

GESTÃO DE CUSTOS NAS EMPRESAS BRASILEIRAS: UMA PESQUISA EM INDÚSTRIAS BRASILEIRAS PRODUTORAS DE PAPEL E CELULOSE

Carla Renata Silva Leitão

Aldo Leonardo Cunha Callado

ROBERTO DANTAS BRANDÃO JÚNIOR

Resumo:

O artigo tem como objetivo investigar a gestão de custos nas indústrias brasileiras produtoras de papel e celulose. Para isso utiliza os resultados de uma pesquisa realizada em empresas do setor. A escolha do tema deve-se à percepção das mudanças no mercado e os desafios impostos por um ambiente competitivo, no qual encontra-se o setor de papel e celulose, o que tem provocado um aprimoramento das suas informações gerenciais, dentre estas as informações de custos. As técnicas utilizadas no presente trabalho foram: documentação direta e indireta. Na utilização de documentação direta, fez-se uso da observação direta extensiva sob a forma de questionário aplicado nas empresas objeto de estudo. Na utilização da documentação indireta, foi utilizada a pesquisa bibliográfica. Os resultados obtidos revelam, dentre outros aspectos, 83% das empresas pesquisadas utilizam o custeio por absorção para a tomada de decisão e que todas afirmam utilizar as informações contábeis no processo decisório. Finalmente, conclui que a utilização de conceitos de margem de contribuição, custo de oportunidade, custo-padrão, custo-meta e custo de oportunidade nessas indústrias, podem contribuir para a eficácia do processo decisório, bem como melhorar a qualidade da informação de custos.

Área temática: *Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas*

Gestão de custos nas empresas brasileiras: Uma pesquisa em indústrias brasileiras produtoras de papel e celulose

Resumo

O artigo tem como objetivo investigar a gestão de custos nas indústrias brasileiras produtoras de papel e celulose. Para isso utiliza os resultados de uma pesquisa realizada em empresas do setor. A escolha do tema deve-se à percepção das mudanças no mercado e os desafios impostos por um ambiente competitivo, no qual encontra-se o setor de papel e celulose, o que tem provocado um aprimoramento das suas informações gerenciais, dentre estas as informações de custos. As técnicas utilizadas no presente trabalho foram: documentação direta e indireta. Na utilização de documentação direta, fez-se uso da observação direta extensiva sob a forma de questionário aplicado nas empresas objeto de estudo. Na utilização da documentação indireta, foi utilizada a pesquisa bibliográfica. Os resultados obtidos revelam, dentre outros aspectos, 83% das empresas pesquisadas utilizam o custeio por absorção para a tomada de decisão e que todas afirmam utilizar as informações contábeis no processo decisório. Finalmente, conclui que a utilização de conceitos de margem de contribuição, custo de oportunidade, custo-padrão, custo-meta e custo de oportunidade nessas indústrias, podem contribuir para a eficácia do processo decisório, bem como melhorar a qualidade da informação de custos.

Palavras-chave: Gestão. Custos. Indústrias de Papel e Celulose.

Área Temática: Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas

1 Introdução

O gerenciamento das empresas pode ser uma atividade bastante complexa. Os gestores precisam estar atentos aos impactos das suas decisões nos resultados da mesma, de forma a garantir que estas estejam contribuindo positivamente para o resultado, proporcionando, assim, sua continuidade.

No entanto, garantir continuidade também implica às empresas tornarem-se competitivas, o que pode forçá-las a uma revisão dos seus processos de gestão e o aprimoramento do seu sistema de informações.

De acordo com Callado (2002), as empresas brasileiras estão inseridas em um contexto de grande competitividade, no qual qualidade e custo são fatores importantes para sua sobrevivência; e, para sobreviver, as empresas devem se adequar para responder corretamente às exigências do mercado, exigências estas que se aplicam tanto para as grandes quanto às médias e pequenas empresas.

Dada essa realidade, as informações e conceitos de custos assumem um caráter importante no gerenciamento das empresas, principalmente nas indústrias de papel e celulose, objeto deste trabalho.

No que diz respeito aos custos, uma vez que o montante destes é resultado direto do método de custeio aplicado, torna-se necessária à escolha de um método que mais se adeque às necessidades informacionais da empresa, principalmente em seu processo decisório.

Assim, o artigo tem como objetivo investigar a gestão de custos nas indústrias brasileiras. Para isso, realiza-se uma pesquisa em indústrias brasileiras produtoras de papel e celulose.

Escolheu-se a para a realização da pesquisa as empresas brasileiras produtoras de papel e celulose devido aos números do setor. Segundo a Associação Brasileira de Papel e Celulose- BRACELPA, o setor participa de 1,4% do PIB, exporta 3,4 bilhões de dólares por ano e gera 108.000 empregos diretos.

O setor de papel e celulose tem sido considerado como um dos que mais cresce no Brasil. Segundo dados da BRACELPA, o setor brasileiro de papel e celulose ocupa a sétima posição no mercado mundial, com uma produção anual de 9,4 milhões de toneladas de celulose 8,2 milhões de toneladas de papel.

O setor conta, atualmente, com 220 empresas em 16 estados nas cinco regiões brasileiras, gerando 100 mil empregos diretos nas indústrias e florestas, com um faturamento de R\$ 23,1 bilhões.

O Brasil tem se destacado principalmente na produção de celulose, o que, de acordo com a BRACELPA, pode ser atribuído à produtividade das florestas e do conhecimento desenvolvido pelas indústrias e instituições de pesquisa.

O trabalho encontra-se dividido em quatro partes, além desta introdução. A primeira apresenta a metodologia utilizada. A segunda consiste em uma revisão teórica sobre métodos de custeio e outros conceitos de custos para a tomada de decisão. A terceira expõe os resultados obtidos na pesquisa realizada, acompanhado dos respectivos comentários. Por último, são apresentadas as considerações finais.

2 Metodologia

O método de procedimento utilizado no trabalho foi o estatístico, o qual, segundo Ferreira (1998) estabelece relações entre fenômenos transformando conjuntos complexos de dados em representações simples, quantificados.

Após a determinação do método de procedimento, procedeu-se à escolha da técnica. Para Lakatos e Marconi (1991), a técnica se refere à parte prática da coleta de dados, podendo se apresentar das seguintes maneiras: documentação indireta, abrangendo a pesquisa documental e a bibliográfica, e a documentação direta, que inclui a observação direta intensiva e a observação direta extensiva.

No delineamento das técnicas utilizadas no trabalho, optou-se por utilizar a documentação direta e a indireta. Na utilização de documentação direta, fez-se uso da observação direta extensiva sob a forma de questionário encaminhado à Controladoria das indústrias objeto de estudo. Na utilização da documentação indireta, foi utilizada a pesquisa bibliográfica.

A amostra não-probabilística da pesquisa, composta por seis empresas (duas indústrias situadas na região nordeste, duas situadas na região norte e duas situadas na região sudeste) que retornaram os questionários, foi extraída do universo de quarenta e quatro empresas, as quais são produtoras de papel e celulose associadas à Associação Brasileira de Papel e Celulose –BRACELPA.

Após a coleta dos dados, realizou-se a sua tabulação com o objetivo de obter estatísticas descritivas.

3 Revisão Teórica

A mensuração tem sido utilizada pela contabilidade com diversas finalidades, mas, para Martins (1972), dentro da contabilidade, a mensuração do lucro (ou prejuízo) é uma das tarefas mais importantes.

Na mensuração do lucro, aborda-se a forma de atribuição dos custos aos produtos/serviços das organizações. Encontramos como principais métodos o custeio por absorção, custeio variável e o custeio baseado em atividades (Activity Based Costing – ABC).

De acordo com Martins (2003), custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade, que consiste na apropriação de todos os custos

de produção aos produtos elaborados, de modo que todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos entre todos os produtos, já Garrison e Noreen (2001) o definem como o método de apuração de custo que inclui todos os custos de fabricação – materiais diretos, mão-de-obra direta e custo indireto, fixo e variável – como parte do custo de uma unidade concluída do produto.

Algumas restrições têm sido relatadas no que diz respeito à utilização do custeio por absorção para a tomada de decisão nas empresas, principalmente pelo fato do método preconizar o rateio dos custos fixos.

Martins (2003) resume os efeitos da prática de rateios afirmando que a alocação de custos fixos é uma prática que pode, para efeito de decisão, ser perniciosa, porque o valor a ser atribuído a cada unidade de produto ou serviço passa a depender do volume de produção e do critério de rateio utilizado.

Jiambalvo (2002) sintetiza os problemas ocasionados por alocações arbitrárias de custos afirmando que diversas bases de alocação podem ser igualmente justificáveis, mas podem provocar resultados diferentes. O autor ainda expõe que estas diferenças de resultado podem levar os gerentes a defender naturalmente o critério que faz seu desempenho parecer melhor e rejeitar aquelas que esboçam uma visão desfavorável do seu desempenho.

O custeio variável, de acordo com Martins (2003), aloca aos produtos apenas os custos variáveis, sendo os fixos considerados despesas do período e indo diretamente para o resultado. Dessa forma, apenas os custos variáveis vão para os estoques.

O Custeio variável possui uma filosofia mais voltada para a administração dos recursos, que, concretamente vão ser utilizados na elaboração dos bens ou serviços. Este sistema preocupa-se mais intensamente com os custos variáveis que efetivamente serão consumidos de acordo com o volume de produção, e, portanto, de fácil identificação e controle para efeito da avaliação dos produtos.

Observando as figuras 1 e 2, apresentadas por Silva e Miranda (2001), podemos compreender a dinâmica dos custeio por absorção e custeio variável, cuja principal diferença diz respeito ao tratamento dado aos custos fixos.

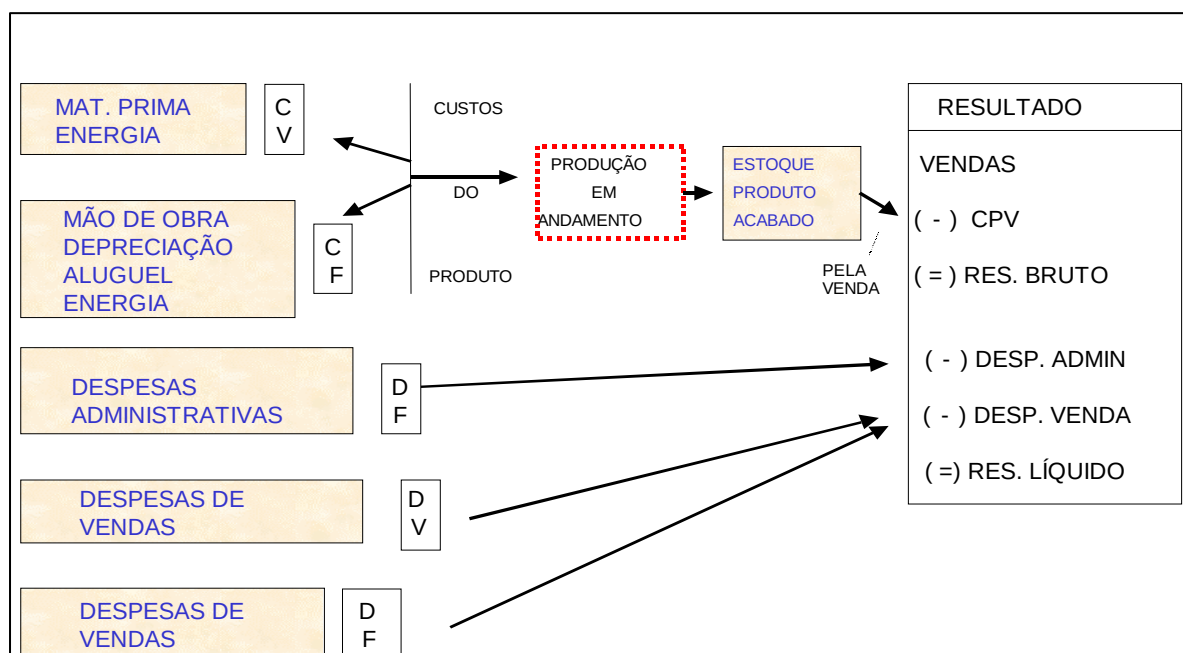
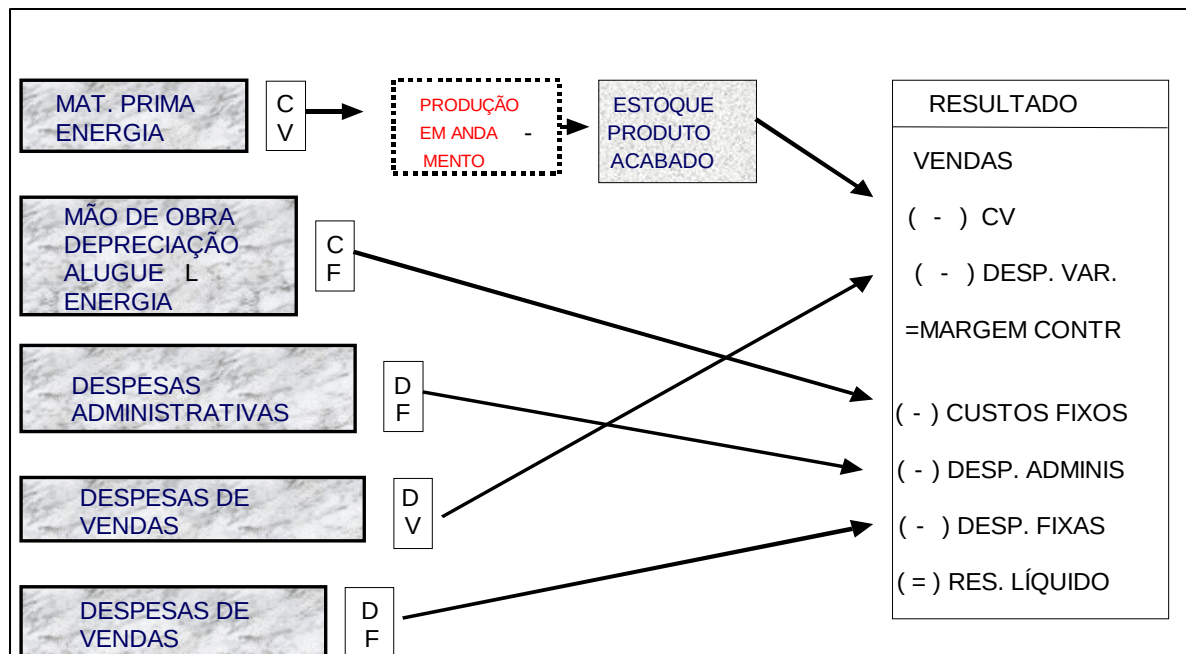


Figura 1 - Esquema Básico do Custeio por Absorção



Fonte: Silva e Miranda (2001)

Figura 2 - Esquema Básico do Custeio por Absorção

Por sua vez, o Custeio Baseado em Atividades é um método de custeio que foi desenvolvido através da tentativa de resolução dos problemas relativos à alocação de custos fixos e indiretos. Segundo Garrison e Noreen (2001), o custeio baseado em atividades (ABC – activity-based costing) é um método de custeio projetado para fornecer aos gerentes informações de custo para decisões estratégicas ou de outra natureza, que potencialmente afetem a capacidade e, por consequência, os custos fixos.

Nakagawa (1995) conceitua o ABC como uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

As atividades são utilizadas no ABC para possibilitar o rastreamento dos custos fixos, visando diminuir as possíveis arbitrariedades existentes em outros métodos de custeio. Sua implantação, de acordo com Garrison e Noreen (2001) pressupõe as seguintes etapas:

- Identificação e definição das atividades e dos seus respectivos centros.
- Apropriação direta, sempre que possível, dos custos aos produtos e aos objetos de custo.
- Apropriação dos custos aos centros de custo da atividade.
- Determinação das taxas de atividade.
- Apropriação dos custos aos objetos de custo, utilizando as taxas e as medidas de atividade.
- Elaboração de relatórios gerenciais.

A preocupação com a utilização de métodos que alocam o custo fixo é algo que merece bastante atenção. Martins (2003) alerta que os custos fixos devem ser tratados com muito cuidado quando utilizados para fins decisórios. O citado autor acredita que para alguns

tipos de decisão devam ser plenamente relegados a segundo plano. Isto não significa que os custos fixos devam ser ignorados nas decisões. Se o custo fixo for identificável com determinado produto, serviço ou cliente, este custo deve ser associado a eles, uma vez que o que se pretende evitar é a falta de validade na mensuração (o que ocorre quando os valores não possuem relação com os objetos de medição).

Para o processo de tomada de decisão, Garrison e Noreen (2001) apontam, dentre outras, as seguintes vantagens para o custeio variável:

- Permanecendo constantes todas as demais variáveis (i.e., preço de vendas, custos, mix de vendas etc.), os lucros caminham no mesmo sentido das vendas quando se emprega o custeio variável;
- O impacto dos custos fixos sobre os lucros é enfatizado no custeio variável, pois o valor total dos custos fixos é apresentado explicitamente na demonstração de resultado. Já no custeio por absorção, os custos fixos encontram-se mesclados com os custos variáveis;
- Os dados do custeio variável facilitam a estimativa da lucratividade dos produtos, dos clientes e de segmentos de negócios. Por sua vez, no custeio por absorção, a lucratividade é ocultada por alocações arbitrárias dos custos fixos.

Perez Jr., Oliveira e Costa (1999) enumeram dentre as razões que tornam o custeio variável útil para otimizar decisões, o fato de que os custos fixos podem ser encarados como encargos necessários para que a empresa tenha condições de produzir, e não como encargos de um produto específico.

Entretanto, concorda-se com o posicionamento de Martins (2003), o qual acredita ser incorreto dizer-se que um método é, por definição, melhor do que o outro, pois na realidade um é melhor do que o outro em determinadas circunstâncias ou para determinadas utilizações.

A margem de contribuição, normalmente associada ao uso do custeio variável, é considerada uma importante ferramenta para tomada de decisão. Martins (2003) conceitua a margem de contribuição como a diferença entre a Receita e a soma de Custo e Despesa Variáveis. Através da margem de contribuição, é possível perceber a participação de determinado produto, serviço ou cliente na formação do resultado da empresa.

Para Pereira (2001), a importância da margem de contribuição dos produtos/serviços reside ainda no fato desta ser requerida para a realização da avaliação dos resultados gerados pelas atividades. O citado autor também afirma que a cada produto/serviço devem ser associadas às receitas e custos variáveis necessários para gerá-lo, desde que sejam perfeitamente identificáveis, sem efetuar rateios de custos fixos.

Discutindo a utilidade da margem de contribuição no fornecimento de informações para decisão, Garrison e Noreen (2001) apresentam os seguintes motivos:

- Consideram-na como sendo o aspecto principal na decisão da combinação mais lucrativa entre custos variáveis, custos fixos, preço e volume de vendas;
- Acreditam que o tamanho da margem de contribuição unitária e da percentual terão grande influência sobre os passos que a companhia está disposta a dar para aumentar lucros;
- Consideram que o melhor caminho para melhorar lucros é aumentar o valor da margem de contribuição total.

O Ponto de Equilíbrio, de acordo com Jiambalvo (2002), é o número de unidades que precisam ser vendidas para a empresa não ter lucro, nem prejuízo. É um conceito que normalmente é utilizado na análise de custo-volume-lucro, para observar o volume de vendas necessário para obter vários níveis de lucro. A utilização desse conceito nas indústrias adquire relevância principalmente por permitir o estabelecimento dos níveis de atividade desejados,

para que a empresa não incorra em prejuízo. Anjos (1995, p.7) assevera que:

“o ponto de equilíbrio da produção, por sua vez, influí no resultado das operações da empresa. As alternativas para o seu deslocamento, ou um processo de alavancagem, quanto aos aspectos econômicos, têm muito a se relacionar com o tamanho da planta industrial e os diferentes elementos nela envolvidos. O nível da produção praticada é assim um fator de mais alta consideração. A economia de escala obtida com a elevação das atividades a níveis cada vez mais expressivos terá no ponto-de-equilíbrio um elemento de essencial importância.”

Por sua vez, o termo custo-padrão diz respeito ao custo que a administração acredita que deva incorrer para fabricar um produto ou prestar um serviço, em determinadas condições previstas (JIAMBALVO, 2002). As empresas que trabalham com o conceito podem analisar a diferença entre o custo-padrão e o custo real, para determinar a eficiência das suas operações.

O custo-meta, de acordo com Garrison e Noreen (2001), é o processo de determinação do custo máximo admissível de um novo produto, seguido do desenvolvimento de um protótipo que possa ser lucrativamente construído para esse custo máximo.

Sakurai (1997) o conceitua como um processo estratégico do gerenciamento de custos para a redução dos custos totais, especificamente nos estágios de planejamento e de desenho do produto. A meta é atingida concentrando-se os esforços integrados de todos os departamentos de uma empresa, tais como: marketing, engenharia, produção e contabilidade. O autor continua, afirmando que com a utilização do conceito ocorre o incentivo à inovação.

De acordo com Garrison e Noreen (2001), existem dois motivos para se utilizar o custo-meta: os preços sofrem interferência do mercado e grande parte dos custos ocorre na fase do projeto de um produto. Essa informação pode, assim, ajudar os gestores no controle dos custos desses produtos.

Um custo que também precisa ser considerado na gestão das empresas é o custo de oportunidade. Para com Jiambalvo (2002), um custo de oportunidade é o valor dos benefícios dos quais se abre mão ao selecionar uma alternativa de decisão em detrimento de outra. O autor acredita que os custos de oportunidade diferem em função da alternativa de decisão escolhida, por isso são considerados incrementais e, conseqüentemente, relevantes na avaliação de alternativas de decisão.

Para Santos (1995), através do conceito de custo de oportunidade depreende-se alguns aspectos importantes para a caracterização e utilização do conceito, os quais são:

- O conceito de custo de oportunidade pressupõe, pelo menos, a existência de duas ou mais alternativas viáveis e mutuamente exclusivas para o decisor;
- O custo de oportunidade refere-se a algum atributo específico do objeto de mensuração ou avaliação;
- O custo de oportunidade está associado ao valor dos bens e serviços utilizados.

Assim, o referido autor acredita que em termos práticos, o conceito de custo de oportunidade pode ser aplicado à diversas decisões. Especialmente nas decisões de preço de venda, pode ser utilizados em duas diferentes situações: na apuração do custo do objeto de custeio e na remuneração dos investimentos realizados pelos acionistas na empresa.

4 Os Resultados da Pesquisa Realizada

A primeira questão visava identificar o tipo de custeio utilizado pelas empresas para orientar a decisão econômica. De acordo com o que foi exposto na revisão teórica, o método

de custeio utilizado é de grande importância no processo de mensuração dos custos dos produtos, serviços e clientes, visto que irá fornecer informações importantes para as decisões tomadas pelos gestores.

Como resultado a esta questão, obteve-se que 83% das empresas pesquisadas utilizam o custeio por absorção enquanto 17% utilizam o custeio variável.

Tabela 01- Tipo de Custeio Utilizado

Tipo de Custeio	%
Variável	17%
Absorção	83%
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	0
Total	100%

Fonte: dados da pesquisa

Demonstra-se, com estes resultados obtidos, que a maioria das empresas não trabalha com o custeio variável para a tomada de decisão. No processo de mensuração do resultado, o custeio por absorção e o custeio por atividades, ao transportar custos fixos aos objetos de custos (produtos, serviços e clientes), pode provocar a distorção do resultado visualizado pelos gestores. Entretanto, os custos fixos, quando identificáveis a determinado objeto de custo, devem ser associados a este, de forma a evitar a distorção dos custos.

O custeio variável, como exposto na revisão teórica, apresenta-se como uma ferramenta necessária às decisões nas quais utiliza-se a análise de custo-volume-lucro. O custeio por absorção, ao transportar os custos fixos para o produto/serviço, pode provocar distorções informacionais. Porém, reconhece-se a utilidade e a eficácia do custeio por absorção no processo de custeamento de estoques.

A segunda pergunta abordava sobre qual critério era utilizado para rateio dos custos fixos. Vários têm sido os problemas identificados à prática de rateios de custos fixos, principalmente quando utilizados em informações para decisões. Os resultados obtidos para esta questão apontaram que nas empresas que afirmaram utilizar o custeio por absorção (método de custo que utiliza o conceito de rateio) 04 (quatro) rateavam os custos fixos por produto e 01 (um) por departamento.

Tabela 02- Critério de Rateio

Tipo	%
Produto	75%
Departamento	25%
Clientes	0
Outros	0
Total	100%

Fonte: dados da pesquisa

A terceira questão abordava a utilização do conceito de centros de custos pelas empresas. De acordo com Silva e Miranda (2001, p.9) “ a idéia de implantar um centro de

custos basicamente é para facilitar o controle dos gastos por unidade administrativa”, pois permite definir a responsabilidade de cada departamento em função dos gastos ocorridos naquela unidade administrativa.

Para essa questão, obteve-se que todas as empresas pesquisadas utilizam o conceito. Este resultado pode sinalizar um reconhecimento do centro de custos como elemento facilitador da gestão de custos nas unidades organizacionais.

Tabela 03- Utilização de Centro de Custos

	%
Sim	100%
Não	0
Total	100%

Fonte: dados da pesquisa

A quarta questão indagava sobre a utilização do conceito de custo de oportunidade para orientar as tomadas de decisões econômicas. As respostas apontaram que 50% das empresas utilizavam o conceito, 17% não utilizavam e 33% utilizavam apenas para algumas decisões. A utilização do conceito pode permitir a visualização de vantagem potencial, ao se deliberar sobre alternativas de ações.

Tabela 04 – Utilização do Custo de Oportunidade no Processo Decisório

	%
Sim	50%
Não	17%
Apenas para algumas decisões	33%
Total	100%

Fonte: dados da pesquisa

A quinta questão buscava identificar o grau de conhecimento e utilização do conceito de custo padrão. O resultado demonstrou que 50% das empresas conheciam e utilizavam o conceito e 50% conheciam mas não utilizavam. A não utilização do conceito por metade das empresas pesquisadas, pode expor essas empresas a deficiências informacionais acerca do comportamento dos custos incorridos, visto que a principal vantagem que advém do uso do conceito é que este permite aos gestores comparar as diferenças entre os custos-padrão e os custos reais, para permitir a análise do comportamento dos custos (JIAMBALVO,2002).

Tabela 05 – Conhecimento e utilização do conceito de custo-meta

	Frequência
Conhece e utiliza	50%
Conhece e não utiliza	50%
Não conhece e não utiliza	0
Total	100%

Fonte: dados da pesquisa

Perguntou-se também sobre o conhecimento e a utilização do conceito de custo-meta. Das empresas entrevistadas, 50% informaram conhecer e utilizar o conceito, enquanto 50% conheciam o conceito, mas não utilizavam. Como demonstrado na revisão teórica, as empresas que utilizam o conceito podem estar obtendo diferencial informacional acerca do controle dos custos dos novos produtos, bem como promovendo o incentivo à inovação.

Tabela 06 – Conhecimento e utilização do conceito de custo-meta

	Frequência
Conhece e utiliza	50%
Conhece e não utiliza	50%
Não conhece e não utiliza	0
Total	100%

Fonte: dados da pesquisa

Por último, a pesquisa procurou observar se a empresa utilizava as informações fornecidas pela contabilidade no processo de gestão. Para este item, todos responderam que sim. As informações geradas pelo sistema contábil, podem auxiliar os gestores em decisões ligadas aos diversos aspectos da gestão, como: financeiro, patrimonial, econômico e operacional. Dessa forma, observa-se que a contabilidade é vista nas empresas pesquisadas como uma ferramenta importante na geração de informações para as decisões, o que é sinalizado pelas respostas obtidas à essa questão.

5 Considerações Finais

O aumento da qualidade informacional e o aprimoramento das práticas gerenciais têm assumido relevância significativa na gestão das organizações, tendo a informação tornado-se um elemento diferencial. Dentre as informações, destaca-se as relativas a custos, as quais considera-se imprescindível às decisões organizacionais.

No que diz respeito aos custos, uma vez que o montante destes é resultado direto do método de custeio aplicado, torna-se necessária a escolha de um método que mais se adeque às necessidades informacionais da empresa, especificamente as indústrias de celulose e papel, foco deste trabalho.

O custeio predominante nas indústrias entrevistadas foi o custeio por absorção, utilizado por 83% das indústrias pesquisadas.

O custeio variável, apontado por diversos autores como uma importante ferramenta para determinação do custo dos produtos, serviços, clientes e quaisquer outros objetos de custos inseridos no processo decisório, permite algumas análises específicas como a de relação entre custo-volume-lucro. Agrega-se ao custeio variável à utilização de conceitos de custos relevantes para a decisão como o custo-meta, custo-padrão e custo de oportunidade.

Observou-se que 83% das empresas pesquisadas utilizavam, mesmo que apenas em algumas decisões, o conceito de custo de oportunidade e que metade das empresas respondentes afirmaram utilizar os conceitos de custo meta e custo-padrão, o que pode sinalizar para uma maior capacidade informacional no processo decisório dessas empresas.

Portanto, acredita-se que os conceitos apresentados neste trabalho, quando utilizado pelos gestores no processo de gerenciamento das indústrias produtoras de papel e celulose, podem melhorar a qualidade das informações e das decisões relativas a negócios efetuados, ao aumentando a capacidade preditiva e de controle da gestão.

Referências

ANJOS, E. J. F. dos. **A Contabilidade de Custos: Um Enfoque para a Moderna Empresa Sistema de Custos para a Otimização dos Recursos – Sicor**. In: IV CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 1995, Campinas.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CELULOSE E PAPEL- BRACELPA. **Perfil do Setor**. Disponível em http://www.bracelpa.org.br/br/anual/perfil_setor2006.pdf , acesso em 07/03/2006.

CALLADO, A. L. C. **Fatores Determinantes da Gestão de Custos nas Micro e Pequenas Empresas**: um estudo do setor de confecções de João Pessoa. 2002. 130 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – UFPB, João Pessoa.

FERREIRA, R. A. **A Pesquisa Científica nas Ciências Sociais: Caracterização e Procedimentos**. Pernambuco: Editora Universitária da UFPE, 1998.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001. 643 p. Título original: Managerial Accounting.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de Tatiana Carneiro Quírico. Rio de Janeiro: LTC, 2002. 280 p. Título original: Managerial Accounting.

LAKATOS, E. M.; MARCONI. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3ed. revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 1991.

MARTINS, E. **Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível**. 1972. 109 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - FEA/USP, São Paulo.

_____. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.

PEREIRA, C. A. Avaliação de Resultados e Desempenhos. In: CATELLI, A. (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001. cap. 7, p.196-267.

PEREZ JR. J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

SAKURAI, M. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, R. V. Dos. **Aplicação do Custo de Oportunidade às Decisões de Preço de Venda Sob o Enfoque do Custeio Direto**. In: IV CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 1995, Campinas.

SILVA, J. D. G.; MIRANDA, L. C. **O controle de custos e o processo gerencial na indústria hoteleira do nordeste brasileiro: Um estudo da realidade gerencial hoteleira em face da nova dinâmica competitiva do setor**. In: CONGRESSO LATINO AMERICANO DE ESTRATÉGIA, 14. 2001, Buenos Aires.