



UFSM

**ARTIGO CIENTÍFICO DE ESPECIALIZAÇÃO
EM CONTROLADORIA**

**A IMPORTÂNCIA DA ADMINISTRAÇÃO DOS CUSTOS
DE SERVIÇOS DE INFRA-ESTRUTURA NO
FATURAMENTO DA EMPRESA**

Éverton César Kehler

CCSH – DCC

Santa Maria, 2004

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Departamento de Ciências Contábeis
Curso de Especialização em Controladoria**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova o
Artigo Científico de Especialização

**A IMPORTÂNCIA DA ADMINISTRAÇÃO DOS CUSTOS DE
SERVIÇOS DE INFRA-ESTRUTURA NO
FATURAMENTO DA EMPRESA**

Elaborado por
Everton César Kehler

Como requisito parcial para obtenção do grau de
Especialista em Controladoria

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Ms. Gilberto Brondani – Orientador – 1º Examinador

Prof. Ms. Antonio Reske Filho – 2º Examinador

Prof^a. Ms. Tania Moura da Silva – 3º Examinador

Santa Maria, 22 de outubro de 2004.

A IMPORTÂNCIA DA ADMINISTRAÇÃO DOS CUSTOS DE SERVIÇOS DE INFRA-ESTRUTURA NO FATURAMENTO DA EMPRESA

Autor: Éverton César Kehler¹
Orientador: Gilberto Brondani²

RESUMO

Em meio à forte competitividade no setor empresarial, torna-se, a cada dia, ainda mais importante a correta administração dos custos dos serviços de infra-estrutura no faturamento das empresas. As áreas de serviços de infra-estrutura estão sendo vistas como grandes aliadas no desempenho financeiro das empresas, assumindo posição chave como viabilizadoras dos processos e das atividades. O correto agrupamento, controle e trabalho para redução dos custos permitem às empresas poder visualizar os setores nos quais certos gastos são dispensáveis ou indispensáveis, dando aos administradores noções claras de como agir e de quanto suas ações estão sendo proveitosas para a empresa. Este trabalho discute e aponta algumas áreas e métodos nas quais um administrador, seja qual for o seu campo específico, poderá atuar para um trabalho conciso na redução de custos de serviços de infra-estrutura, mostrando o quanto este projeto é importante e deve ser aplicado com apoio de todos os setores da empresa.

PALAVRAS-CHAVE: Administração, Custos, Serviços.

¹ Especialista em Controladoria – UFSM/RS. E-mail: ekeher@ibest.com.br

² Mestre em Engenharia da Produção – UFSM/RS. Professor do Departamento de Ciências Contábeis – UFSM/RS. E-mail: brondani@ccsh.ufsm.br

ABSTRACT

In the middle of the strong business competition, it becomes more important the right administration of the infra structure service costs in all companies turnovers. The sector of infrastructure is being seen as a great allied in the company financial performance. They are also taking on a key position and letting viables the processes and other activities. The correct grouping, control and work to reduce costs, give to the companies the transparency to see the areas where some expenses are dispensable or not. These methods show to the manager a clear idea of how to work and how much their actions are being advantageous to the company. This work allows the discussion and notes of certain areas and methods where a manager, independently of his specific area, will be able to put in action a concise work in order to reduce infra structure costs. This work also shows the importance of this project and that it is able to be used and supported by all company sectors.

KEY WORD: *Management, Costs, Services.*

1 INTRODUÇÃO

O ambiente globalizado em que as empresas estão inseridas as obriga a se tornarem mais competitivas e, nesse sentido, devem estar constantemente em transformação, em evolução, fazendo um persistente controle sobre suas ações, sua maneira de agir e, principalmente, sua maneira de gastar. Portanto, devem focalizar suas estratégias e ações em gestões que produzam respostas mais rápidas e eficientes ao resultado que esse ambiente exige. Para que isso ocorra, o corpo técnico da empresa deve estar fortemente preparado para visualizar onde agir e o que deve ser feito.

Falar que se deve ter controle efetivo sobre os custos dos produtos e serviços é assunto já sabido por todos. Falar sobre o custo para manter uma empresa em funcionamento pode, também, ser assunto já saturado que depende muito da particularidade de mercado de cada empresa. Mas, é diante da alta competitividade dos mercados na qual saber, cada vez mais, controlar os custos de serviços de apoio, torna-se vital para a saúde das empresas, sendo, inclusive, ponto de extrema relevância quanto à sua sobrevivência.

Esse artigo não tem por objetivo falar sobre sistemas de custos, mas falar sobre a importância de saber controlar os custos dos setores de serviços de apoio e de como esse controle pode ajudar na saúde financeira das empresas. Citaremos algumas áreas e medidas que podem ser adotadas e que, certamente, sendo bem desenvolvidas poderão trazer benefício futuro e reconhecimento para a empresa, como exemplo de controle de custos na área de serviços de apoio e de infra-estrutura.

2 CUSTOS DE PRODUTOS E SERVIÇOS

As áreas de serviços representam hoje a maior parcela do PIB (Produto Interno Bruto) em vários países. É um dos campos que mais cresce e com tendências a continuar crescendo. O aumento da competitividade criada pela globalização dos mercados faz com que as empresas de manufatura se aliem as de serviços, viabilizando o processo produtivo e a formação dos custos. É principalmente dentro da empresa que as áreas de serviços estão ganhando espaço com relação ao controle dos custos.

Para o correto agrupamento dos custos, temos a necessidade de diferenciar os custos de produtos e os custos de serviços. Em muitos momentos nos deparamos com uma análise em que separar as duas

áreas é difícil em razão da sua ligação direta, suas necessidades, seu grau de importância. Os produtos são gerados pelos serviços, sendo esses diretos ou indiretos.

Há serviços que não são visíveis ou não possuem ligação direta com o produto, mas os seus custos estão diretamente ligados a ele. O seu ponto de custo com relação ao produto tangível afeta a competitividade da empresa e saber controlar e gerir essa fatia é de grande importância para a organização.

Hansen (2001) define como produtos tangíveis os bens produzidos ao converter as matérias-primas pelo uso da mão-de-obra e entradas de capital, tais como fábrica, terreno e maquinaria, por exemplo, em televisores, hambúrgueres, automóveis, entre outros. Define serviços como tarefas ou atividades executadas para um cliente ou uma atividade executada por um cliente ou fornecedor, usando os produtos e instalações da organização, como materiais, mão-de-obra e entradas de capital.

A busca e desenvolvimento de novos fornecedores para diferentes produtos e serviços são relevantes. Podemos dizer que uma redução no número de fornecedores pode nos dar a confiança no fornecimento com uma relação de custos muito boa. Para muitos casos até contratos de fornecimento podem ser aplicados para fornecedores confiáveis. Toda empresa é uma instalação que custa caro manter, saber manter a baixo custo pode fazer a diferença. Todas as áreas da empresa são geradoras de custos e são as atividades ao nível de instalação as mais fáceis de serem controladas.

Uma boa relação com fornecedores é de vital importância quando temos fornecedores de serviços, pois empresas especializadas nessas áreas investem em tecnologia e equipamentos que nos darão maior segurança na questão qualidade e garantia de fornecimento. É possível

contratar modalidades de provimento de equipamentos ou produtos na base do comodato, sem custo inicial de aquisição para o tomador do serviço, haja vista que esse custo será inicialmente absorvido pelo fornecedor e diluído no decorrer do contrato de fornecimento.

De modo geral, essas modalidades de fornecimento se referem às áreas de infra-estrutura que são os setores de apoio da empresa. É vantajoso para o fornecedor disponibilizar equipamentos para o cliente, pela garantia de abastecimento ininterrupto. É um fluxo de fornecimento e, ao mesmo tempo, de receita que pode ser contado como certo em cada mês, enquanto que no caso de não haver contrato de fornecimento exclusivo ficamos à mercê do mercado.

3 CUSTOS DE SERVIÇOS DE INFRA-ESTRUTURA

Os serviços que a empresa dispõe para se manter em funcionamento podem e devem ser bem administrados. Se isso ocorrer estaremos controlando o fluxo financeiro da empresa numa área que é, em muitos casos, a responsável pelo bom desempenho financeiro desta em comparação com outras empresas do mesmo ramo de atuação. As áreas de custos são amplas e diversas e as variações de importância de uma empresa para outra pode ser o diferencial no que tange à eficiência.

Chamamos de custos de serviços de infra-estrutura toda despesa efetuada para manter a empresa em funcionamento, tanto na área operacional como na administrativa. Pode-se entender por custos as unidades em dinheiro de todos os bens materiais, trabalho, serviços gastos pela empresa no sistema produtivo e na manutenção de suas instalações.

Devemos ter controle total sobre as despesas para que possamos quantificar o seu nível de importância para cada atividade, o comprometimento da receita por ela produzida e as suas variações. É relevante que os setores da empresa estejam em sintonia, a fim de que o controle ocorra não somente sobre o consumo, quantidade e qualidade mas, também, sobre manutenções de preços contratados, evitando, assim, desgastes entre cliente e fornecedor para ajustes e correções.

Para melhor entender o significado de custos, analisa-se outros conceitos:

“... o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (Martins).

“... valor em dinheiro, ou o equivalente em dinheiro, sacrificado para produtos e serviços que se espera que tragam um benefício atual ou futuro para a organização” (Hansen).

“... é o consumo de um fator de produção medido em termos monetários para obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda” (Leone).

Para uma empresa, “custos” podem ter diferentes significados e relevâncias, devendo ir além de um simples conceito ou uma informação contábil. Saber colocar os custos em ordem de importância estratégica é essencial para que se possa avaliar se esse custo traz benefícios para a empresa e, especialmente, para seus clientes. A empresa deve entender os diferentes propósitos para as diferentes áreas, podendo ser classificados sob diversos aspectos, como veremos a seguir.

4 RASTREABILIDADE DOS CUSTOS

Rastreabilidade é o processo pelo qual distribuimos os custos de um produto ou serviço. Os serviços de infra-estrutura podem ter diferentes classificações de uma empresa para outra, em função do tipo de atividade e até mesmo de sua localização geográfica. Para isso, até mesmo antes da instalação de uma empresa em determinado local, podemos ter os custos de serviços de infra-estrutura, levantados antecipadamente para definir onde será instalada.

Tomamos como exemplo a geração de energia elétrica através de gerador movido a óleo diesel. Para essa atividade, temos o equipamento, no caso o gerador, que consome combustível, necessita de manutenção, sofre depreciação e, ainda, pessoas diretamente envolvidas com sua operação. Assim, a energia é um objeto de custo, todos os fatores envolvidos podem ser identificados e quantificados, consegue-se, inclusive, medir a energia gerada e consumida em cada setor da empresa, se necessário. O custo do combustível pode ser muito mais alto em uma região do que em outra, o que tornaria o custo da energia gerada mais onerosa.

Outro exemplo de custo capaz de ser estudado é o da água. Se precisarmos de água potável em abundância, ela poderá ter um alto custo para determinadas regiões, nas quais sua obtenção é difícil e demanda equipamento de alto valor agregado para torná-la potável. Porém, terá baixo custo se estivermos em regiões com água em abundância e de fácil obtenção ou tratamento para torná-la potável. Esse custo também sofrerá variações em função do ramo de atividade da empresa.

O correto agrupamento dos custos é uma importante ferramenta gerencial pois fornece, de maneira adequada, informações úteis, necessárias para as decisões empresariais, desde que amoldada à

estrutura do planejamento e controle da empresa. Esses custos podem ser agrupados conforme a espécie, de acordo com seus respectivos centros ou visando à divisão dos diversos tipos (fixos, variáveis, diretos, indiretos, etc.).

Os custos de uma atividade apresentam variações de toda ordem e podem ser assim classificados:

- a) variáveis: variam com a quantidade de produtos ou serviços oferecidos, bens consumidos, produção, capacidade ocupada, etc.
- b) fixos: independem da atividade da empresa e do volume de venda em um primeiro momento, por já estarem diretamente ligados. São os custos estruturais, de pessoal, etc. São também denominados custos de período (mês, ano).
- c) diretos: são facilmente relacionados ao produto ou atividade. São necessários para manter a empresa em operação. Podem ser variáveis ou fixos.
- d) indiretos: não são facilmente alocados e rastreados por serem subjetivos. Estão relacionados com a estrutura gerencial e de apoio administrativo, custos com análises, estudos e melhorias, manutenção, supervisão, etc.
- e) elimináveis: relacionam-se diretamente à estrutura, podem ser facilmente gerenciados e monitorados.
- f) não elimináveis: sua eliminação comprometeria a funcionalidade da empresa.

A classificação de custos pode variar de uma empresa para outra, em função do seu ramo de atividade e até mesmo do foco. Empresas de mesmo ramo de atuação possuem foco em clientes de diferentes classes sociais, nas quais o nível de serviços oferecidos sofre grande variação. Para um público de classes A e B, deveremos ter um nível de serviços de qualidade mais elevada do que uma empresa com foco em clientes das classes C e D. A diferenciação do nível de serviços gera custos que certamente serão repassados para os clientes mais exigentes.

5 ATIVIDADES EM NÍVEL DE INSTALAÇÃO

As atividades em nível de instalação são essenciais, pois têm a função de sustentar os processos da empresa, tais como segurança, manutenção, energia, água, combustível, telefone, calefação, climatização, água quente para processo, geração de frio e outras. Esses custos são praticamente fixos e estão calculados nos preços dos produtos, pois apóiam todas as atividades da empresa. Qualquer esforço que se faça nessa área para reduzir os custos será ganho de capital diretamente para a empresa.

Os custos com prédios e instalações merecem atenção, pois são quantias pagas a terceiros. Se os prédios forem próprios, podem ser considerados no faturamento da empresa também como um custo, ajudando a empresa a melhor entender a despesa de sua atividade. As instalações de apoio merecem atenção em todas as etapas, desde a seleção de fornecedores, controle de uso e consumo, relacionamento com a exigência dos clientes e colaboradores e o resultado esperado.

Certamente todo empresário, administrador ou diretor de uma empresa, em algum momento de suas gestões, analisando os relatórios

de despesas, concluiu que se estaria gastando muito com algum serviço ou atividade instalada na empresa ou serviço contratado. Provavelmente, por não ser essa área de sua especialidade, não soube identificar o que poderia ser feito para reduzir essa despesa a patamares convenientes ou, até mesmo, utilizar esse recurso de modo racional, tornando-o uma área de efetiva economia.

Gerir relatórios, gráficos, etc. pode não ser útil quando não temos um corpo de profissionais capacitados para analisar e tomar as decisões necessárias para racionalização de custo de uma atividade da instalação. Muitas vezes, podemos contratar uma empresa para nos prestar esse serviço. Em muitos outros casos, é uma simples questão de negociação direta com fornecedores, alteração de contratos, ou visualização e acompanhamento das oscilações de mercado ou da economia.

São, afinal, as atividades da instalação, os serviços de apoio, essenciais para a funcionabilidade de qualquer empresa. Os empreendimentos que estão atentos para essas áreas certamente terão maior rentabilidade em suas atividades. Os custos operacionais ou de serviços de apoio podem comprometer valores na ordem de quinze por cento do faturamento da empresa. É uma fatia que deve ser muito bem distribuída.

6 CUSTOS DE SERVIÇOS DE APOIO

O tipo de recurso exigido por uma empresa depende do seu ramo de atuação. Para uma empresa do ramo industrial, alguns recursos são essenciais, enquanto para empresas do ramo de prestação de serviços o mesmo recurso pode não ser importante, ou até mesmo desnecessário. É, portanto, em função do tipo de instalação que devemos classificar os custos dos serviços de apoio. Pode ser que um determinado serviço seja

o principal formador do custo de um produto, ou até mesmo uma atividade responsável pela diferenciação de qualidade, produtividade ou lucratividade de uma empresa.

Hansen (2001, p.633) diz que “o dispêndio de recursos é o custo de adquirir capacidade de atividade”. O montante pago pelo suprimento de uma atividade é o custo da atividade.

Como exemplo, já citado anteriormente, para gerar energia através de gerador, usa-se combustível (óleo diesel), que é um recurso flexível, pois conforme o nível de atividade de uma empresa, mais ou menos combustível irá ser consumido, apesar de haver um custo mínimo para manter o equipamento em funcionamento. Também serve como exemplo o custo para geração de serviços essenciais como o frio ou a climatização de ambientes.

Para Drucker (1998), os custos de apoio sempre necessitam provar que são imprescindíveis. Se os custos de apoio não podem ser cortados, pergunta-se quais são o menor custo e o menor esforço possíveis.

As áreas de alto potencial, raramente, recebem recursos em excesso. Existem os investimentos em ego gerencial, as especialidades injustificadas, atividades de suporte desnecessárias e o desperdício. Em cada empresa existem produtos, serviços, atividades e esforços que não são candidatos claros nem a esforços concentrados nem ao abandono. Colocar pessoas com potencial de negociação em cada área, que estejam comprometidas com um maior grau de eficiência, é a diferenciação entre uma empresa eficaz e uma simples empresa.

7 REDUÇÃO DE CUSTOS

Os custos estão diretamente relacionados com os produtos. O conhecimento e análise das atividades da empresa são muito importantes para que se possa saber quais fatores influenciam e contribuem na formação dos custos. A partir desse ponto, pode-se obter maior visibilidade dos custos efetivos, o que ajudará nos esforços para uma possível redução de custos.

Drucker (1998) considera que a única maneira verdadeiramente eficaz para cortar custos é eliminar por inteiro uma atividade. Tentar reduzir custos raramente é eficaz. É inútil querer fazer por menos dinheiro aquilo que não deveria ser feito.

Exemplos de área de resultados que merecem prioridade, segundo Drucker (1998, p.126-127):

- Os arrimos de amanhã e os dorminhocos.
- Os esforços de desenvolvimento necessários para substituir o arrimo de amanhã depois de amanhã.
- Conhecimentos novos e importantes e novos canais de distribuição.
- Cortes em altos custos de apoio e de policiamento e em desperdício na estrutura de custos.

Geralmente, as empresas adotam um sistema de redução de custos a eventos específicos, isso é visto mais como um programa emergencial do que um princípio operacional que conseguirá render resultados satisfatórios nos lucros das empresas, os quais podem levá-la a obter uma performance diferenciada em relação à concorrência e a uma estratégia de crescimento futuro. O foco da redução de custos deve ser nas áreas de grande fluxo financeiro, para melhoria de serviços prestados aos clientes, obtendo diferenciação com a concorrência.

Os custos necessitam ser muito bem controlados e revisados periodicamente. Uma estratégia de redução de custos deve ser adotada somente com uma prévia definição de crescimento ou meta, sob pena de atingir diretamente a gama de produtos da empresa ou de serviços obtidos e contratados no atendimento de sua infra-estrutura. Muitas áreas em que se pretende aplicar um sistema de redução de custos requer investimento inicial, como também, o tempo de retorno do investimento programado antecipadamente.

A redução de custos tange a melhorar as práticas, introduzindo tecnologia, eliminando desperdícios e duplicidades, aumentando a eficiência e otimizando serviços, e outros. Essas práticas devem ser focadas por todos aqueles que têm envolvimento direto com as tomadas de decisões, compras e contratações na empresa, com metas estabelecidas e baseadas nos setores que poderão levar a um maior aumento de rentabilidade.

No acompanhamento dos custos, faz-se necessário visualizar a previsão de custos mês a mês, a realização (quanto foi efetivamente gasto no mês), o realizado no ano anterior (ou anos anteriores), ou seja, o histórico e a visualização de um *benchmark* – uma referência mundial, valores de uma empresa do mesmo gênero que seja excelência na redução e controle de custos. Numa mesma empresa, pode-se fazer comparação de custos de uma área para outra, mostrando qual área está sendo mais eficaz na redução e/ou eliminação de custos, aumentando sua competitividade. Repassar informações eficazes é de grande importância.

Conforme Hansen (2001, p.61) coloca, “custos são incorridos para produzir benefícios futuros”. Numa empresa rentável, benefícios futuros normalmente significam receitas. Os custos que são usados na produção de receitas são ditos expirados. Custos expirados são chamados de

despesas. Sempre há mais um custo a reduzir. Redução de custos é um esforço ininterrupto. Transforme-o numa competência da empresa e o crescimento não tardará a aparecer.

8 CUIDADOS PARA MANUTENÇÃO DA QUALIDADE E SEGURANÇA QUANDO SE REDUZ CUSTOS

É relevante que exista o envolvimento de todas as áreas da empresa no processo de redução de custos. Possivelmente, um processo de tamanha importância, conduzido por uma única pessoa, venha apresentar, em algum momento, determinada falha que pode ser a falta de divulgação para áreas que terão a função de controlar o processo e os custos, a priorização de uma atividade ou até mesmo deixar um setor de fora, sem que seja contemplado no processo, gerando atritos ou desconforto.

Muitos processos de redução de custos geram desconfiança de que a diminuição trará perda de qualidade, podendo fazer com que o fornecedor, principalmente na área de serviços, crie novos serviços ou problemas, para compensar as possíveis perdas no processo de redução de custos com esse cliente. É nesse momento que entra a necessidade de envolvimento de várias áreas, criando transparência e segurança.

Do mesmo modo, no citado acima, a preocupação existe no que se refere a diminuir a segurança. Essa preocupação é maior na área de serviços, pois diz respeito à segurança das pessoas envolvidas na atividade, bem como nos futuros usuários. Em nenhum momento do processo de redução de custos, deve-se perder qualidade, sob pena de colocar em questão a própria existência de uma atividade ou até mesmo da empresa.

As empresas que conseguem o envolvimento e comprometimento de todas as áreas interessadas, o aval da diretoria e o apoio principalmente dos fornecedores, terão grande sucesso no processo, mantendo a categoria e segurança, sem perda de qualidade dos serviços e produtos recebidos. Se em algum momento houver perda de qualidade ou diminuição da segurança, deve-se avaliar melhor o fornecedor, o produto e a atividade, fazendo as adequações ou substituições necessárias.

9 CONCLUSÃO

No desenvolvimento desse artigo, em nenhum momento nos preocupamos em entrar na área de sistemas de custos, métodos de alocação de custos ou formação de centros de custos. O objetivo principal foi alertar para a necessidade, cada dia mais forte, das empresas possuírem em seus quadros pessoas, profissionais qualificados para fazer as mesmas coisas gastando menos, com os mesmos recursos, sabendo administrá-los.

A estratégia de trabalhar custos numa empresa, por si só, não é muito significativa, porém, seus resultados devem gerar informações gerenciais de modo a orientar as tomadas de decisões estratégicas de ação, controle e avaliação de desempenho para alcançar metas e eficiência nos resultados. Os custos de serviços de infra-estrutura constituem parte significativa do total dos custos para muitas empresas e o seu controle tende a trazer vantagens importantes.

É essencial que esteja claro que muitos custos são inerentes à atividade da empresa e outros não, sendo que alguns podem afetar diretamente no produto por ela ofertado. Nem todos os custos poderão ser reduzidos. Saber gerir informações e analisar os recursos disponíveis,

avaliar o que está sendo feito por outras empresas, sejam elas concorrentes ou não, passa a fazer parte do dia a dia de todos envolvidos nesse processo.

10 BIBLIOGRAFIA

ARAÚJO, Igor Mateus de; SANTOS, Crisluci Karina Souza. Planejamento e Organização da Manutenção. Apostila Virtual. Disponível em: <<http://www.caee.ufrn.br/manut/cap05.htm>>. Acesso em: 25 ago. 2003.

CHRISTOPHER, Martin. **Logística e Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos**. São Paulo: Pioneira, 1997.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administrando Para Obter Resultados**. São Paulo: Pioneira, 1998.

GRÄBNER, Selia. **Polígrafo disciplina de gestão estratégica de custos**. Curso de Pós-Graduação em Controladoria, UFSM.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.

HARBICH, Ricco. **Gestão Econômica Financeira na Empresa Varejista**. Porto Alegre: 1982.

KRIGER, Joel Szmelsztayn. **Implementação e Gestão de Custos em Empresas de Distribuição**. Dissertação (Mestrado Profissionalizante em Engenharia). UFRGS, 2002.

LEONE, Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos: Conceitos, Sistemas e Implementação**. São Paulo: Atlas, 2000.

WERNECK, Sérgio; MINGUEZ, Ricardo. Redução de Custos e Vantagem Competitiva. Disponível em: <http://www.academiacorporativa.com.br/Noticia_13012003.htm>. Acesso em: 25 ago. 2003.