



ISSN: 1696-8352 - BRASIL – AGOSTO 2017

ANÁLISE DE CUSTO E PREÇO DE VENDA EM UMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Ana Carolina Fritsch Zart¹
Jocias Maier Zanatta²

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Ana Carolina Fritsch Zart y Jocias Maier Zanatta (2017): Análise de custo e preço de venda em uma distribuidora de produtos alimentícios”, Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, Brasil, (agosto 2017). En línea:

<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/17/distribuidora-alimentos-brasil.html>

RESUMO:

Em um cenário competitivo, dinâmico e de incertezas em que as empresas estão inseridas torna-se fundamental o controle de custos e a precificação dos produtos. O presente estudo teve como objetivo identificar o melhor método de precificação para uma distribuidora de alimentos. A pesquisa teve a seguinte problemática: Levando em consideração o método baseado no custo, o método baseado na concorrência e o método baseado na demanda, qual o de maior relevância para uma distribuidora de alimentos? Para tanto optou-se pelo seguinte caminho metodológico: em relação a abordagem como dedutivo, qualitativo e quantitativo; como procedimentos teve-se pesquisa descritiva e estudo de caso; para a coleta de dados utilizou-se de observação, entrevista e pesquisa documental, e, para a análise dos dados optou-se pela análise de conteúdo e *software excel*®. No decorrer da pesquisa, a elaboração de uma planilha eletrônica para a gestão de custos foi fundamental para atingir os objetivos propostos no estudo. Conclui-se com o estudo que o método de precificação baseado no custo e o método de precificação baseado na demanda são os mais relevantes para a empresa em questão.

Palavras-Chave: Custo, Preço de venda, Método de precificação, Preço de venda, Distribuidora de produtos alimentícios.

ANÁLISIS DE COSTO Y PRECIO DE VENTA EN UNA DISTRIBUIDORA DE PRODUCTOS ALIMENTICIOS

RESUMEN:

En un escenario competitivo, dinámico y de incertidumbres en que las empresas están insertas se vuelve fundamental el control de costos y la fijación de precios de los productos. El presente estudio tuvo como objetivo identificar el mejor método de fijación de precios para una distribuidora de alimentos. La investigación tuvo la siguiente problemática: Tomando en consideración el método basado en el costo, el método basado en la competencia y el método basado en la demanda, cuál es el de mayor relevancia para una distribuidora de alimentos? Para ello se optó por el siguiente camino metodológico: en relación al enfoque como deductivo, cualitativo y cuantitativo; Como procedimientos se tuvo una investigación descriptiva y estudio de caso; Para la recolección de datos se utilizó de observación, entrevista e investigación documental, y para el análisis de los datos se optó por el análisis de contenido y *software excel*®. En el transcurso de la investigación, la elaboración de una hoja de cálculo para la gestión de costos fue fundamental para alcanzar los objetivos propuestos en el estudio. Se concluye con el estudio que el método de fijación de precios basado en el costo y el método de fijación de precios basado en la demanda son los más relevantes para la empresa en cuestión.

Palabras clave: Costo, Precio de venta, Método de precios, Precio de venta, Distribuidor de productos alimenticios.

ANALYSIS OF COST AND PRICE OF SALE IN A DISTRIBUTOR OF FOOD PRODUCTS

ABSTRACT

In a competitive, dynamic and uncertain scenario in which companies are inserted, cost control and pricing of products is fundamental. The present study aimed to identify the best pricing method for a food distributor. The research had the following problematic: Taking into account the method based on the cost, the method based on the competition and the method based on

¹ MBA em Gestão Empresarial e Bacharel em Administração pela Sociedade Educacional Três de Maio (SETREM) – E-mail: aninhacarolinafritsch@hotmail.com

² Mestre em Desenvolvimento pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul (UNIJUI), MBA em Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria e Bacharel em Administração pela Sociedade Educacional Três de Maio (SETREM) – Professor da Sociedade Educacional Três de Maio (SETREM) – E-mail: josk85@hotmail.com

the demand, which of the greater relevance for a food distributor? For this, we chose the following methodological path: in relation to the approach as deductive, qualitative and quantitative; As procedures had been descriptive research and case study; For data collection, observation, interview and documentary research were used, and data analysis and excel software were used for data analysis. In the course of the research, the elaboration of a spreadsheet for the management of costs was fundamental to reach the objectives proposed in the study. It is concluded with the study that the cost-based pricing method and the demand-based pricing method are the most relevant for the company in question.

Keywords: Cost, Sales price, Pricing method, Selling price, Food products distributor.

1 INTRODUÇÃO

As organizações estão inseridas em um ambiente competitivo, dinâmico e de incertezas. Neste contexto, torna-se essencial tomar decisões tendo como base critérios claros e objetivos, principalmente no que tange a análise de custo e preço de venda. O presente estudo teve como objetivo identificar o melhor método de precificação para uma distribuidora de alimentos, que foi realizado em grande parte com a criação de uma planilha eletrônica para a gestão de custos.

O estudo buscou ainda elucidar a seguinte questão: Levando em consideração o método baseado no custo, o método baseado na concorrência e o método baseado na demanda, qual o de maior relevância para uma distribuidora de alimentos? Para atingir o objetivo proposto e responder a questão problema, seguiu-se os seguintes objetivos específicos: descrever e identificar empresa, levantar preço de aquisição dos produtos revendidos, apresentar as entradas e saídas da empresa, apurar custos fixos, custos variáveis, despesas fixas e despesas variáveis, desenvolver planilha para o estudo dos custos, identificar a sazonalidade do produto, e propor método de precificação para a empresa.

Para tanto, o estudo está estruturado em cinco sessões, iniciou-se por uma breve introdução, na sequência apresentou-se o caminho metodológico, na terceira sessão foi descrito o referencial teórico com os seguintes temas: gestão de custos, sistemas de custeio, margem de contribuição, preço de venda, precificação, métodos de custeio e *mark up*. Na quarta sessão foi apresentado a análise e discussão dos resultados, e por fim, a conclusão do estudo.

2 METODOLOGIA

Segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 221) a especificação da metodologia da pesquisa é a que abrange o maior número de itens, pois responde, a um só tempo, às questões “como?”, “com quê?”, “onde?”, “quanto?”. Neste sentido, o estudo dos métodos busca compreender a investigação científica e ultrapassar o senso comum (MINAYO, 2008; PEREIRA, 2012).

O presente estudo caracterizou-se em relação a abordagem como dedutivo, qualitativo e quantitativo; como procedimentos teve-se pesquisa descritiva e estudo de caso; para a coleta de dados utilizou-se de observação, entrevista e pesquisa documental, e, para a análise dos dados optou-se pela análise de conteúdo e *software excel*®.

Foi caracterizada a abordagem dedutiva a partir da pesquisa bibliográfica realizada para dar fundamento à pesquisa. O estudo parte das referências bibliográficas existentes, onde, o pesquisador necessita dominar a temática para depois dar sequência a pesquisa, para que as conclusões do estudo sejam condizentes com a realidade apresentada. A abordagem qualitativa foi utilizada para descrever a empresa objeto do estudo e analisar os dados coletados, já a abordagem quantitativa foi necessária para a tabulação dos dados numéricos e definição do melhor método de precificação.

A pesquisa descritiva foi utilizada neste estudo no levantamento de dados coletados na empresa e descrição das variáveis que impactam nestes processos, com o objetivo de subsidiar as análises do presente estudo. Já o estudo de caso é devido ao objeto da pesquisa ser uma única organização, não permitindo as conclusões serem generalizadas a todas as empresas do segmento.

Em relação a coleta de dados, utilizou-se da técnica da observação, para verificar o funcionamento prático da organização objeto do estudo; foi realizado entrevista, não estruturada, com o proprietário da empresa, afim de levantar dados históricos da empresa e a forma de gestão do negócio; e pesquisa documental nas planilhas de controle de custos da empresa. Para a análise dos dados utilizou-se da análise de conteúdo para transcrever e avaliar a entrevista, e *software excel*® para a tabulação dos dados e simulação da melhor forma de precificação.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são apresentados os conceitos e teorias que foram estudados e revisados para subsidiar a compreensão do pesquisador para realizar o trabalho. São eles: gestão de custos,

sistemas de custeio, margem de contribuição, preço de venda, precificação, métodos de custeio e *mark up*.

3.1 Gestão de custos

Segundo Bacic *et al.* (2011), não é só uma necessidade contábil a administração dos custos, pois a empresa que não conhece os custos, toma decisões de forma intuitiva. As decisões sobre o preço dos produtos, nível de descontos, eliminação de produtos que apresentam prejuízos, terceirização de atividades, aquisição de novos equipamentos, mudanças no processo de fabricação, entre outros, são tomadas sem que se tenham as informações necessárias.

De acordo com Merlone (2012), administrar custos é:

[...]uma das atividades de maior importância a que um empresário pode recorrer para potencializar a receita de seu negócio, pois em um mercado capitalista onde o objetivo maior é a geração de renda e lucro, evitar gastos desnecessários ajuda muito no orçamento por possuir boa representatividade no resultado final já que a somatória de tudo que pode ser evitado em termos de gastos e redução de custos significa economia e que não há necessidade do dispêndio desnecessário de recursos já que não adianta ganhar muito se gastar bastante". (MERLONE, 2012, p.01).

Desta forma, Resnik (1990) afirma que se uma determinada empresa, não consegue entender seus custos, pode promover produtos, serviços ou até investir em projetos não lucrativos, o que pode trazer grandes consequências para a empresa. Diante disso, a empresa pode adotar estratégias sem ter as informações adequadas.

Guimarães Neto (2008) complementa que a ferramenta de análise de custos auxilia na tomada de decisões, e se torna indispensável na execução das tarefas gerenciais, como a formação de preços, otimização da produção, valorização do estoque, entre outras.

Os estudos dos custos possibilitam ao tomador de decisão identificar com precisão o seu cenário e a verdadeira realidade de sua empresa. É capaz de apontar certamente os pontos deficitários que precisam ser melhores trabalhados. A gestão hoje já não deve ser feita por rumo ou muito menos ficar satisfeita com lucros, simplesmente por lucrar. (CAMPOS, 2012, p.01).

Para se ter um sistema de custos adequado as suas necessidades, as empresas têm à disposição várias ferramentas, sendo que nas pequenas empresas, este sistema não necessita da mesma complexidade como os sistemas de empresas de grande porte (BACIC *et al.*, 2011).

3.1.1 Conceito de gastos

Entende-se por gastos: o sacrifício financeiro arcado por uma organização para a obtenção de um produto ou serviço, representado pela entrega ou promessa de entrega de dinheiro ou outro ativo qualquer (GUIMARÃES NETO, 2008). De acordo com Guimarães Neto (2008), o conceito se aplica a qualquer serviço ou bem recebido pela organização, cita como exemplos, a compra de insumos, dispêndios com telefone, energia, mão de obra, compra de imobilizados como móveis, veículos, terrenos.

Afirma ainda que não importa a área em que o gasto foi efetuado, pode ser na área da fábrica, na área comercial ou na área administrativa, o importante é a sua classificação, que depende da importância do gasto na produção ou no produto ou serviço, que vai se dar entre custos ou despesas. Alguns podem ser classificados como investimento, e são transferidos para despesas ou custos à medida que são utilizados ou consumidos.

Bornia (2002) conceitua gastos como o valor pago pelos insumos que a empresa adquiriu, não importando se já foram consumidos ou não. Leone (2000) conceitua o gasto como um compromisso que a empresa assume quando adquire serviços ou bens, que resultam em variações patrimoniais.

Segundo Martins (1998), os gastos ocorrem de compras de serviços ou produtos, que geram um sacrifício financeiro, ou seja um desembolso, cujo é simbolizado pela transferência ou compromisso de transferir ativos, geralmente dinheiro.

Oliveira (2008) cita alguns exemplos de gastos: gastos com a compra de matérias-primas, gastos com mão-de-obra, tanto na produção como na distribuição, gastos com honorários da diretoria, gastos na compra de um imobilizado, entre outros. Neste sentido, configura-se o gasto no momento em que se estabelece o reconhecimento contábil dessas saídas.

3.1.2 Conceito de despesas

O conceito de despesas segundo Bornia (2002) é o montante dos insumos que são consumidos enquanto a empresa funciona, e não são identificados com a produção. Elas se diferem os custos de produção, pois estão associadas com a administração geral da organização, e podem se dividir em administrativas, comerciais e financeiras.

Despesa é o gasto da empresa não relacionado com a produção de bens e serviços, ou seja, despendido em outras áreas da organização: comercial ou administrativa. Dentre esses gastos, podemos citar os honorários da diretoria, o pagamento de salários, encargos sociais, energia elétrica, gás, água e outras contas das diversas áreas da organização, excetuando-se a área fabril (produção). A despesa é o sacrifício na obtenção de receitas e não na produção de bens e serviços. (GUIMARÃES NETO, 2008, p.10)

Quanto à divisão das despesas em comercial ou administrativas:

Administrar (Despesas Administrativas): são os gastos incorridos nos diversos departamentos administrativos, entre eles: Recursos Humanos, Finanças, Contabilidade, Processamento de Dados. Realizar a Receita (Despesas de Vendas ou Despesas Comerciais): são os gastos incorridos nos departamentos de vendas, marketing e outros pelos quais as empresas se relacionam com seus clientes atuais e potenciais. (BACIC, *et al.* p.14 2011).

Segundo De Paula (2013), as despesas são consideradas gastos que estão relacionados as ações de administração. O autor cita exemplos como área de marketing, comercial, financeiro e desenvolvimento de produtos. Desta forma a empresa precisa destes gastos para se manter em funcionamento, mesmo que não fazem contribuição direta para gerar novos produtos ou serviços que são comercializados.

De Paula (2013) também conceitua duas definições para as despesas, são elas: despesas fixas e despesas variáveis. O autor descreve a despesa fixa como um gasto que não possui variação conforme o volume de vendas ou de produção, ou seja, não oscila conforme a demanda, e as despesas variáveis como gastos que variam de acordo com o volume do que é vendido ou produzido.

3.1.3 Conceito de investimento

Segundo Bornia (2002, p. 41) investimento é o valor dos insumos adquiridos pela empresa não utilizados no período, mas que poderão ser empregados em períodos futuros. Entende-se por conceito de investimento:

[...] o gasto ativado em virtude de benefícios atribuíveis a períodos futuros ou que têm vida útil superior a um ano. Exemplo de investimento é o caso dos itens que são estocados (ativados) para serem posteriormente baixados em virtude de sua venda, seu consumo, depreciação ou amortização. A compra de bens imóveis (terrenos, edifícios), aplicações financeiras, compra de ações de outras empresas são gastos classificados como investimentos. (GUIMARÃES NETO, 2008, p.10)

Segundo Bacic *et al.* (2011) afirma que os investimentos são gastos do presente que serão consumidos futuramente, isso pode ocorrer tanto na área da produção, como na administração ou área comercial da empresa. Porém quando a empresa adquirir insumos para consumo imediato, não caracteriza investimento e sim um custo.

Atividades relacionadas com a obtenção de bens utilizados para produção se denominam investimento (...) com os recursos oriundos dos investimentos, a empresa vai prestar serviços para seus clientes e pagar suas despesas operacionais (salários dos funcionários, manutenção dos computadores, impostos prediais, etc.). Estas atividades estão vinculadas à operação da empresa. (SILVA, 2007, p.15)

Segundo Giralidelli (2009) os investimentos são gastos que acrescentam a riqueza da entidade. É muito fácil confundir investimentos com despesas. Uma reforma de um prédio/edificação, se for somente para manter o que já existia, é uma despesa com manutenção, contudo se for aumentar a área útil ou aumentar o patrimônio da empresa, então é um investimento.

3.1.4 Conceito de desembolso

Segundo Guimarães Neto (2008) o desembolso consiste no pagamento de um bem ou serviço, que não depende de quando o produto ou serviço será consumido ou utilizado.

Não podemos confundir o desembolso com custo, despesa ou investimento, pois este é a entrega de dinheiro ou outro ativo, antes, no momento ou após a entrada deste na organização, portanto defasada ou não do gasto. Não é necessário o pagamento formal dos gastos para o mesmo ser considerado um desembolso. Esse desembolso pode ser feito com outro tipo de pagamento, por exemplo, com outro bem, conhecido como troca. O fato de não ter havido a entrega de dinheiro para pagamento do gasto não quer dizer que não houve desembolso, pois seria o mesmo que ao invés de fazer a troca, a empresa vendesse o seu bem e pagasse o gasto que adquiriu. (GUIMARÃES NETO 2008, p.10).

Define-se o conceito de desembolso como o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto. (MARTINS, 2003)

Giraldelli (2009) define o desembolso como um momento, ou seja, é o instante em que a saída do caixa acontece para cumprir um gasto. Este desembolso acontece, anteriormente ao gasto, durante o gasto ou até depois do gasto.

3.1.5 Conceito de perda

Segundo Giraldelli (2009) a perda pode ser definida como um gasto sem intenção, o qual a empresa não tem controle. O autor cita como exemplo de perda os incêndios, os roubos, estoques vencidos ou obsoletos, entre outros.

A perda é involuntária e anormal. Neste item podemos citar o gasto com mão-de-obra em período de greve ou o material que se deteriora no estoque da organização, ou ainda, os produtos perdidos (estragados) em virtude de um vendaval ou coisa parecida. Não é um sacrifício feito com a intenção de obtenção de receita como a despesa, nem tão pouco para a produção de bens ou serviços como o custo. (GUIMARÃES NETO, 2008, p.11)

Martins (2003) afirma que não se confunde com despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade, que não caracteriza-se como um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita, ou seja, são os acontecimentos que o administrador não pode prever. Segundo Borna (2002), as perdas não devem ser inseridas no custo dos serviços ou produtos, o que provoca um gasto sem necessidade. Neste contexto, Dutra (2003) ressalta que produtos ou matérias primas dispersas acidentalmente, não devem ser considerados custo e sim perda.

3.1.6 Conceito de custos

Segundo Bacic *et al.* (2011), os custos correspondem aos gastos incorridos para se obter um bem ou realizar um serviço. De acordo com Silva e Lins (2010) custos são recursos consumidos no processo de produção de um bem ou serviço onde se espera que tragam benefícios atuais ou futuros para a entidade após a conclusão e venda do produto ou serviço.

O autor Oliveira (2008) exemplifica os custos:

“(...) a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou um investimento, e assim ficou durante o tempo de sua Estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda. A energia elétrica utilizada na fabricação de um item qualquer é gasto (na hora de sua utilização) que passa imediatamente para custo, sem transmitir pela fase de investimento. A máquina provocou um gasto em sua entrada, tornado investimento e parceladamente transformado em custo, à medida que é utilizada no processo de produção de utilidades”. (OLIVEIRA, 2008, p.01).

Segundo Borna (2002) os custos estão referidos aos valores dos insumos utilizados para fabricar a linha de produtos da empresa. O autor ainda cita como exemplos, as matérias primas, o capital humano, a energia, as máquinas, utensílios e equipamentos entre outros.

Para Cardoso Neto (1982, p.21), os custos “representam aquela porção do preço de aquisição de produtos, bens de serviços, que foi diferida, ou seja, que ainda não foi utilizada para a realização de rendas. Exemplo: apropriação da mão-de-obra direta”.

3.1.6.1 Custos diretos e indiretos

Segundo Martins (2003, p.32), os custos diretos são apropriados diretamente ao produto, desde que haja uma medida para o consumo, como exemplo o autor cita os quilogramas de materiais que foram consumidos, embalagens que foram utilizadas, horas de mão-de-obra realizadas e até a quantidade de força que foi consumida.

Ainda de acordo com Martins (2003, p.32), os custos indiretos, não dispõe de uma medida, e são alocados de forma incerta. Com relação aos produtos o autor cita como custos indiretos o aluguel, a supervisão, as chefias, entre outros).

Custos Diretos e Indiretos dizem respeito ao relacionamento entre o custo e o produto feito: os primeiros são fácil, objetiva e diretamente apropriáveis ao produto feito, e os Indiretos precisam de esquemas especiais para a alocação, tais como bases de rateio, estimativas etc. (MARTINS, 1990, p.50)

Bacic *et al.* (2011), exemplificam os custos diretos, como sendo quando a matéria-prima tem sua quantidade identificada em cada produto e tem o custo adicionado diretamente ao mesmo.

Custo direto é aquele facilmente identificado no produto. Não necessita de critérios de rateios. Exemplos: matéria-prima, Embalagem, Mão-de-obra direta etc. Custo indireto é aquele não identificado no produto. Necessita de critério de rateios para a alocação. Exemplos: Depreciação, Mão-de-obra indireta, seguros, aluguel etc. (CARDOSO NETO, 1982, p. 23).

Segundo Wernke (2000), os custos indiretos não são adequados às unidades dos produtos por si só, e necessitam de rateios. Estes rateios trazem as deficiências e os percalços dos sistemas de custos, devido aos muitos critérios subsistentes.

3.1.6.2 Custos fixos e variáveis

De acordo com Bacic *et al.* (2011), existem alguns custos que não variam, mesmo que o volume de atividades oscilar, dentro de alguns limites, estes são considerados os custos fixos. Como exemplo, cita-se o “aluguel”.

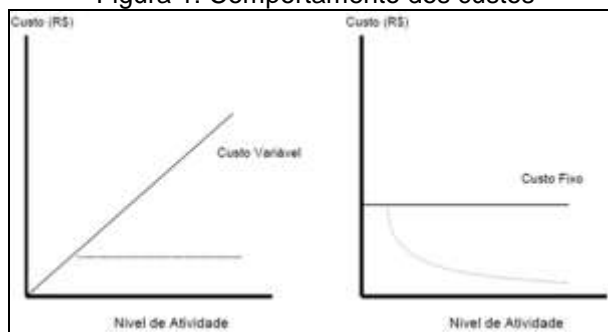
No entanto, alguns custos acompanham a oscilação das atividades, como exemplo, os autores citam a matéria prima em uma indústria, às mercadorias em uma empresa comercial, e a mão-de-obra em uma empresa que presta serviços.

Segundo Cardoso Neto (1982) custo variável depende da quantidade produzida. Exemplos: combustível, matéria-prima, mão-de-obra direta, entre outros. O custo fixo independe da quantidade produzida. Exemplos: aluguel, depreciação, mão-de-obra indireta, entre outros. Conceitua-se custos variáveis e custos fixos como sendo:

Os custos variáveis estão substancialmente relacionados com a quantidade produzida, isto é, crescem ou diminuem com o aumento ou redução do nível de atividade da empresa. Os custos fixos, em contraste, são os que independem do nível de atividade da empresa, ou seja, não têm variações se alterado o volume produzido. (WERNKE, 2000, p. 13).

Bacic *et al.* (2011), nos traz uma imagem gráfica demonstrando o custo em relação ao nível de atividade, que no caso é a variação do volume da produção. A Figura 1 apresenta o comportamento dos custos.

Figura 1: Comportamento dos custos



Fonte: Bacic et al. (2011, p. 15)

3.1.6.2 Custos semifixos e semi variáveis

Neto (1982) argumenta que o custo sem variável ou semifixo varia com o nível de atividade, porém não direta e proporcionalmente. Exemplos: luz, força, e em certos casos o próprio combustível. Rabelo e Rosa (2014), definem que os custos semifixos aumentam com o aumento da produção, e que após se ajustarem, tornam-se custos fixos novamente.

Os autores ainda citam como exemplo uma organização que com o aumento da produção necessita contratar um novo colaborador, cujo fato vai aumentar o custo deste departamento, porém após a contratação, mesmo que a produção aumente até certo limite, a empresa não vai precisar contratar mais um funcionário, até onde o anterior suprir, voltando a se tornar um custo fixo.

São aqueles que permanecem constantes dentro de certos intervalos, alterando-se em degraus até atingir um novo patamar de atividade. Exemplo: o valor relativo aos salários dos supervisores de produção permanecem os mesmos (fixos) até a contratação de um novo supervisor para trabalhar em conjunto com os demais. No período da contratação, o custo com salários de supervisores aumentou (variável), mas a partir daí passa novamente a se manter fixos. (WERNKE, 2004, p.15)

De acordo com Rabelo e Rosa (2014), os custos semi variáveis são os que contem valor em parte variável e em parte fixo, ou seja, se comporta como custo fixo até certo limite e depois disso tem comportamento variável. Os autores citam como exemplo a conta de luz, onde a empresa paga uma parcela fixa por mais que não tenha consumido, e depois de consumida a energia, a conta de luz vai variar de acordo com o consumo.

São aqueles que variam em função do volume de produção ou de venda, mas não exatamente nas mesmas proporções. Tais custos têm uma parcela fixa a partir da qual passam a ser variáveis. Por exemplo: a energia elétrica possui uma taxa mínima (fixa) e outra parte é cobrada em função do consumo efetivo (variável). (WERNKE, 2004, p.15)

3.2 Sistemas de custeio

Cherman (2002, p. 50), define sistema de custeio como “o modo em que os custos serão atribuídos aos produtos”. De acordo com Cogan (1999), os gestores têm o desafio de determinar custos aos produtos e aos serviços, bem como se esforçar para reduzir estes custos e tomar a melhor decisão para a competitividade da empresa.

3.2.1 Custeio por absorção

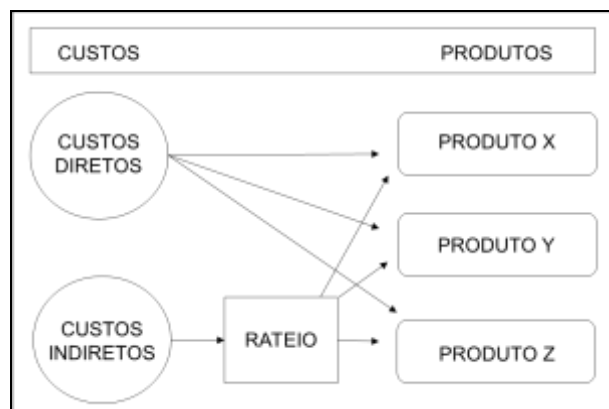
De acordo com Padoveze (2000), o método de custeio por absorção, vem sendo mais utilizado não só pelas necessidades da administração das empresas mas, principalmente pelos critérios de inventários.

Martins (2003, p.24), define que o sistema “Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.”.

[...] O custeio por absorção atribui todos os custos de manufatura, materiais diretos, mão-de-obra direta, CIF variáveis e uma parte dos CIF fixos para cada unidade de produto. Dessa maneira, cada unidade de produto absorve alguns dos CIF fixos da fábrica além dos custos variáveis incorridos para manufaturá-los. Quando uma unidade de produto é completada, ela leva esses custos com ela para o estoque. (HANSEN e MOWEN, 2001, p. 665)

Segundo Dutra (2003), o custeio mais utilizado é o custeio por absorção integral, pois abrange os custos de operação fixos e variáveis, direto e indiretos e estes são alocados conforme legislação vigente. A Figura 2 ilustra a alocação dos custos diretos e indiretos pelo sistema de absorção, onde os custos diretos são alocados aos produtos conforme sua utilização e os custos indiretos são rateados e após são distribuídos aos produtos.

Figura 2: Custeio por absorção



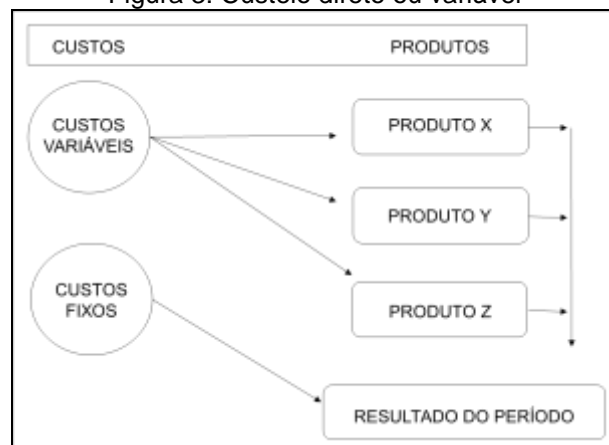
Fonte: Adaptado de Bornia et al. (1995).

3.2.2 Custeio direto ou variável

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997) no custeio direto ou variável, os custos fixos não são incluídos como custos inventariáveis, desta forma são classificados como custos do período. Martins (2003), define que só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, e para os estoques só vão os custos variáveis.

Segundo Bornia (2002) na produção, para classificar os custos, determina-se a variável que aloca ao produto somente os custos variáveis. Desta forma, os custos considerados fixos são alocados como custos do período. Portanto, percebe-se que este método auxilia as decisões de curto prazo, onde os custos fixos se tornam não relevantes. A Figura 3 apresenta o sistema de custeio direto ou variável, onde os custos variáveis são introduzidos aos produtos e os custos fixos são somente considerados no resultado do período.

Figura 3: Custeio direto ou variável



Fonte: Adaptado de Bornia et al. (1995).

3.2.3 Custeio baseado em atividade (ABC)

Segundo Martins (2003), o custeio conhecido como ABC (*Activity Based Costing*), se trata de um método que tem como objetivo a redução das distorções aos custos indiretos que podem ocorrer pelo rateio arbitrário. O autor salienta que as distorções dependem de dois fatores: a proporção de custos indiretos no total e a diversificação das linhas de produtos.

De acordo com Martins (2003), custeio baseado em atividade, restringe-se a uma limitação do conceito de atividade no contexto de cada departamento. É uma visão exclusivamente funcional e de custeio de produtos.

O sistema de custos ABC (*Activity Based Costing*) surgiu diante da necessidade crescente de uma apuração de custos dos produtos mais transparentes que evidenciasse o consumo dos insumos diretos e indiretos com a finalidade de ter uma formação de preço compatível com os preços vigentes num ambiente de alta competitividade. (SILVESTRE, 2002, p. 59).

Martins (2003), deixa clara a importância da departamentalização, e acrescenta que em um departamento são executadas atividades homogêneas. Assim, o primeiro passo, para o custeio ABC, é identificar as atividades relevantes dentro de cada departamento. A Figura 4 ilustra o sistema de custeio ABC.

Figura 4: Custeio ABC

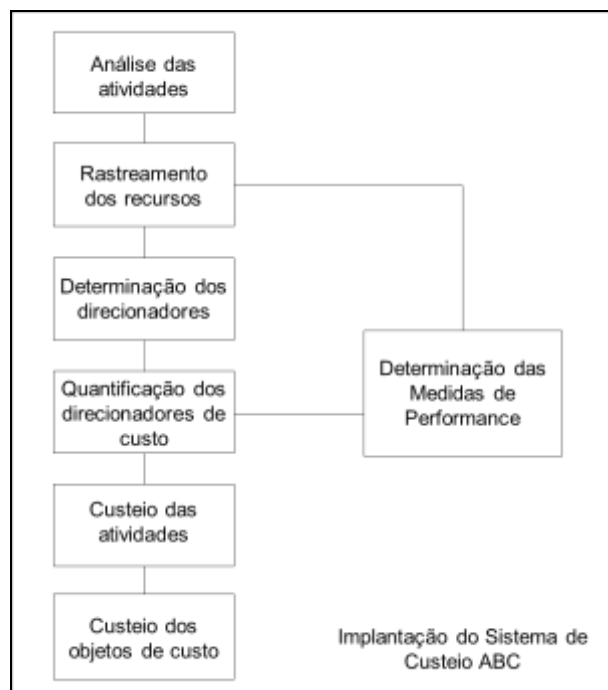


Fonte: Adaptado de Leone (1997).

Di Domenico (1994) define um método para implantação do método de custeio ABC:

- Primeiramente, identificam-se as atividades da produção e suporte da empresa, elaborando um fluxograma das atividades, onde indica os principais recursos que serão utilizados a cada etapa da produção. A partir desta divisão da empresa em atividades, a compreensão de como os recursos serão empregados se torna mais fácil.
- Detalhando as afinidades com informações técnicas de dados de produtividade, com relação à produção. Este detalhamento se dá em cada etapa da produção, determinando os recursos que serão consumidos para cada atividade.
- Detalhando as atividades para as áreas suporte como departamento de vendas e *marketing*, departamento de manutenção, etc., fazendo também, o levantamento dos recursos que serão utilizados.
- Determinando as direções dos custos, isto é, definindo primeiro e segundo níveis e critérios de cálculo para os mesmos. Definindo a causa geradora das atividades, buscando direcionadores comuns para cada processo, calculando o custo da atividade por objeto de custo.
- Determinando custo das atividades de alocação, seguindo método de decomposição de custos, rastreando os custos do livro razão da contabilidade da empresa.
- Determinando os custos dos produtos de alocação, depois de calcular todos os custos das atividades, são contabilizados aos produtos os custos de todas essas atividades que são realizadas na produção deste produto.
- Determinando os índices de verificação de desempenho das atividades, definindo os dados operacionais e financeiros, utilizados para tomada de decisão para melhorar as atividades da empresa. A Figura 5 apresenta as fases para a implantação do custeio abc:

Figura 5: Implantação de custeio ABC



Fonte: Adaptado de Di Domenico (1994).

3.3 Margem de contribuição

Segundo Wernke (2004) a margem de contribuição é o resultado entre a venda do produto, diminuindo os custos e despesas variáveis. Esse resultado é o montante que deve contribuir para o pagamento dos custos fixos e gerar o lucro da empresa.

A diferença entre preço de venda do produto e o custo variável associado a cada produto, isso representa a contribuição que cada unidade traz à empresa para cobrir os custos fixos e gerar lucro. Por meio da margem de contribuição, é possível analisar a viabilidade de produção de um produto. Se este índice for positivo, a produção daquele item é viável, caso seja nulo ou negativo, não traz benefícios à empresa. (FERREIRA, 2007, p.170).

De acordo com Crepaldi (2004), a análise da margem de contribuição é muito importante, pois auxilia o gestor nas decisões sobre expandir ou diminuir uma linha produtiva e auxilia na avaliação de alternativas para a produção. A margem de contribuição auxilia para o posicionamento estratégico e precificação dos produtos, bem como na avaliação de desempenho.

3.4 Preço de venda

Segundo Martins (2003) o preço de venda de um produto pode ser atribuído com base nos custos, no mercado ou na combinação dos dois. Wernke (2008) afirma que é comum observar companhias que não tem a menor noção da lucratividade proporcionada por seus produtos e serviços, bem como das suas necessidades para se atingir os respectivos equilíbrios operacionais".

Segundo Bruni e Famá (2011) um dos mais importantes aspectos financeiros de qualquer entidade consiste na fixação dos preços dos produtos e serviços comercializados.

Para administrar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto; porém essa informação por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa, etc.; e tudo isso depende também do tipo de mercado em que a empresa atua, que vai desde o monopólio ou do monopsonio até a concorrência perfeita, mercado de commodities, etc. (MARTINS, 2003, p. 218).

3.5 Métodos de precificação

São três os métodos de precificação utilizados segundo Crepaldi (2009, p. 325), " os métodos de fixação de preços são geralmente classificados com base em três critérios: o do custo, o da demanda e o da concorrência".

3.5.1 Método baseado no custo

Neste método, o cálculo da formação do preço é basicamente iniciado a partir do custo do produto, sendo este, o elemento fundamental, acrescido dos tributos e da margem que se deseja ganhar. Segundo Bruni e Famá (2002), a precificação baseada nos custos, é considerada simples, pois não há necessidade de preocupação com a demanda, trazendo a segurança de que os custos estarão inseridos no preço.

[...]a taxa de marcação, também conhecida como Mark-up, é um fator aplicado sobre o custo de compra de uma mercadoria (ou sobre o custo total unitário de um bem ou serviço) para a formação do preço de venda respectivo. No cálculo do Mark-up podem ser inseridos todos os fatores que se deseja cobrar no preço de venda, sob a forma de percentuais" (WERNKE, p. 152, 2005).

3.5.2 Método baseado na concorrência

Neste método não se leva em consideração nem a demanda e nem o custo, apenas se observa os concorrentes, e então toma-se a atitude que achar mais adequado, seguir os mesmos preços dos concorrentes ou praticar um preço paralelo acima ou abaixo.

De acordo com Bruni e Famá (2002), nesta abordagem os preços são definidos em preço de oferta ou preço de proposta, onde o preço de oferta é quando a empresa pratica preços acima ou abaixo dos preços cobrados pela concorrência, já o preço de proposta é quando a empresa define o seu preço a partir do que pensa de como os seus concorrentes praticarão os seus preços.

3.5.3 Método baseado na demanda

De acordo com Sartori (2004), neste método predominam as necessidades e interesses do consumidor, ou seja, não há grande preocupação com custos, ganhos ou competitividade. Quando há utilização de tal método, os custos podem permanecer, porém são ofertados para públicos diferentes, sendo pratica de preços diferenciada para cada segmento de mercado. Cada preço cobrado implica em diferentes demandas.

3.6 Mark up

O *mark up* é praticado normalmente pelo comércio e é uma atividade comum e simples de formação de preço que aplica um índice sobre o custo da unidade do produto para formar o preço. (WERNKE, 2004).

Pode-se verificar que o *mark up* não leva em consideração o fator mercado, desta forma, a organização deve estar vigilante sobre os seus concorrentes para que não perca operações lucrativas. (SOUZA; CLEMENTE, 2007)

Martins (2008, p.218), define que o *mark up* "é uma forma de calcular preços de dentro para fora, onde o ponto de partida é o custo(...) sobre esse custo agrega-se uma margem, denominada *mark up*". Ainda, Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.224), salienta que esse *mark up* deve cobrir todas as suas despesas bem como um valor satisfatório de lucro. Em relação ao método, Bruni e Famá (2010), dividem em dois tipos de *mark up*, ou seja, o *mark up* divisor e o *mark up* multiplicador, conforme apresenta-se na Figura 6.

Figura 6: *Mark up* divisor e *mark up* multiplicador

MARK-UP DIVISOR:	$1 - \text{Custo variável} = 1 - 0,4 = 0,6$
MARK-UP MULTIPLICADOR:	$\frac{\text{Preço de venda}}{\text{Custo Variável}} = \frac{100\%}{40\%} = 2,5$

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2010, p.281).

Percebe-se que o *mark up* divisor leva em conta um percentual que deve ser dividido para encontrar o custo do produto, já o *mark up* multiplicador baseia-se na multiplicação do custo pelo percentual encontrado para chegar ao preço de venda.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados da pesquisa, seguindo os objetivos específicos propostos, que são: descrever e identificar empresa, levantar preço de aquisição dos produtos revendidos, apresentar as entradas e saídas da empresa, apurar custos fixos, custos variáveis, despesas fixas e despesas variáveis, desenvolver planilha para o estudo dos custos, identificar a sazonalidade do produto, e propor método de precificação para a empresa.

4.1 Empresa objeto do estudo

A empresa objeto do estudo é uma distribuidora de alimentos localizada no interior do Estado do Rio Grande do Sul, e é especializada na venda e distribuição de pão de alho, atendendo mercados, bares, restaurantes e padarias. A linha de produtos conta com pão de alho tradicional, pão de alho com queijo, e pão de alho apimentado.

O custo de aquisição de qualquer produto da linha, é de R\$ 3,15 (três reais e quinze centavos) a unidade, e ambos são comercializados atualmente por R\$ 5,80 (cinco reais e oitenta centavos) a unidade.

4.2 Entradas e saídas da empresa

Na Tabela 1 estão representadas as entradas e saídas da empresa, o que possibilita visualizar quanto cada receita ou despesa representa no faturamento da empresa. A tabela foi estruturada a partir de planilhas do *software excel*®, onde foram mensuradas todas as entradas e saídas das atividades da empresa no período de um ano, e para manter o sigilo sobre os dados financeiros, são apresentados em percentual.

Tabela 1: Entradas e saídas da empresa

Entradas	
Venda	94,26%
Comissões	5,74%
Total de entradas	100,00%
Saídas	
Compra	51,19%
Despesa com transporte	1,04%
Encargos Sociais	3,95%
Juros	0,22%
Energia Elétrica	1,32%
Telefone	0,81%
Impostos	7,62%
Serviços de terceiros	0,32%
Despesas bancárias	1,67%
Manutenção	1,02%
Material de escritório	0,60%
Publicidade	1,46%
Frete	3,22%
Pró labore	6,73%
Outras despesas	1,51%
Total de despesas	82,68%
Resultado	17,32%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

4.3 Desenvolvimento de planilha eletrônica para apuração dos custos e precificação

Para auxiliar a empresa, foi desenvolvida uma planilha eletrônica utilizando o *software excel*®, para facilitar a organização dos dados e análise dos mesmos. Na primeira aba da planilha, está localizado o menu, onde encontra-se os seguintes ícones: Vendas, onde apresenta calendário com os dias do mês (ao clicar em algum dia aparece as vendas realizadas ou programadas); o ícone compras; o ícone de despesas; o ícone do relatório e, o ícone do estoque. A Figura 7 apresenta o menu inicial.

Figura 7: Menu principal da planilha



Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Após abrir a planilha pode-se clicar nas compras e fazer o lançamento das mesmas por produto, ajustando assim automaticamente o estoque, bem como, lançar os produtos que foram entregues de forma bonificada (trocas de produtos que venceram). A Figura 8 apresenta a aba compras.

Figura 8: Aba compras da planilha

Compras											
TRADICIONAL				Com Queijo				Apimentado			
Quantidade	Valor	Beneficio	Custo Médio	Quantidade	Valor	Beneficio	Custo Médio	Quantidade	Valor	Beneficio	Custo Médio
1				1				1			
2				2				2			
3				3				3			
4				4				4			
5				5				5			
6				6				6			
7				7				7			
8				8				8			
9				9				9			
10				10				10			
11				11				11			
12				12				12			
13				13				13			
14				14				14			
15				15				15			
16				16				16			
17				17				17			

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Concluído o lançamento das compras, se tem a opção de fazer o lançamento das vendas realizadas no período, que podem ser visualizadas diariamente, bem como as informações relativas aos produtos que foram trocados e bonificados para os clientes, e a forma de pagamento do cliente (à vista ou a prazo). A Figura 9 ilustra a aba vendas.

Figura 9: Aba vendas da planilha

Vendas					
Dia	Apost		Apost		Total
	Valor	Quantidade	Valor	Quantidade	
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
21					
22					
23					
24					
25					
26					
27					
28					
29					
30					

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

No ícone despesas devem ser lançadas todas as saídas de recursos financeiros da empresa no período, desta forma, auxiliando o gestor no processo de tomada de decisões. A Figura 10 apresenta a aba despesas.

Figura 10: Aba despesas da planilha

Menu	DESPESAS	VALOR	QUANTIDADE	Total
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				
14				
15				
16				
17				
18				
19				
20				
21				
22				
23				
24				
25				
26				
27				
28				
29				
30				

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Por fim, o empresário pode visualizar o relatório do período clicando no ícone relatório, onde estão descritas as vendas do mês, as compras, as despesas, gerando o resultado do mês. Na Figura 11 é possível exemplificar o relatório.

Figura 11: Aba relatório da planilha

Relatório Abril de 2017									
Vendas		Quantidade	Valor		À vista		À prazo		
		0	R\$ 0,00		0		0		
					#DIV/0!		#DIV/0!		
Tradicional	0	R\$ 0,00	#DIV/0!		Preço Médio				
Com Queijo	0	R\$ 0,00	#DIV/0!		Venda		#DIV/0!		
Apimentado	0	R\$ 0,00	#DIV/0!						
Compras		0	R\$ 0,00						
Tradicional	0	R\$ 0,00	#DIV/0!		Preço Médio				
Com Queijo	0	R\$ 0,00	#DIV/0!		Compra		#DIV/0!		
Apimentado	0	R\$ 0,00	#DIV/0!						
Em estoque		Despesas		R\$ 0,00					
0	Tradicional								
0	Com Queijo								
0	Apimentado								
Lucro		R\$ 0,00		#DIV/0!					

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

4.4 Sazonalidade do produto

O produto em estudo possui uma particularidade, a sazonalidade, sendo as vendas concentradas no período do verão, e menores números no inverno. Este aspecto torna ainda mais relevante a análise de custo e preço de venda, com o objetivo de manter a sustentabilidade da empresa. A Figura 12 apresenta a sazonalidade do produto, levando em consideração o número de caixas do produto vendidas.

Figura 12: Sazonalidade do produto



Fonte: Dados da pesquisa (2017)

4.5 Método de precificação baseado no custo

Na Tabela 2, é apresentado o custo do produto e o preço de venda praticado (precificação baseado no custo). Desta forma, tem-se o valor unitário de compra, acrescido do valor unitário das saídas da empresa (valor total das despesas do período dividido pelas unidades vendidas), sendo acrescido ao custo o valor de R\$ 1,94 (um real e noventa e quatro centavos).

Tabela 2: Custo do produto e preço de venda

Valor de compra unitária	R\$ 3,15
Valor de despesa unitária	R\$ 1,94
Custo unitário do produto	R\$ 5,09
Valor de venda	R\$ 5,80
Resultado	R\$ 0,71

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Na Tabela 3 é apresentado o *mark up* do produto, levando em consideração a precificação baseado no custo.

Tabela 3: *Mark up* valor da compra mais despesas

Valor de compra unitária com despesas da empresa	R\$ 5,09
+ <i>Mark up</i>	14%
Valor de venda	R\$ 5,80

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

4.6 Método de precificação baseado na concorrência

Verifica-se que a empresa possui três concorrentes, sendo aqui denominados marca A, marca B, marca C. Na Tabela 4 tem-se o preço de venda praticado pelas empresas concorrentes em comparativo com o preço de venda da empresa em estudo.

Tabela 4: Concorrência

Item	Preço praticado
Produto em estudo	R\$ 5,80
Marca A	R\$ 6,90
Marca B	R\$ 7,12
Marca C	R\$ 7,15

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

4.7 Método de precificação baseado na demanda

Considerando a sazonalidade do produto, com este método pode-se traçar estratégias para atrair os clientes nos períodos em que há diminuição na venda do produto. A Tabela 5 apresenta a sugestão de descontos para os períodos de baixa nas vendas.

Tabela 5: Preço praticado em período de baixa nas vendas

Descrição	Preço praticado	Ganho
Custo do produto	R\$ 5,09	-
Valor de venda praticado	R\$ 5,80	R\$ 0,71
Valor de venda sugerido (períodos de baixa)	R\$ 5,50	R\$ 0,41

Observação: Com o desconto sugerido, as vendas devem aumentar no mínimo 5,17% para manter o mesmo faturamento.

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

4.8 Identificação e sugestão do método de precificação

Considerando os métodos de precificação apresentados, o método baseado no custo, método baseado na concorrência e o método baseado na demanda, avalia-se que é válido utilizar de dois métodos para a empresa em estudo, o método baseado no custo e o método baseado na demanda.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve o objetivo identificar o melhor método de precificação para uma distribuidora de alimentos. A pesquisa teve a seguinte problemática: Levando em consideração o método baseado no custo, o método baseado na concorrência e o método baseado na demanda, qual o de maior relevância para uma distribuidora de alimentos? O objetivo proposto foi plenamente alcançado no decorrer do estudo, e a problemática solucionada, sendo o método baseado no custo e o método baseado na demanda os de maior relevância.

Os objetivos específicos propostos foram alcançados, através da análise e discussão dos resultados, onde foram apresentados: apresentação da empresa objeto do estudo, entradas e saídas da empresa, desenvolvimento de planilha eletrônica para apuração dos custos e precificação, sazonalidade do produto, método de precificação baseado no custo, método de precificação baseado na demanda, método de precificação baseado na concorrência, e identificação e sugestão do método de precificação.

Conclui-se com o estudo que o método de precificação baseado no custo e o método de precificação baseado na demanda são os mais relevantes para a empresa em questão. No entanto, é fundamental conhecer a concorrência existente e os preços praticados. Sugere-se para estudos futuros, aprofundar as estratégias de vendas através de uma pesquisa de mercado e plano de marketing, com o objetivo de conhecer o mercado, público alvo e reforçar a marca.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABAD- Associação Brasileira de atacadistas e distribuidores de produtos industrializados. **Dados do setor**. Disponível em http://www.abad.com.br/ds_ranking.php#, acessado em 24 de Nov. de 2016.

BACIC, Miguel Juan; MEGLIORINI, Evandir; OLIVEIRA, Elizabeth Castro Maurenza; de, YOMURA, Nobuya. **Manual de técnicas e práticas de gestão estratégica de custos nas pequenas e médias empresas**. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. 2011.

BORNIA, Antonio Cezar. **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno**. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1995.

____. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. São Paulo: Bookman, 2002.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e Formação de Preços**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas. 2010.

CAMPOS, Claudinei José Gomes. **Método de Análise de conteúdo: ferramenta para a análise de dados qualitativos no campo da saúde**. Rev Bras Enferm, Brasília (DF) 2004 set/out;57(5):611-4

CAMPOS, Yuri Gonçalves. Artigo: **A importância da gestão de custos**, 2012. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/a-importancia-da-gestao-de-custos/63090>>, acessado em 07 de outubro de 2015.

CARDOSO NETO, Felício. **Contabilidade de custos - Sistemas, técnicas de apropriação e gestão**. Rio de Janeiro: Editora Saraiva, 1982.

CHERMAN, Bernardo C. **Contabilidade de custos**. Vem Concursos, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações** - 7. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

COGAN, S. **Custos e Preços – Formação e Análise**. Pioneira. São Paulo, 1999.

CREPALDI, S.A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DAVENPORT, T. **Reengenharia de Processos: como inovar na empresa através da tecnologia da informação**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

DI DOMÊNICO, G.B.: **Implantação de um Sistema de Custos Baseado em Atividades em um Ambiente Industrial**. Dissertação (Mestrado em Engenharia Mecânica, UNICAMP) Outubro, 1994.

DUARTE, Geraldo. **Dicionário de Administração e negócios**. Edição Digital KindleBookBr, 2011.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; Souza, Luiz Eurico. **Gestão de custo e formação e preço**. São Paulo: Atlas, 2006).

DUTRA, René Gomes, **Custos: uma abordagem prática**, 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de Pesquisa Social**. Editora Atlas, 6ª ed. São Paulo, 2008.

GILLES B. de Paula. 2013. Artigo. **Custos x Despesas- Saiba a diferença**. Disponível em <http://www.treasy.com.br/blog/custos-x-despesas-saiba-a-diferenca>, acessado em 22 de abril de 2016.

GIRALDELLI, Rodrigo. Artigo. **Custo, Despesa, Investimento, Gasto e Perda**, 2009. Disponível em <http://rodrigogiraldelli.blogspot.com.br/2009/11/custo-despesa-investimento-gasto-e.html> acessado em 22 de abril de 2016.

GUIMARÃES NETO, Oscar Guimarães. **Análise de Custos**. Curitiba. IESDE Brasil S.A., 2008.

HAMMER, M.; CHAMPY, J. **Reengenharia: revolucionando a empresa em função dos clientes, concorrência e das grandes mudanças da gerência**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. Trad. Robert Brian Taylor. Revisão Técnica: Elias Pereira. 1.ed. São Paulo: Pioneira Thonsom Learning, 2001.

HARRINGTON, H. **Aperfeiçoando processos empresarias**. São Paulo: Makron, 1993.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro, 1997.

JACOÉ, Thomaz. **Cronometragem**. 2ª Ed. Ministério da educação e cultura diretoria do ensino industrial, EDART- São Paulo. 1968.

KAUARK, Fabiana da Silva. MANHÃES, Fernanda Castro. MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da pesquisa: Um guia prático**. Editora Via Litterarum. Bahia, 2010.

LAKATOS, Eva Maria e MARONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**, - 6.ed. – são Paulo: Atlas, 2001.

LEONE, G.S.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 1 ed., Atlas, 1997.

LEONE, N.M.C.P.G. **A dimensão física das pequenas e médias empresas: a procura de um critério homogeneizador**. Revista de Administração de Empresas. São Paulo, v. 31, n.2, p. 53-59, abr./jun, 1991.

LOVATO, A; EVANGELISTA, M.L; GÜLLICH, R. **Metodologia da Pesquisa: Normas técnicas de apresentação de trabalhos científicos**. 2 ed. Três de Maio: SETREM, 2007.

MACHADO, Ricardo. Artigo: **Saiba as Diferenças entre Atacado, Varejo e Atacarejo**. Disponível em <http://blog.bluesoft.com.br/2016/05/diferencas-entre-atacado-varejo-e-atacarejo/>, acessado em 23 de Nov. de 2016.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5ª Edição. São Paulo, Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos: O Uso da Contabilidade de Custos como Instrumento Gerencial de Planejamento e Controle**. São Paulo, Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade de Custos**. 4. ed. rev. São Paulo: Atlas, 1990.

_____. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. rev. São Paulo: Atlas, 2008.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 5ª edição. Editora Atlas, São Paulo, 2000.

MERLONE, Tiago. **A importância da administração de custos**. Publicado em Junho de 2012. Disponível em <<http://www.portaleducacao.com.br/administracao/artigos/14174/a-importancia-da-administracao-de-custos>>, acessado em 22 de abr. de 2016.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento**. 11 ed. São Paulo: Hucitec, 2008.

NATUCCI, Gabriel. **O que é mapeamento de processos?** Publicado em 2013. Disponível em< <http://www.auctus.com.br/o-que-e-mapeamento-de-processos/>>, acessado em 09 de Out. de 2015.

OLIVEIRA, Miller. **A diferença de gasto, custo e perda**. Publicado em novembro de 2008. Disponível em <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/a-diferenca-de-gasto-custo-e-perda/26564/>> acessado em 22 de abril de 2016.

PADOVEZE, C. L. Revista CRC **O Paradoxo da Utilização do Método de Custeio:**

Custeio Variável por Absorção. -SP, ano 4, n. 12, p. 42-58, jun. 2000.

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchezine de. **Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática**. 2. ed. Campinas: Papiros, 1997.

PEREIRA, José Matias. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RABELO, Gabriel. ROSA, Luciano. **Contabilidade de custos p/ ICMS/SP**. Estratégia concursos. São Paulo. 2014.

RESNIK, Paul. **A Bíblia da pequena empresa: como iniciar com segurança sua pequena empresa e ser muito bem-sucedido**. São Paulo, McGraw-Hill, MAKRON Books: 1990.

SARTORI, Eloi. **Gestão de Preços**. São Paulo: Atlas, 2004.

SEFAZ- Secretaria de Estado de Fazenda. **Qual a definição de comércio atacadista?**. Disponível em http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=7314486852000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A101762&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=lr70igaqh_4, acessado em 23 de Nov. de 2016.

SILVA, R.N.S., LINS, L. dos S. **Gestão de Custos: contabilidade, controle e análise**. São Paulo, Atlas, 2010.

SILVA, Edna Lúcia da. MENEZES, Eстера Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 4ª Edição, Florianópolis, 2005.

SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Contabilidade**. Florianópolis, departamento de Ciências da Administração /UFSC, 2007.

SILVESTRE, William Celso. **Sistema de custos ABC: uma visão avançada para tecnologia de informação e avaliação de desempenho**. São Paulo: Atlas, 2002.

SLACK, Nigel; CHAMBERS, Stuart; JOHNSTON, Robert. **Administração da produção e operações**. 3º Ed. São Paulo, Atlas. 2009.

SOUZA, Alceu; CLMENTE, Ademir. **Gestão de custos: aplicação operacional e estratégicas, exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL**. São Paulo: Atlas, 2007.

WERKEMA, M.C.C. **Ferramentas estatísticas básicas para o gerenciamento de pessoas**. Belo Horizonte. Werkema Editora Ltda, 2006.

WERNKE, Rodney. **Custos da qualidade: uma abordagem prática**. Editora Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 2000.

_____. **Gestão de Custos - Uma Abordagem Prática** - 2ª Ed. Atlas, 2004.

_____. **Gestão de Custos - Uma Abordagem Prática** - São Paulo. Atlas, 2005.

_____. **Gestão de Custos: Uma Abordagem Prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

WERNKE, Rodney. **Análise de Custos e Preços de Venda: Ênfase em Aplicações e Casos Nacionais**. 1.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.