sal Mar Temperos ME na cidade de Vacaria–RS, com o objetivo de aprimorar a compreensão sobre sistema de custeio na produção de sal temperado.

Palavras-chave: Resultado; rentabilidade; planejamento; sistema de custeio; sal temperado.

Implementation of a cost effective system: the case of seasoned salt

Abstract

This paper shows how the production of seasoned salt brings results for small business owners. Systems and variable absorption costing were used for further analysis of the result, the company applied to the data studied to see which fits the current structure of the business. Profitability, where are the threats on the competitiveness and what are the chances of future business of the company. The case study was conducted in the Sea Salt Seasonings (ME) company in the city of Vacaria-RS, with the goal of improving understanding of costing system in the production of seasoned salt.

Keywords: Outcome; profitability, planning, costing system, seasoned salt.

1. INTRODUÇÃO

O sal exerce fascínio sobre o homem, pois ressalta os sabores dos alimentos que comemos. É um produto indispensável para a alimentação humana, sendo a mais importante fonte de sódio para o organismo. Sabemos que o sal, basicamente cloreto de sódio, é constituído de 40% de sódio e 60% de cloro, duas substâncias indispensáveis à vida humana, que, junto do potássio, desempenham papéis vitais no organismo, mantendo o equilíbrio hídrico, a pressão osmótica dos fluídos corpóreos e o potencial elétrico de nossas células.

O estudo e o desenvolvimento deste artigo esta embasado em analisar os custos que a Empresa Sal Mar Temperos ativa ao realizar o processo de mistura de temperos ao sal, assim dando forma a seu produto, o sal temperado.

Desta forma, é apresentado o estudo da estrutura de custos para embasar o plano de negócio da empresa, que venha possibilitar aos seus gestores mais segurança na tomada de decisões.

2. SUPORTE TEÓRICO

2.1 Aspectos introdutórios sobre o sal

Os registros do uso do sal remontam a 5 mil anos. Escasso e precioso, o sal era vendido na antiguidade a peso de ouro. Cristalino e sem aroma, ele já foi chamado de ouro branco. Em diversas ocasiões, foi usado como dinheiro. Por ser tão valioso, o sal foi alvo de muitas disputas. Roma e Cartago entraram em guerra em 250 a.c. pelo domínio da produção e da distribuição do sal no Mar Adriático e no Mediterrâneo. E após vencer os cartagineses, o exército romano salgou as terras do inimigo, para que se tornassem estéreis.

No Brasil, como Portugal possuía salinas, tratou de exportar seu sal para as colônias e de proibir não apenas a extração local, como o aproveitamento das salinas naturais. Os brasileiros, que tinham acesso a sal gratuito e abundante, foram obrigados, em 1655, a consumir o produto caro da metrópole. No final, do século XVII, quando a expansão da pecuária e a mineração de ouro aumentaram demais a demanda, a coroa, incapaz de garantir o abastecimento, permitiu o uso do sal brasileiro, desde que comercializado por contratadores.

A partir de 1808, quando D. João VI, ameaçado por Napoleão, transferiu para o Rio de Janeiro a sede do império português, a extração e o comércio de sal foram permitidos dentro do reino, mas persistia ainda a importação. As primeiras salinas começaram a funcionar no Brasil depois da independência.

2.2 Contabilidade

2.2.1 Contabilidade de custos

O estudo sobre a Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando empresas adquirem a necessidade do controle e da avaliação de seus estoques dentro da indústria.

Os dados gerados da Contabilidade de Custos são úteis para uma tomada de decisões relevantes no que se refere a uma análise de custos, preços e

valores, pois estes se destinam a geração de informações para essência de um bom planejamento.

Segundo Lawrence (1977) contabilidade de custos pode ser definida como

> *Processo ordenado de usar princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio. Dessa forma, com informações coletadas das operações e das vendas, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções do negócio, objetivando alcançar uma operação racional, eficiente e lucrativa.*

E segundo Edward J. VanDerbeck e Charles F. Nagy (2001) contabilidade de custos é

> *Dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro. Esta fornece informações que permitem gerências alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis da operação.*

2.2.2. Conceitos de custos

Para Martins (2003), Ribeiro (1999), Dutra (2003), VanDerbeck e Nagy (2001), os principais conceitos de custos são:

Custos – Gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo também é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Custos Diretos – Compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente no produto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação, tomemos como exemplos, matéria-prima, embalagens, mão-de-obra direta.

Custos Indiretos – Compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados indiretamente no produto. Esses gastos são assim denominados por ser impossível uma segura identificação de

seus valores e quantidades em relação ao produto, tomemos como exemplos, energia elétrica, aluguel da fábrica, salários e encargos dos chefes de seção e dos supervisores das fábricas.

Custos Fixos – Custos de estrutura que ocorrem período após período sem variações ou cujas variações não são conseqüência de variações do volume de atividade em períodos iguais. O exemplo característico é o aluguel de imóvel ocupado por indústria, cujo valor mensal é o mesmo em cada período, independentemente do volume produzido em cada período considerado.

Custos Variáveis – Custos que variam em função da variação do volume de atividade, ou seja, da variação da quantidade produzida no período. Quanto maior o volume de atividade no período, maior será o custo variável e, ao contrário, quanto menor o volume de atividade no período, menor será o custo variável. São exemplos de custos variáveis: matéria-prima, mão-de-obra, combustíveis de máquinas.

Mão-de-Obra Direta – É aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em elaboração, desde que seja a mensuração do tempo despendido e a identificação de quem executou o trabalho, sem necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio.

Mão-de-obra Indireta – Aquela que, com menor grau de erro e arbitrariedade, pode ser alocado ao produto, como a de um operador de grupo de máquinas, é apropriada por meio de fatores de rateio, como das chefias de departamentos.

Margem de Contribuição – É a diferença entre a receita de vendas e o total de custos de despesas variáveis. Quando uma demonstração de resultados retrata a margem de contribuição, a administração pode usá-la como uma ferramenta para estudar os efeitos de mudanças nos volumes de vendas. O índice de margem de contribuição, também conhecido como índice da renda da marginal, é o relacionamento da margem de contribuição com vendas.

Resultado – Deriva do confronto das receitas com os custos e as despesas, conseqüentemente pode ser positivo, lucro, se as receitas forem maiores que a soma dos custos com as despesas ou negativo, prejuízo, se as receitas forem menores que a soma dos custos com as despesas. Ao lucro ou prejuízo complementa-se a denominação de bruto, quanto há apenas o confronto das receitas com os custos e denomino-se líquido quanto há das receitas com os custos e as despesas.

2.2.3. Métodos de Custeio

Para a fabricação de um produto, é preciso que alguns custos sejam determinados, ou seja, haverá um método de alocação de custos aos produtos. Essa alocação denomina-se sistema de custeio.

2.2.3.1. Custeio Variável ou Direto

Custeio variável ou direto toma em consideração para o custeamento dos produtos da empresa, apenas os gastos variáveis. Com isso, elimina-se a necessidade de rateio.

Segundo Passarelli e Bomfim (2003), essa modalidade de custeio apresenta, vantagens no que respeitam à apuração nos resultados financeiros gerados pelos diferentes produtos na empresa.

2.2.3.2. Custeio por absorção

Quando, ao custear seus produtos fabricados pela empresa, são atribuídos a esses produtos, além dos seus gastos variáveis, também os gastos fixos, diz-se que se está usando a modalidade de custeio por absorção. Segundo Passarelli e Bomfim (2003), essa atribuição de gastos fixos, entretanto, implica, naturalmente, a utilização de rateio.

3. METODOLOGIA

Esse estudo possui um caráter descritivo e exploratório. Conforme Tripodi et al. (1975), o estudo exploratório tem por objetivo "fornecer um

quadro de referência que possa facilitar o processo de dedução de questões pertinentes na investigação de um fenômeno". Assim, com base na análise exploratória, o pesquisador pode formular conceitos e hipóteses a serem aprofundadas em estudos posteriores (TRIPODI et al., 1975).

3.1. Caracterização da Pesquisa

A presente pesquisa utilizou o estudo de caso, procedimento justificável pelo caráter exploratório da pesquisa (TRIPODI et al., 1975). De acordo com Yin (2005), a opção de estudo de caso como estratégia de pesquisa se justifica quando o estudo focaliza o âmbito das decisões, isto é, tentam esclarecer o motivo pelo qual as decisões foram tomadas, como foram implementadas e quais os resultados encontrados, ou seja, é investigação empírica que tem como objetivo investigar um fenômeno contemporâneo inserido em um contexto, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos, como no caso em estudo.

3.2. Coleta e Análise dos Dados

A coleta dos dados foi realizada mediante uma visita *in loco*, para se buscar junto a direção da empresa, algumas informações referentes aos exercícios de 2008 e 2009, como: demanda de projetada de produção, quantidades de unidades à produzir e produzidas, preço unitário de venda, custos diretos e indiretos, despesas e quantidades de unidades vendidas.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Caracterização da Empresa

A empresa individual Leonides Grechuski ME (Sal Mar Temperos ME) está localizada na Rua Juca Máximo nº 112, Vila Haideê na Cidade de Vacaria/RS. A empresa atua no mercado desde 2004, produzindo o seu único produto, o sal temperado denominado comercialmente de Sal Mar, em unidades de um quilo. Este produto é utilizado no preparo dos mais diversos tipos de alimentos,

sendo indispensável para a alimentação. A fabricação deste produto exige um ambiente específico, que deve seguir normas descritas pela vigilância sanitária.

A direção da empresa busca uma avaliação de seus custos perante sua rentabilidade, esta vital para a sobrevivência de qualquer empresa em um mercado cada vez mais competitivo. O controle dos custos da empresa Sal Mar Temperos ME é realizado manualmente. A análise realizada através deste estudo irá proporcionar a diretoria um conhecimento implícito, oferecendo condições para uma escolha segura do método de custeio mais adequado a realidade da empresa.

4.2. Análise do sistema de custeio por absorção e variável/direto

Em dezembro de 2008 a direção da empresa Sal e Mar, resolveu realizar uma projeção das quantidades de produtos a serem produzidos em 2009, considerando um crescimento de 20% em relação ao que havia sido comercializado em 2008. Esta decisão se fundamentou no fato da empresa não possuir mais produtos em estoque para serem vendidos no final de novembro de 2008. No último mês do ano que é o de maior venda, conforme a análise histórica desde a sua fundação em 2004, a empresa deixou de faturar pois sub-dimensionou o consumo do mercado, que durante o mês de novembro absorveu todo o seu estoque de matéria prima, produtos em elaboração e produtos prontos. O ciclo de produção do Sal é Mar é de 25 dias úteis.

Então logo se identificou qual era a demanda projetada para 2009 e seus respectivos custos e despesas para a fabricação do Sal e Mar. Como estes não sofreram alterações significativas, optou-se por manter o preço de venda do produto em R$2,00 para assim contribuir na venda das 6.000 unidades que seriam produzidas no exercício de 2009, almejando uma receita de R$12.000. O custo unitário dos produtos diretos é de R$ 1,16 composto da seguinte forma: R$ 0,44 em sal, R$0,02 em temperos, R$ 0,04 em embalagem e R$ 0,07 em etiqueta. A energia elétrica com valor de R$0,09 é calculada pelo consumo despedido pelas máquinas e equipamentos utilizados na produção e

embalagem de cada unidade. A mão-de-obra de R$ 0,50 é calculada através de horas efetivamente trabalhadas na produção e embalagem de cada unidade. Assim temos o total de custos diretos variáveis para a produção das 6.000 unidades em R$6.960,00, custos indiretos fixos em R$1.611,00, lucro bruto de R$3.429,00, despesas fixas em R$2.040,00, para almejar um lucro líquido de R$1.389,00 conforme apresentado no quadro 1.

Demanda Projetada para 2009	Unid. a Produzir	6000
Descrição das Contas Sal e Mar	Valor Total	Valor Unitário
Receita Estimada	**12.000,00**	**2,0000**
(-)Custos Diretos Variáveis	**6.960,00**	**1,1600**
Sal	2.640,00	0,4400
Temperos	120,00	0,0200
Embalagens	240,00	0,0400
Etiquetas	420,00	0,0700
Energia Elétrica	540,00	0,0900
Mão de Obra	3.000,00	0,5000
(-)Custos Indiretos Fixos	**1.611,00**	
Água	312,00	
Telefone	466,00	
Aluguel	600,00	
Depreciação	233,00	
(=) Lucro Bruto	**3.429,00**	
(-)Despesas Fixas	**2.040,00**	
Fretes de Entrega	240,00	
Pró Labore	1.200,00	
Contabilidade	600,00	
(=) Lucro Líquido antes do IR	**1.389,00**	

Quadro 1 – Projeção de Produção para 2009

No final de 2009, a empresa Sal Mar constatou uma sensível diferença entre as 6.000 unidades produzidas e as 4.000 unidades vendidas. A forte concorrência que se estabeleceu no mercado fez encalhar em seus estoques 2.000 unidades. A projeção de crescimento nas unidades vendidas de 20% foi frustrada trazendo coincidentemente uma redução de 20% nas vendas, em relação ao ano de 2008. Como o lucro líquido estimado de R$1.389,00 não ocorreu, ao contrário dos exercícios anteriores onde todas unidades produzidas

foram vendidas até o final do exercício, a direção buscou constatar qual seria então o seu valor, comparando os métodos de custeio por absorção e variável.

Os custeios por absorção e variável são sistemas de custos que têm por objetivo calcular o custo do produto. A diferença básica entre eles está na destinação dos custos e despesas. O custeio por absorção considera todos os custos como partes do custo do produto, sendo assim, os custos diretos e indiretos, farão parte do custo dos produtos interferindo no resultado quando os produtos forem vendidos. Vale ressaltar que quando não houver venda de todas as unidades produzidas no período, os custos fixos irão juntamente com os produtos para o estoque, distorcendo o lucro líquido, pois este será diferido no período seguinte. Os custos indiretos fixos de fabricação vinculados as unidades, são retirados da conta estoque e lançado contra as receitas, como parte do custo dos produtos vendidos. Desse modo, no custeio por absorção, é possível diferir uma parte dos custos indiretos fixos de um período para o período seguinte por meio da conta de estoque.

Essa transposição dos custos indireto fixos de fabricação entre períodos pode fazer com que o lucro líquido se comporte de maneira errônea causando confusões e decisões inadequadas por parte da direção da empresa. Para resguardar-se de erros ao interpretar os dados das demonstrações do resultado, os diretores devem ficar atentos a quaisquer variações que possam ocorrer no período nos níveis do estoque ou nos custos do produto.

Já o custeio variável/direto só considera os custos diretos variáveis no cálculo do custo do produto, considerando os custos indiretos fixos de fabricação e as despesas fixas no período que eles ocorrem. Sendo assim, contatou-se no quadro 2, qual foi o valor do saldo de estoque apurado em cada sistema de custeio. No custeio por absorção somamos aos custos unitários diretos variáveis e os custos indiretos fixos, para posteriormente multiplicarmos pelas 2.000 unidades estocadas, totalizando R$2.837,00. Já no custeio direto utilizamos apenas o valor total dos custos diretos variáveis de R$ 2.320,00 como podemos observar abaixo no quadro 2.

Descrição das Contas Sal e Mar	Valor Total	Valor Unitário
(-)Custos Diretos Variáveis	**6.960,00**	**1,1600**
Sal	2.640,00	0,4400
Temperos	120,00	0,0200
Embalagens	240,00	0,0400
Etiquetas	420,00	0,0700
Energia Elétrica	540,00	0,0900
Mão de Obra	3.000,00	0,5000
(-)Custos Indiretos Fixos	**1.611,00**	**0,2685**
Água	312,00	0,0520
Telefone	466,00	0,0777
Aluguel	600,00	0,1000
Depreciação	233,00	0,0388

Produção Realizada em 2009	Unid. Produzidas	6000
Vendas Realizadas em 2009	Unid. Vendidas	4000
Quantidade de produtos em estoque		**2000**

Cálculo do valor total do estoque pelo custeio por absorção	
Custos Diretos Variáveis	1,1600
Custos Indiretos Fixos	0,2685
Total Unitário	1,4285
Valor Total	**2.857,00**

Cálculo do valor total do estoque pelo custeio direto	
Custos Diretos Variáveis	1,1600
Total Unitário	1,1600
Valor Total	**2.320,00**

Quadro 2 – Produção Realizada em 2009

A diferença de R$ 537,00 entre os valores apurados para o estoque das 2.000 unidades é que impacta diretamente na apresentação do resultado. Observamos que na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) de 2009 pelo custeio por absorção, foi apurado um lucro líquido de R$ 246,00 conforme apresenta o quadro 3. Já no DRE de 2009 pelo custeio direto, apurou-se um prejuízo à recuperar de R$291,00 conforme apresenta o quadro 4.

DRE 2009 Custeio por Absorção	Unid. Vendidas	4000
Descrição das Contas Sal e Mar	Valor Total	Valor Unitário
Receita Realizada	**8.000,00**	**2,0000**
(-)Custos Diretos Variáveis	**4.103,00**	**1,1600**
Estoque	- 2.857,00	**- 1,4285**
Sal	2.640,00	0,4400
Temperos	120,00	0,0200
Embalagens	240,00	0,0400
Etiquetas	420,00	0,0700
Energia Elétrica	540,00	0,0900
Mão de Obra	3.000,00	0,5000
(-)Custos Indiretos Fixos	**1.611,00**	**0,2685**
(=) Lucro Bruto	**2.286,00**	
(-)Despesas Fixas	**2.040,00**	
(=) Lucro Líquido antes do IR	**246,00**	

Quadro 3 – DRE Custeio por Absorção

DRE 2008 Custeio Direto	Unid. Vendidas	4000
Descrição das Contas Sal e Mar	Valor Total	Valor Unitário
Receita Realizada	**8.000,00**	**2,0000**
(-)Custos Diretos Variáveis	**4.640,00**	**1,1600**
Estoque	- 2.320,00	**- 1,1600**
Sal	2.640,00	0,4400
Temperos	120,00	0,0200
Embalagens	240,00	0,0400
Etiquetas	420,00	0,0700
Energia Elétrica	540,00	0,0900
Mão de Obra	3.000,00	0,5000
(=)Margem de Contribuição	**3.360,00**	**0,8400**
(-)Custos Indiretos Fixos	**1.611,00**	
(=) Lucro Bruto	**1.749,00**	
(-)Despesas Fixas	**2.040,00**	
(=) Prejuizo à Recuperar antes do IR	**- 291,00**	

Quadro 4 – DRE Custeio Direto

Nota-se que há certa dificuldade na apropriação exata dos custos indiretos, normalmente são custos fixos, pois toda e qualquer parcela do custo fixo que se queira imputar não será existente apenas se houver a produção e venda do produto; existirá independente dele. Devido, a esta necessidade de se ter o valor exato da diferença entre as vendas e o custo variável de cada

produto é que surge a margem de contribuição.

A margem de contribuição pode ser entendida como o lucro que um determinado produto gera para a empresa. Representa a parcela do preço que está disponível para a cobertura dos custos fixos e para a geração de lucro. No custeio por absorção podemos falar em lucro por produto, ou seja, que do preço de venda deduzimos os custos diretos e indiretos de produção. Isso significa que se a empresa utilizar o método de custeio por absorção no encerramento de cada exercício, com relevante saldo de estoque, seu resultado proporcionará maior rentabilidade como podemos constatar no valor do lucro bruto apresentado no quadro 3.

Como o custeio variável só considera os custos diretos variáveis no cálculo do custo do produto, notamos que os custos indiretos fixos são considerados como despesas do período em que eles ocorrem, apresentando uma margem de contribuição menor. Logo ao realizar a receita de R$ 8.000,00, diminui-se desta os custos diretos variáveis que totalizaram R$ 4.640,00, tendo uma margem de contribuição de R$ 3.360,00. Porém neste caso, a margem de contribuição não foi suficiente para cobrir os custos indiretos fixos de R$ 1.611,00 e as despesas fixas de R$ 2.040,00. Isso significa que se a empresa utilizar o método de custeio direto no encerramento de cada exercício, com saldo de produção em estoque, seu resultado proporcionará menor rentabilidade como podemos constatar no valor do prejuízo à recuperar apresentado no quadro 4.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para melhor avaliar os custos, despesas e resultado de uma empresa, se faz necessário elaborar um eficaz planejamento estratégico. Qualquer erro pode motivar a redução da rentabilidade de qualquer empresa. O negócio torna-se lucrativo quando a direção da empresa possui informações detalhadas que lhe fornecem melhores condições avaliar a produção dos seus produtos.

Atuar no mercado como produtor de sal temperado é algo novo, assim poucos empresários conhecem o potencial deste produto. Conforme analisado, a realização deste estudo buscou identificar qual seria o melhor método de custeio a ser aplicado na empresa e qual destes lhes traz melhor resultado. Fundamentar e apresentar aos administradores os critérios e formas de identificar os custos e despesas fixas ou variáveis, para, futuramente, aumentar a rentabilidade da empresa, foi o maior objetivo deste estudo.

O custeio por absorção e o custeio variável são métodos alternativos de custeio do produto. O custeio por absorção considera todos os custos incorridos para a produção das unidades dos seus produtos, apropriando seus valores a cada unidade à medida que ela é produzida. Se unidades produzidas não forem vendidas até final de cada período, os custos diretos e indiretos fixos ocorridos serão transferidos para a conta de estoque, juntamente com os custos diretos variáveis destas unidades e diferidos para o período seguinte.

Já o custeio variável considera basicamente os custos diretos variáveis despendidos para a produção das unidades dos seus produtos, apropriando seus valores a cada unidade à medida que ela é produzida. Se unidades produzidas não forem vendidas até final do período, apenas os custos diretos variáveis ocorridos são transferidos para a conta de estoque. Os custos indiretos fixos e as despesas fixas são considerados como custo do período e deduzidos da receita realizada.

Mostrar o resultado deste estudo para os administradores da empresa possibilitou ao empresário, aumentar seu conhecimento e de como realizar a gestão dos custos e despesas. Para a empresa Sal e Mar o custeio por absorção é mais viável, pois esta não busca manter níveis altos do produto em estoque.

Finalmente salienta-se que o presente estudo não esgota este assunto tão amplo, que pode apresentar diversas interpretações considerando outras variáveis de avaliações, cenários, produtos e empresas.

Referências Bibliográficas

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. Gestão de Custos e Formação de Preços. 2ª ed. São Paulo. Ed. Atlas, 2003.
PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. Custos-Análise e Controle. 2ª ed. São Paulo. Ed. Thomson, 2003.

DUTRA, René Gomes. Custos uma Abordagem Prática. 5ª ed. São Paulo. Ed. Atlas, 2003.

RIBEIRO, Osni Moura. Contabilidade de Custos. 6ª ed. São Paulo. Ed., Saraiva, 2001.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. Contabilidade de Custos. 11ª ed. São Paulo. Ed. Thomson, 2003.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9ª ed. São Paulo. Ed. Atlas, 2006.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. Contabilidade Gerencial. 9ª ed. Rio de Janeiro. Ed. LCT, 2001.

PIZZOLATO, Nélio Domingues. Introdução à Contabilidade Gerencial. 2ª ed. São Paulo. Ed. Pearson Education do Brasil, 2004.
http://www.norsal.com.br/o_sal/historia.html, acesso em 06 de maio de 2010.

Yin, R.K. 2005. Estudo de caso: planejamento e métodos. 3. Bookman, Porto Alegre.