

MODELO PARA CÁLCULO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E DO PONTO DE EQUILÍBRIO CONTÁBIL DE UMA ESCOLA DE LÍNGUAS NA CIDADE DE ASSU-RIO GRANDE DO NORTE

Cryslaine Cinthia Carvalho Nascimento (Universidade Federal Rural do Semiárido) crys_cinthia@hotmail.com

Laura Freire Gadelha (Universidade Federal Rural do Semiárido) lfgadelha@hotmail.com

Manoel Isac Maia Júnior (Universidade Federal Rural do Semiárido) m_isac@hotmail.com

Sonagno de Paiva Oliveira (Universidade Federal Rural do Semiárido) sonagno.paiva@hotmail.com

Thuana Maria de Melo Gonzaga (Universidade Federal Rural do Semiárido) thuanammelo@hotmail.com

Resumo

O presente trabalho expõe o desenvolvimento de um modelo que, uma vez aplicado, possa demonstrar o grau de colaboração dos cursos de línguas em uma escola em um município no estado do Rio Grande do Norte no resultado financeiro da instituição privada a partir da Margem de Contribuição. O pressuposto é de que se deve considerar custos identificados com cada curso para que o cálculo da margem de contribuição possa ser feito com maior precisão. A partir da estimativa de receitas e gastos de uma instituição um modelo é aplicado para encontrar a margem de contribuição de dois cursos. Procura-se com o presente ensaio encontrar a margem de contribuição fiel através do rastreamento de custos específicos dos cursos.

Palavras-Chave: Margem de contribuição, ponto de equilíbrio, resultado.

1. Introdução

Para possibilitar a adequação e suprir as informações gerenciais que a empresa não possui e para permitir as medidas do lucro, este trabalho se propõe a criar um modelo para calcular a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio contábil dos cursos de uma escola de línguas e cursos técnicos na cidade de Assu, Rio Grande do Norte. Diante disso, faz-se necessário um levantamento das variáveis envolvidas na margem de contribuição de cada curso, como mensalidade, quantidade de alunos, número de turmas, entre outras variáveis.

A margem de contribuição é o valor definido pelo curso para cobrir os custos fixos e, portanto, contribuir com a geração do lucro para instituição. O conhecimento da margem de contribuição dos cursos é um importante aliado em decisões gerenciais, pois permite quais produtos ou serviços a empresa deve comercializar, identifica o ponto de equilíbrio.

As instituições, hoje, têm informações sobre gastos totais e controlam alguns itens de gastos, mas, desconhecem suas receitas totais e, talvez nem mesmo conheçam sua inadimplência real. Tal fato dificulta o conhecimento dos custos e despesas específicas para cada curso, pois os valores estão agregados, impossibilitando análise e decisões importantes que poderiam ser tomadas ao se conhecer a margem de contribuição de cada curso para o resultado da instituição. Nossa proposta é, portanto, demonstrar um modelo para cálculo da margem de contribuição do ponto de equilíbrio contábil dos cursos de uma escola de línguas

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Custeios Direto/Variável

O Método de Custeio Direto é aquele que leva aos objetos de custeio as seguintes modalidades de gastos: custos diretos, custos indiretos de fabricação variáveis, custos indiretos de fabricação fixos específicos, despesas operacionais variáveis e despesas operacionais fixas específicas (PURPER, 2013).

Vartanian (2000) explica que todos os custos e despesas variáveis ou fixos que se permitem ser apropriados à unidade de produto o são; os variáveis diretamente; os fixos por rateio. À unidade assim custeada aplica-se margem suficiente para cobertura dos custos e despesas fixos comuns a todas as linhas de produto e, ainda, lucro esperado.

Schoeps (1992) cita que o método de custeio direto proporciona maior flexibilidade nas decisões de fixação de preços, o que é crucial nas situações de resistência de compradores aos preços ofertados. É um instrumento tanto para manter a competitividade como para enfrentar uma conjuntura recessiva.

Sua ênfase está na exata determinação dos custos variáveis, ou seja, desembolsos diretos de caixa, para determinar o limiar de custos. Acima deste, haverá a absorção das despesas e dos custos indiretos, cuja incidência no custo final deverá ser calibrada de

acordo com as reais condições de mercado. A política de vendas será mais flexível e benefícios poderão ser otimizados (SCHOEPS, 1992).

O Método de Custeio Variável é aquele em que somente os custos diretos ou indiretos variáveis e as despesas variáveis são atribuídos aos objetos de custeio, fazendo com que apenas os custos variáveis irão compor os valores dos estoques. Alguns autores identificam que essa é a primeira forma encontrada de se apropriar custos a produtos. (PURPER, 2013).

Para Beber et al. (2004) custeio variável considera que os custos fixos não devem ser inseridos no custo dos produtos ou serviços ofertados, considerando que apenas os custos variáveis incidem na elaboração do produto. Neste caso, os custos fixos são tratados como despesas do período.

Müller (1996) cita que se pode receber outras nomenclaturas, tais como custeio direto ou marginal. Kraemer (1995) ressalta que “defensores do custeio variável afirmam que os custos fixos estão mais estreitamente relacionados com a capacidade de produzir do que com o volume de produção, e que qualquer rateio destes aos produtos (ou as atividades) é subjetivo e altamente questionável”.

Segundo Vartanian (2000) a principal vantagem é o fato de que esse método, ao não alocar custos indiretos fixos e despesas fixas ao objeto de custeio, libera de arbitrariedades e distorções, ao contrário dos métodos pleno, por absorção e por atividades.

Como desvantagem, para o mesmo autor, é que a obtenção do custo variável, em relação as significativas mudanças nos sistemas de produção das empresas, pode tornar-se irrelevante, na medida em que o custo variável de um produto pode ser tão pequeno em relação aos custos fixos (VARTANIAN, 2000).

2.2 Margem de contribuição - Conceitos

Segundo Martins (2009), margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda é o custo variável unitário do produto, percebendo assim, sua relação com o custeio variável.

A margem de contribuição torna-se um instrumento de grande capacidade para os gestores, já que ela, por ser o resultado da diferença entre o custo variável e o preço de venda de um determinado produto, permite as medidas do lucro. A soma das margens

de contribuição unitária possibilita aos gestores saber o quanto que eles vão ter para poder cobrir os custos fixos, e assim trazer lucro para a empresa. (MAHER, 2001).

Já para Wernke (2004) é indispensável que as empresas procurem conseguir uma margem de contribuição superior aos custos fixos, já que a subtração destes elementos indicará o lucro da organização. Assim, caso o valor mensurado na margem de contribuição seja inferior aos os custos fixos apurados, a empresa como consequência, apresentará prejuízo no período.

Ainda de acordo Wernke (2004), para melhoria do entendimento, do que é a margem de contribuição, a mesma pode ser expressa em valor de moeda, já que ela indica o valor que cada unidade produzida contribui para pagar os custos fixos.

Segundo Viceconti e Neves (2010), a “margem de Contribuição unitária indica o quanto que a venda adicional de determinado produto produzido auxilia a organização a abater de seus custos fixos, logo, se um produto apresenta uma margem maior que outro, e caso a empresa não possua nenhum limitador de produção, tal produto deve ter sua produção priorizada, já que ele alavanca os resultados da empresa”.

Para Cruz (2011) a margem de contribuição é a principal medida de desempenho de um produto ou serviço, já que sua medida indica o quanto que ele contribui para o pagamento dos gastos apurados no período.

Megliorini(2007) cita que a margem contribuição deve levar em consideração não somente os custos variáveis da fabricação de determinado produto, como também as despesas variáveis que esse produto irá trazer como frete, seguro e comissões. Ainda segundo este autor, determinada organização somente apresentará lucro no período quando a soma das margens de contribuição de seus produtos supera todos os custos e despesas fixas.

2.3 Fórmula para cálculo da margem de contribuição

Para Bornia (2002) a margem de contribuição é o montante da receita diminuído dos custos variáveis. Para encontrar a Margem de Contribuição, é preciso realizar a seguinte conta: Margem de Contribuição é igual ao valor das Vendas menos o valor dos Custos Variáveis e das Despesas Variáveis (SEBRAE, 2015).

Fórmula: Margem de Contribuição = Valor das Vendas – (Custos Variáveis + Despesas Variáveis)

Ou ainda, como mostra a tabela 1 e a tabela 2:

Tabela 1: Caso da venda total

+	Valor Total Das Vendas
-	Despesas Variáveis Totais
-	Custo Variável Total
=	Margem De Contribuição Total

Fonte: Adaptado Sebrae (2015)

Tabela 2: Cálculo do produto a produto

+	Preço de Venda
-	Despesas Variáveis (Unitárias)
-	Custo Variável (Unitário)
=	Margem De Contribuição (Unitária)

Fonte: Adaptado Sebrae (2015)

O valor encontrado em qualquer uma das formas apresentadas para o cálculo da Margem de Contribuição representa o quanto a empresa consegue gerar de recursos para pagar as Despesas Fixas e obter Lucro. Quando o valor da Margem de Contribuição for superior ao valor total das Despesas Fixas, no caso da tabela 1, a empresa estará gerando lucro e, quando for inferior, o resultado será entendido como prejuízo. (SEBRAE, 2015)

Segundo dados SEBRAE (2015) ao analisar a margem de contribuição unitária, conforme a tabela 2 de qualquer produto/serviço da empresa, deve-se lembrar que nenhum deles deverá apresentar margem que não contribui, ou seja, quando o valor do preço de venda é inferior à soma dos valores de despesas variáveis e dos custos variáveis, não contribuindo portanto, para pagar as despesas fixas e gerar lucro.

A margem que não contribui pode ser aceitável em uma empresa quando estiver relacionada a alguma estratégia promocional de vendas, isto é, com total conhecimento de seus gestores (SEBRAE, 2015).

2.4. Conceito do Ponto de Equilíbrio

De acordo com Bornia (2010, p. 58), o ponto de equilíbrio é o nível de vendas onde o lucro é nulo. É um dos indicadores que informa a gerência sobre o volume necessário de vendas em um determinado período para cobrir todos os custos fixos e variáveis.

Para Jiambalvo (2002), o ponto de equilíbrio é uma das ferramentas fundamentais para a análise do custo, volume e lucro. Define ainda Jiambalvo (2002), que o ponto de equilíbrio como sendo o número de unidades que precisam ser vendidas para uma

determinada organização atingirem o equilíbrio, ou seja, ter um resultado que não implique em lucro ou prejuízo mas sim um resultado zero.

“Devemos ressaltar que o conceito de equilíbrio em Economia é similar ao conceito da Física, em que a situação de equilíbrio só se altera se outro fator ocorrer, tirando o corpo da inércia inicial. Em vista disso, há quem aconselhe o uso da denominação Ponto de Ruptura – do inglês break-even-point.” (Bruni 2002, p. 246).

Ao aumentar suas vendas, a empresa conseguirá obter resultados acima do ponto de equilíbrio e terá um benefício positivo. Porém, se as vendas registrarem valores abaixo do ponto de equilíbrio haverá perdas. O cálculo do ponto de equilíbrio permite que a empresa, mesmo antes de iniciar suas operações, saiba qual é o nível de vendas que precisará atingir para recuperar o dinheiro investido. Caso não consiga cobrir os custos, deverá proceder a alterações até alcançar um novo ponto de equilíbrio que seja compatível com seus custos e permita lucros. (RECKZIEGEL AT ALL, 2013).

2.5. Equações para cálculo do ponto de equilíbrio

Segundo Wernke (2001, p.50) de acordo com a necessidade da empresa ou do gestor, o ponto de equilíbrio possibilita adequações que suprem as informações gerenciais não possuídas. Essas adequações geram tipos de ponto de equilíbrio diferentes que se ajustam às várias situações de planejamento das atividades da empresa.

1.5.1. Ponto de equilíbrio contábil

Bornia (2010, p. 63) assegura que no ponto de equilíbrio contábil são levados em conta todos os custos e despesas pertinentes ao funcionamento da empresa. É calculado através da divisão dos custos fixos totais pela margem de contribuição conhecido como PEC (Ponto de Equilíbrio Contábil):

$$\text{PEC valor} = \frac{\text{Custos fixos (R\$)}}{\text{Percentual da margem de contribuição (\%)}}$$

Após os enfoques feitos sobre o ponto de equilíbrio contábil, é importante destacar as considerações feitas por Wernke (2001, p.51) em que o mesmo destaca que o ponto de equilíbrio contábil em unidades pode ser considerado o mais utilizado pelos analistas de custos, tendo em vista a sua facilidade de entendimento e obtenção, enquanto que o ponto de equilíbrio em valor tem maior serventido que aqueles executivos que Custos Fixos R\$ Percentual de Margem de Contribuição (%) PEC valor = Custos Fixos R\$

Margem de Contribuição Unitária R\$ PEC unidades = 6 preferem tomar decisões com base nas informações em moeda corrente, mas que a utilização de ambos tem o mesmo significado quando da tomada de decisão.

3. Metodologia

A metodologia utilizada neste estudo foi realizada como uma investigação de caráter qualitativo e quantitativo, possuindo quanto ao meio de pesquisa, natureza exploratória em consequência dos próprios objetivos do trabalho, visto que, tal pesquisa exploratória busca ampliar o número de informações sobre determinado ponto que se quer investigar e também uma aplicação prática da sugestão do cálculo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio de uma instituição que oferta cursos para a população, portanto, um estudo de caso

Com referência aos instrumentos de coleta de dados e suas respectivas fontes, foram utilizados coleta de dados feita através de entrevistas com responsáveis pela empresa e análise de custos com alguns valores aproximados.

A realização da pesquisa ocorreu em uma instituição de iniciativa privada no município de Assu, Rio Grande do Norte, que oferta cursos técnicos em enfermagem, administração, segurança no trabalho, radiologia, meio ambiente, eletrotécnica e em edificações, além da escola de línguas estrangeiras- Inglês e espanhol- nestas será realizado o presente estudo. A instituição opera com funcionários efetivos e rotativos e opera em três turnos, manhã, tarde e noite.

Objetiva-se com este estudo realizar um breve levantamento bibliográfico sobre o cálculo da margem de contribuição e ponto de equilíbrio e sua implantação em uma empresa que oferta cursos privados para a população de variadas idades. O estudo de caso é uma distinção abrangente que assinala pesquisas diferentes que serão coletados e registrados dados de um caso específico ou de vários casos com o objetivo de relatar de forma organizada, ordenada e crítica uma experiência, ou avaliá-la analiticamente, com a finalidade de adotar decisões a respeito ou propor uma ação transformadora (CHIZZOTTI, 1998). O estudo de caso caracteriza-se por uma análise profunda e exaustiva de um ou poucos objetos.

4. Desenvolvimento do modelo

Para a proposta de aplicação irá ser utilizado o modelo para cálculo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio contábil dos cursos de uma escola de cursos onde serão priorizados para o presente estudo a escola de línguas. A instituição analisada possui dois tipos de cursos de línguas ofertados: Inglês e Espanhol, ambos com turmas, semestres e mensalidades bem definidas como também valores aproximados ao mercado na qual está inserida.

Para iniciar o estudo de caso, tem-se que considerar analisar e fazer um levantamento das variáveis envolvidas nos cálculos da margem de contribuição de cada curso. Essas variáveis podem ser destacadas a seguir como sendo:

- Receita (mensalidades);
- Custos Variáveis (Salários e encargos sociais dos professores);
- Custos Fixos Identificáveis (Gastos específicos para o curso como salário do coordenador e auxiliares, laboratórios, escritórios modelos, etc);
- Despesas Variáveis (Energia, água, luz);
- Número de alunos de cada curso e da instituição;
- Número de turmas;
- Carga horária de cada turma.

Existe determinado tipo de custos específicos para que tais cursos estejam sendo desenvolvido na sua plenitude, tais custos são denominados de: custos identificáveis, que de forma verbal foi repassado o valor de R\$ 12.789,00 rateados entre manutenção, material de escritório, aluguel, salas especiais, equipamentos (depreciação) tal valor é rastreado para o curso de inglês pois, é o curso que tem maior número de alunos matriculados e, conseqüentemente o que exige maior gasto e se tem maior lucro. Ambos os cursos são definidos da seguinte maneira:

Tabela 3: Dados gerais dos cursos

Curso	Alunos	Semestres	Mensalidade
Espanhol	200	6	R\$380,00
Inglês	329	9	R\$500,00

Fonte: A empresa

Após esse prévio levantamento de dados, serão feitos agora os cálculos da receita mensal unitária e total dos referidos cursos, da instituição analisada.

- Cálculo da Receita Total (Curso de espanhol)
Receita Unitária do Curso = R\$ 380,00 (mensalidade)

Receita Total do Curso = (número de alunos x valor da mensalidade)

Receita Total do Curso = (200 aluno x R\$ 380,00) = R\$ 76.000,00

– Cálculo da Receita Total (Curso de inglês)

Receita Unitária do Curso = R\$ 500,00 (mensalidade)

Receita Total do Curso = (número de alunos x valor da mensalidade)

Receita Total do Curso = (329 aluno x R\$ 500,00) = R\$ 164.500,00

A inadimplência está relacionada a renúncia involuntária de receita por parte da instituição. Logo, a receita não realizada, no caso, o não ingresso de recursos financeiros deverá ser deduzido do total da receita, se existe, mas não é conhecida, para efeitos de projeção e orçamento deverá ser descrito e deduzido da receita total. Tomando como base as informações obtidas na organização, a inadimplência descrita será de 17% (Dado fornecido pela empresa).

– Custos e Despesas Variáveis com o curso

Tal tópico está relacionado aos salários e encargos pagos pela instituição. Levando em consideração que cada turma necessita de 20 horas semanais, chega-se ao total mensal multiplicando 20 horas por 4,5 semanas trabalhadas (20x4,5=90 horas por turma).

Logo, o custo do curso pode ser encontrado multiplicando-se o total de horas mensais de cada semestre pelo valor da hora/aula e por fim multiplicando pela quantidade de semestres que o curso possui. Foram analisados os encargos sobre a folha de pagamento em 93% (noventa e três por cento) e o valor da hora/aula em R\$ 40,00.

– Cálculo da margem de contribuição: Curso Espanhol

Custos variáveis:

$CV = (90h \times 40 \times 6) \times 1,2 = 25.920/200$

CV = R\$ 129.60

– Despesas Variáveis

Tabela 4: Listagem das despesas variáveis com ambos os cursos

Conta de Energia	R\$ 2.000,00
Conta de Água	R\$ 1.784,00
Conta de Telefone	R\$ 480,00
Número Total de Alunos	713
Despesa Variável Total = (Energia Elétrica + Água + Telefonia)	R\$ 4.264,00
Despesa Variável Unitária = Despesa Variável Total / Total de Alunos da Faculdade	R\$ 4.264,00/713= R\$ 5,98

Fonte: À empresa.

Com tais dados encontrados logo acima, pode-se aplicar a fórmula da margem de contribuição, pois já foi encontrado o valor da mensalidade, custo variável por unidade e a despesa variável unitária.

– Margem de contribuição / Curso Espanhol

$$MC_{\text{Espanhol}} = \text{mensalidade} - \text{custo variável} - \text{despesa variável}$$

$$Mc_{\text{Espanhol}}: 380 - 129,60 - 5,98 = R\$244,42$$

A margem de contribuição total do curso é encontrada multiplicando a margem de contribuição unitária pelo número de alunos.

$$Mc_{\text{Espanhol}}: Mc_{\text{unitária}} \times N^{\circ} \text{ Alunos}$$

$$Mc_{\text{Espanhol}}: 244,42 \times 200 = R\$48.8884,00$$

– Margem de contribuição / Curso Inglês

Custos Variáveis:

$$CV_{\text{Inglês}} = (90h \text{ mensais} \times \text{valor hora} \times \text{turmas} \times \text{encargos})$$

$$CV_{\text{Inglês}} = (90h \times 40,00 \times 9) \times 1,2 = 38880 + (12.789,80 + 11.894,51) / 329 = R\$ 193,20$$

Os custos específicos foram de R\$ 12.789,80 com custos com coordenações auxiliares + encargos de 93%, segundo já foi mostrado tem-se um acréscimo de R\$ 24.684,31 que estão inseridos nas despesas e custos específicos a acrescentar no curso de inglês.

De forma análoga, com os dados encontrados, pode-se encontrar a margem de contribuição unitária utilizando a seguinte fórmula:

$$Mc_{\text{Inglês}} = \text{mensalidade} - \text{custo variável} - \text{despesa variável}$$

$$Mc_{\text{Inglês}}: 500 - 193,20 - 5,89 = R\$ 300,82$$

O que se busca encontrar através desses dados é o ponto de equilíbrio que representa o nível de serviços que a instituição não possui lucro ou prejuízo. Logo será calculado a seguir o ponto de equilíbrio contábil com os custos fixos identificáveis com o curso utilizando o número de alunos.

A fórmula utilizada para encontrar esse valor do ponto de equilíbrio é a seguinte:

$$PEC = CF/MC$$

Em que:

PEC = Ponto de Equilíbrio Contábil.

CF = Custo Fixo (total)

MC = Margem de Contribuição (unitária)

Foi utilizado como pressuposto custos e despesas fixas como: salários e encargos de colaboradores, diretores e despesas de manutenção, contratos diversos e despesas gerais administrativas o valor de R\$ 17.000,00, foi encontrado o custo fixo de cada curso da seguinte forma:

$$(\text{Total do CF/Total de alunos}) \times \text{Qtd alunos do curso}$$

Analisando separadamente cada um dos cursos, serão obtidos os seguintes valores

$$\text{CF}_{\text{Espanhol}}: (17.000/713) \times 200 = \text{R\$ } 4.768,58$$

$$\text{CF}_{\text{Inglês}}: (17.000/713) \times 329 = \text{R\$ } 7.844,32$$

Com o Custo Fixo do curso e a margem de contribuição unitária calculados encontra-se o Ponto de Equilíbrio.

$$\text{PE}_{\text{Espanhol}} = \text{CF}/\text{MC}$$

$$\text{PE}_{\text{Espanhol}} = 4.768,58 / 244,43 = 20 \text{ alunos}$$

$$\text{PE}_{\text{Inglês}} = 7.844,32 / 300,82 = 27 \text{ alunos}$$

5. Considerações finais

Portanto, com os procedimentos adotados e as condições estabelecidas, o curso de espanhol opera com 180 alunos acima do ponto de equilíbrio (200 – 20). O curso de inglês está com 302 alunos acima do ponto de equilíbrio (329 – 27).

Após análise dos resultados pode-se concluir que o curso de espanhol precisa de 20 alunos para cobrir os custos de funcionamento e o curso de inglês precisa de 27 alunos para a mesma finalidade. Só vai obter lucro a partir do acréscimo de alunos a essas quantidades.

Pode-se afirmar ainda, que a Margem de Segurança, que é o nível de vendas acima do ponto de equilíbrio é de 180 alunos para o curso de espanhol e de 302 alunos para o curso de inglês.

As informações obtidas são extremamente úteis na gestão do resultado tendo em vista um modelo que demonstra objetivamente o desempenho financeiro dos cursos.

Diante do estudo pode-se afirmar que a contribuição de cada curso depende da gestão adequada dos recursos (controle e redução de gastos) e da redução da inadimplência (negociação de mensalidades atrasadas) em conjunto com o alcance de novos alunos e a

busca da retenção do aluno no curso pelo atendimento de suas necessidades de forma a levá-lo a manter a satisfação com o curso e com a Instituição.

REFERÊNCIAS

- BEBER, Sedinei José Nardelli; SILVA, Edson Zílio; DIÓGENES, Mara Chagas; NETO, Francisco José Kliemann. **Princípios de custeio: uma nova abordagem**. In: encontro nacional de engenharia de produção, XXIV, 2004, Santa Catarina. **Anais...** Florianópolis: ABEPRO, 2004. p. 1-9
- BORNIA, Antônio Cezar. (2002) **Análise Gerencial de Custos – Aplicação em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Editora Bookmann.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.
- CHIZZOTTI, Antônio. **Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais**. São Paulo, Cortez, 1998.
- CRUZ, June Alisson Westarb. **Gestão de custos: perspectivas e funcionalidades**. Curitiba: IbpeX, 2011.
- JIAMBALVO, James. **CONTABILIDADE GERENCIAL**, tradutor: Tatiana Carneiro Quírico, ed. LTC, Rio de Janeiro, 2000.
- KRAEMER, Tânia Henke. (1995) **Discussão de um Sistema de Custeio Adaptado às Exigências da Nova Competição Global**. Dissertação de Mestrado em Engenharia, PPGEP (UFRGS), Porto Alegre.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2009.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e Gestão**. São Paulo: Pearson, 2006.
- MÜLLER, C. J. (1996) **A Evolução dos Sistemas de Manufatura e a necessidade de Mudança nos Sistemas de Controle e Custeio**, Dissertação de Mestrado em Engenharia, PPGEP (UFRGS) Porto Alegre.
- PURPER, R. **Os métodos de custeio pleno e baseado em atividades no processo decisório de uma indústria gráfica**. Trabalho de conclusão ao curso apresentado ao Centro de Ciências Exatas e Tecnológicas do Centro Universitário, UNIVATES, para a obtenção de aprovação na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II do curso de Engenharia de Produção. ‘Lajeado, 2013.
- RECKZIEGEL, Cristina Raquel; BENCKE, Gezebel Marcela; BARTZ, Catia Raquel Felden. **Análise do ponto de equilíbrio e investimento de uma fábrica de cascos de sorvetes**. In: SEMANA INTERNACIONAL DAS ENGENHARIAS DA FAHOR, 3., 2013, Horizontina: Fahor, 2013. p. 1 - 10.
- SCHOEPS, Wolfgang. O método do custeio direto. Rev. adm. empres. [online]. 1992, vol.32, n.3, pp. 58-66.
- SEBRAE. **Margem de contribuição: quanto sobra para sua empresa?** Disponível em <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/E809A7FF3D9553E90325714700620C06/\\$File/NT00031FEA.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/E809A7FF3D9553E90325714700620C06/$File/NT00031FEA.pdf)> Acesso em: 01 dez 2015
- VARTANIAN, G. H. **O Método de Custeio Pleno: Uma análise conceitual e empírica**. Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Mestre. São Paulo: Dedalus Acervo FEA, 2000.
- VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. São Paulo: Frase, 2010.
- WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2004.
- WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001.