

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LETÍCIA DE SOUZA GONÇALVES

**FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA NO COMÉRCIO VAREJISTA: UM ESTUDO
DE CASO EM UMA EMPRESA DE CALÇADOS LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE
ARARANGUÁ-SC**

CRICIÚMA

2014

LETICIA DE SOUZA GONÇALVES

**FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA NO COMÉRCIO VAREJISTA: UM ESTUDO
DE CASO EM UMA EMPRESA DE CALÇADOS LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE
ARARANGUÁ- SC**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis na Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Manoel Vilsonei Menegali

CRICIÚMA

2014

LETICIA DE SOUZA GONÇALVES

**FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA NO COMÉRCIO VAREJISTA: UM ESTUDO
DE CASO EM UMA EMPRESA DE CALÇADOS LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE
ARARANGUÁ**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade de Custos.

Criciúma, 01 de Dezembro de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Manoel Vilsoni Menegali- Orientador

Prof. Esp. Realdo de Oliveira

Dedico esse meu trabalho primeiro a Deus, pois sem ele nada somos, aos meus pais, Antônio e Dione, pois pelo sacrifício deles hoje estou aqui, por meus irmão e aos familiares e amigos que acreditaram em mim.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por tudo, principalmente por estar presente em minha vida todos os dias e ter me ajudado na realização desse sonho. À minha família que esteve comigo em todo esse percurso, especialmente a minha mãe Dione e meu pai Antônio que me apoiaram e ajudaram muito a ingressar na universidade.

Aos meus colegas e a amizade que conquistamos ao longo desses quatro anos. A todos os professores maravilhosos que me auxiliaram no conhecimento e aprendizado.

A Banca examinadora, por participar desta importante etapa de minha vida, e, sobretudo a meu professor orientador Manoel Vilsionei Menegali que me ajudou a conquistar minha graduação a partir de sua experiência, inteligência e sabedoria.

RESUMO

GONÇALVES, Souza Letícia. **Proposta de formação do preço de venda: Um estudo de caso em uma empresa de comércio de calçados.** 2014. 54 p. Orientador: Manoel Vilsonei Menegali. Trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC. Criciúma - SC.

O objetivo deste estudo é analisar a formação do preço de venda, em uma empresa no ramo de calçados localizada no município de Araranguá-SC, no período compreendido de Maio a Junho de 2014. Com a competitividade no ambiente econômico, tem crescido a preocupação com a precisão e eficácia de informações fidedignas na gestão de uma empresa, seja, ela do domínio industrial, varejista ou prestadora de serviços. Além do compromisso de conquistar e reter clientes satisfeitos com serviços/produtos de qualidade e preços viáveis oferecidos. Para alcançar o objetivo proposto, foi aplicada pesquisa descritiva e bibliográfica, sendo demonstrada no referencial teórico. A empresa em estudo realiza a formação de preço através de seus concorrentes ou através de uma margem sem conhecimento dos seus gastos. Constatou-se com o estudo que a melhor forma de formar o preço de venda para empresa Alfa é aplicando o do método de custeio variável e a análise custo/volume/lucro, pois além de obter uma lucratividade, a empresa também poderá encontrar muitas informações valiosas para novas tomadas de decisões.

Palavras-chave: Formação do preço de venda. Custeio variável. Custo/lucro/volume.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Classificação dos Gastos.....	16
Figura 2 – Classificação dos custos.....	19
Figura 3 – Métodos de custeio.....	23
Figura 4 – Esquemático do Custeio Direto.....	25
Figura 5 – Estrutura do <i>Mark-up</i>	27
Figura 6 – Estrutura organizacional da empresa.....	36
Gráfico 7 – Custos e despesas variáveis.....	42

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Ponto de Equilíbrio.....	31
Quadro 2 – Ordem Hierárquica de cargos e funções.....	36
Quadro 3 – Linha simplificada de produtos comercializados.....	37
Quadro 4 – Fornecedores e clientes.....	38
Quadro 5 – Itens informados para elaboração das análises.....	39
Quadro 6 – Processo operacional.....	40
Quadro 7– Custos e despesas variáveis.....	41
Quadro 8 – Margem de contribuição.....	43
Quadro 9 – Gastos fixos.....	43
Quadro 10 – Demonstrativo de resultado.....	44
Quadro 11– Indicadores.....	45
Quadro 12 – Margem de segurança.....	47
Quadro 13 – Representação da formação do preço de venda.....	47

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC = *Activity-Based Costing*

AV = Analise Vertical

CPV = Custo do Produto Vendido

CVL = Custo/Volume/Lucro

LTDA = Limitada

MC = Margem de Contribuição

MS = Margem de Segurança

NFE = Nota Fiscal Eletrônica

PE = Ponto de Equilíbrio

PEC= Ponto de Equilíbrio Contábil

PEE = Ponto de Equilíbrio Econômico

PEF = Ponto de Equilíbrio Financeiro

PROF = Professor

PV = Preço de Venda

QUANT = Quantidade

R\$ = Reais

SC = Santa Catarina

UN = Unidades

DRE = Demonstração de Resultado do Exercício

UNESC = Universidade do Extremo Sul Catarinense

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA PROBLEMA.....	11
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	14
2.1.1 Objetivos da Contabilidade de Custos	14
2.2 TERMINOLOGIAS DE CUSTOS.....	15
2.2.1 Gastos	15
2.2.2 Investimentos	16
2.2.3 Custos	16
2.2.4 Despesas	17
2.2.5 Perdas	17
2.2.6 Desperdícios	18
2.3 CLASSIFICAÇÕES DOS CUSTOS.....	19
2.3.1 Quanto à identificação no produto	20
2.3.1.1 Custos Diretos.....	20
2.3.1.2 Custos Indiretos	20
2.3.2 Quanto ao volume produzido no período	21
2.3.2.1 Custos Fixos.....	21
2.3.2.2 Custos Variáveis	22
2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO	22
2.4.1 Custeio por absorção	23
2.4.2 Custeio ABC	24
2.4.3 Custeio Variável	24
2.5 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA	26
2.5.1 MARK-UP	26
2.6 ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO (CVL).....	28
2.6.1 Margem de Contribuição	28
2.6.2 Apuração da Margem de Contribuição	29
2.6.3 Ponto de Equilíbrio	29
2.6.4 Margem de Segurança	31

3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	33
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	33
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	34
4 ESTUDO DE CASO	35
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	35
4.1.1 Histórico.....	35
4.1.2 Estrutura Organizacional.....	36
4.1.3 Produtos.....	37
4.1.4 Fornecedores e Clientes.....	38
4.1.5 Contabilidade e forma tributária	39
4.2 ETAPAS DO ESTUDO	39
4.2.1 Etapas Operacional.....	40
4.3 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO.....	41
4.3.1 Gastos Variáveis	41
4.3.2 Margem de Contribuição	42
4.3.3 Gastos Fixos.....	43
4.3.4 Análise do Resultado.....	44
4.3.5 Indicadores	45
4.3.5.1 Margem de Contribuição	46
4.3.5.2 Ponto de Equilíbrio	46
4.3.5.3 Margem de Segurança	46
4.4 FORMAÇÃO DO PV - <i>MARK-UP</i>	47
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
REFERÊNCIAS.....	51

1 INTRODUÇÃO

As organizações sempre estão em constantes transformações, batalhando em busca da eficiência e produtividade e, para isso, aliam-se nas informações proporcionadas pela gestão de custos, onde os gestores retiram informações preciosas para alcançarem o menor custo possível para seus produtos e serviços, obtendo um retorno que possibilite a sua manutenção e permanência no mercado competitivo.

Neste contexto, o objetivo deste trabalho de conclusão de curso foi apresentar uma metodologia de Formação de Preços na empresa ALFA Comércio de Calçados LTDA, localizada na cidade de Araranguá, revendo os custos de seus produtos.

Em seguida, apresenta-se o problema do estudo: analisar como a Formação de Preços pode ajudar a empresa na maneira de apurar os custos dos produtos por ela comercializados e serviços oferecidos, bem como na formação do preço de venda dos mesmos, acompanhado dos objetivos gerais e específicos, da justificativa e da metodologia, considerando os aspectos relacionados à metodologia a ser aplicada no estudo.

1.1 TEMA PROBLEMA

Atualmente a globalização da economia e o avanço tecnológico vêm provocando muitas mudanças no cenário empresarial do mercado brasileiro, que é composto por empresas de grande, médio e pequeno porte.

Porém, muitos desses empreendimentos nascem sem ter um planejamento coerente, e sem acompanhamento dos custos, sendo esses fatores de grande influenciam para seu crescimento, acabando por vir à falência muito cedo. Logo, para que uma empresa possa vincular sua sobrevivência, alguns fatores são importantes, mas um dos mais relevantes aspectos financeiros de qualquer entidade incide na definição do preço de venda.

A empresa em estudo ALFA Comércio de Calçados LTDA, não possui um sistema de custos. Apura o valor dos produtos somando seus custos e sobre esse montante, aplica-se um percentual direto que resulta no preço de venda.

O preço de venda é o valor que deverá cobrir o custo direto da mercadoria, produto ou serviço, somando assim as despesas variáveis (impostos e comissões), as despesas fixas proporcionais (aluguel, água, luz, telefone, salários e pró-labore), e assim permitindo o alcance de lucro para empresa.

Além do aspecto financeiro, a fixação do preço de venda deve ser compatível com as exigências do mercado. O preço deverá estar próximo do praticado pelos concorrentes. Se o preço praticado for maior que o encontrado a partir dos custos internos a empresa, o empresário deverá refazer os cálculos financeiros para avaliar a viabilidade de seu negócio.

Diante do problema forma-se a seguinte questão: Como calcular o preço de venda do comércio varejista?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Objetivo geral da pesquisa consiste em apresentar uma sugestão para a formação do preço de venda para o comércio varejista de calçados. Para alcançá-lo temos como objetivos específicos os seguintes:

- Analisar a estrutura de custos de uma empresa de comércio varejista;
- Caracterizar os gastos na comercialização;
- Propor uma metodologia da formação de preço de vendas.

1.3 JUSTIFICATIVA

Com o grande crescimento das empresas independentes de vários portes nas mesmas áreas de atuação, a competitividade no ambiente do mercado atual tem exigido a busca cada vez maior em se aperfeiçoar na qualidade dos produtos e em todos os outros processos e atividades que a empresa executa.

Para buscar maior aceitação dos seus produtos/serviços e alcançar não apenas a permanência no mercado que atuam, mas também, conquistar o cliente de maneira que se obtenha sua fidelidade acima de tudo, a empresa terá de sempre renovar a parceria gerada através da satisfação do seu consumidor em estabilidade no mercado.

Sendo assim, o ramo de calçados (*shoes*) adaptou-se à alta exigência do mercado e do consumidor final, implantando assim uma elevada dinâmica, além do lançamento de coleções e novos produtos a cada 60 dias em média.

A contabilidade, como ciência gestora do patrimônio, torna-se uma ferramenta muito importante no processo de gerenciamento de uma empresa, para determinar novos rumos no empreendimento e para atingir os objetivos traçados.

Como afirma Bruni (2008, p. 231), “a definição equivocada do preço pode arruinar um negócio.”

Sabendo da importância da definição correta do preço de venda, a empresa deve levar em consideração todos os custos e despesas envolvidas na operação compra-venda.

Será apresentado a seguir um breve conceito teórico sobre a formação do Preço de venda para o setor varejista e um estudo de caso na empresa Alfa comercio de calçados LTDA.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADES DE CUSTOS

Atualmente, o ambiente das empresas, está cada dia mais competitivo, aumentando a busca por novas ferramentas gerenciais e de controle para melhorar o funcionamento de suas atividades e a qualidade de seus produtos e serviços oferecidos. Dessa forma passam a utilizar a contabilidade de custo como peça essencial e fundamental para desenvolver, todas as técnicas de controle, principalmente sobre os custos.

Para Santos (2000, p.22):

Qualquer atividade que manipule valores está sujeita ao controle de custos. O pequeno agricultor, bem como o microempresário e a grande empresa necessitam de controle de custos. O lucro ou o excedente da receita sobre o custo (no sentido amplo) representa, na maioria das vezes, uma questão de sobrevivência empresarial. Por isso, se a empresa não souber quanto custa, ela não saberá se está perdendo ou ganhando.

A Contabilidade de custos é uma ferramenta muito importante, voltada para a apuração de custo, e busca a sobrevivência da empresa no mercado, sendo de grande importância para identificar e auxiliar na tomada de decisão, garantindo soluções para formação de preços, garantindo valores nos quais a margem de contribuição cobrirá os seus custos.

2.1.1 Objetivos da Contabilidade de Custos

O objetivo da contabilidade de custos é servir de apoio aos gestores para administrar com informação por ela gerada, para proporcionar e determinar menores custos no desenvolvimento das atividades, e através de um planejamento e controle da comercialização de seus produtos e serviços, decidir as soluções necessárias na busca de maiores resultados.

Os objetivos da contabilidade de custos serão fixados de acordo com as necessidades apresentadas pelos diversos níveis gerenciais. Dividem-se os objetivos em três grandes grupos: (a) o objetivo da determinação da rentabilidade que considera o desempenho da entidade e de seus componentes em todos os sentidos; (b) o objetivo que se traduz pelo controle dos custos das operações de cada atividade no sentido de

minimizá-los pela comparação entre os dados previamente estabelecidos; (c) o objetivo de fornecer informações, normalmente não recorrentes, aos diversos níveis gerenciais que as solicitam para atender a suas funções de planejamento e tomada de decisões, (LEONE, 1997, p. 21)

A contabilidade de custos abrange todos os segmentos em que se divide a empresa, ajudando os administradores em suas funções de planejamento, controle e tomada de decisões.

2.2 TERMINOLOGIAS DE CUSTOS

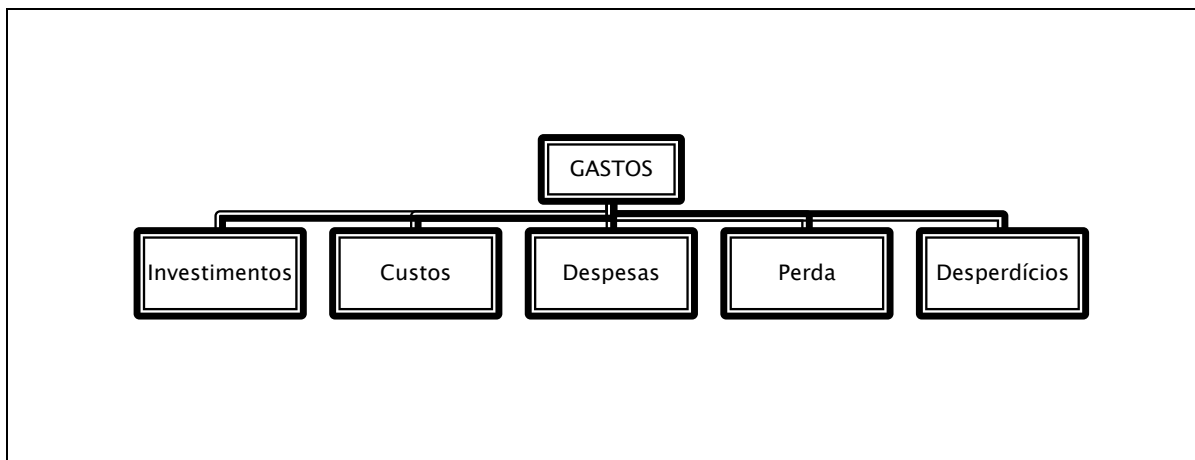
A terminologia dos custos é de fundamental importância para a contabilidade e para uma melhor compreensão, é necessário especificar cada termo de custos.

2.2.1 Gastos

São os desembolsos efetuados pelas empresas de forma voluntária, compreendendo contribuições para organizações culturais ou filantrópicas, por exemplo. Wernke (2001, p.27) fala que é conceito abrangente e pode englobar os demais itens. Por exemplo: um gasto pode ser relacionado a algum investimento (caso em que será contabilizado no ativo da empresa) ou em alguma forma de consumo.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.15) "devido a sua grande amplitude, os gastos são classificados em alguns elementos fundamentais [...]" conforme demonstrado na figura 1.

Figura 1- Classificação dos Gastos



Fonte adaptada: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.14)

Os gastos estão ligados as demais terminologias aplicadas na contabilidade de custos. Podendo estar relacionado a um investimento ou alguma forma de consumo da empresa.

2.2.2 Investimentos

Para Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.15) “Uma característica natural do ponto de vista da empresa que efetua investimentos é a esperança de que eles proporcionem retorno para a instituição. Isto significa que, em algum período de tempo, o valor investido deverá retornar a empresa.”

Os investimentos são os valores utilizados para a formação ou ampliação do Ativo imobilizado da empresa, como a aquisição de terrenos, equipamentos, de construção de prédio e outros instrumentos para trabalho. Nota-se que somente devem ser considerados os custos de fabricação de máquinas, equipamentos e outros instrumentos de trabalho quando esses itens forem para uso próprio.

2.2.3 Custos

Os Custos são basicamente aqueles voltados diretamente para elaboração de produtos ou serviços, que se constituam no objeto social da empresa e que devem gerar receitas. Aqui se enquadram os insumos em geral inclusive as matérias-primas básicas e mão de obra na produção.

Segundo Wenker, Rodney (2011, p.27):

No caso de uma loja, como *Custos* devem ser classificados apenas os valores diretamente ligados ao custo de aquisição da mercadoria a ser vendida. Ou seja, os gastos relacionados com o valor pago ao fornecedor e demais fatores que estejam intrinsecamente vinculados à compra daquela mercadoria, como o frete e o seguro pago para o transporte da mercadoria até a loja, além dos tributos inerentes à nota fiscal de compra e outros fatores.

Para Ferreira (2007, p.24), “pode-se dizer que o custo também é um gasto, reconhecido como custo no momento da utilização dos fatores de produção (bens ou serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.”

Sendo assim, todos os gastos cometidos na elaboração de um produto, são considerados custos no momento de sua utilização.

2.2.4 Despesa

As despesas são dispêndios compulsórios, aqueles que as empresas fazem de maneira compulsória. Nessa categoria estão todos os tributos – impostos, taxas e contribuições sociais.

Para Bruni e Famá (2004), “as despesas fazem parte da atividade da empresa. Porém, não estão ligadas a fabricação de um produto ou serviço, elas estão atreladas ao setor administrativo, comercial e financeiro.”

Correspondem ao bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção das receitas. Não estão associadas à produção de um produto ou serviço. Como exemplo de despesas possa, ser citado gastos com salários.

2.2.5 Perdas

São ocorrências que fogem da normalidade das operações da empresa. Sendo elas não operacionais e que não fazem parte dos custos da fabricação.

Berti (2006, p.21) menciona que as perdas ocorrem de fatos não previstos e cita alguns exemplos:

- Vazamento de materiais líquidos e gasosos.
- Material com prazo de validade vencidos;
- Perdas com deságio da moeda etc.

Para Wernke (2011, p.29), “o conceito de perdas abrange ocorrências fortuitas, ocasionais, indesejadas ou involuntárias no ambiente das operações de uma empresa”.

Diante disto, pode-se considerar perda como gastos indesejáveis, sendo eles ocorridos através do consumo anormal dos recursos. Na empresa em estudo pode-se citar como exemplo o descuido no ato da venda, não conferindo o produto e podendo vender o calçado com pé trocado, diante desta situação podemos levar em consideração que a grande maioria da clientela da loja está localizada fora do estado, onde dificilmente volta para fazer a troca da mercadoria.

2.2.6 Desperdícios

Para Berti (2006, p.22) Desperdícios são, “gastos ocorridos nos processos produtivos ou de geração de receitas e que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade de bens, serviços ou receitas geradas constituem os desperdícios”.

Para Wernke (2001, p.12):

Este conceito pode englobar os custos e as despesas utilizados de forma não eficiente. Ou seja, são considerados desperdícios todas as atividades que não agregam valor e que resultam em gastos de tempo, dinheiro, recurso sem lucros, além de adicionarem custos desnecessários aos produtos. Podem ser enquadradas nesta categoria a produção de itens defeituosos, a movimentação desnecessária, a inspeção de qualidade, capacidade ociosa, etc.

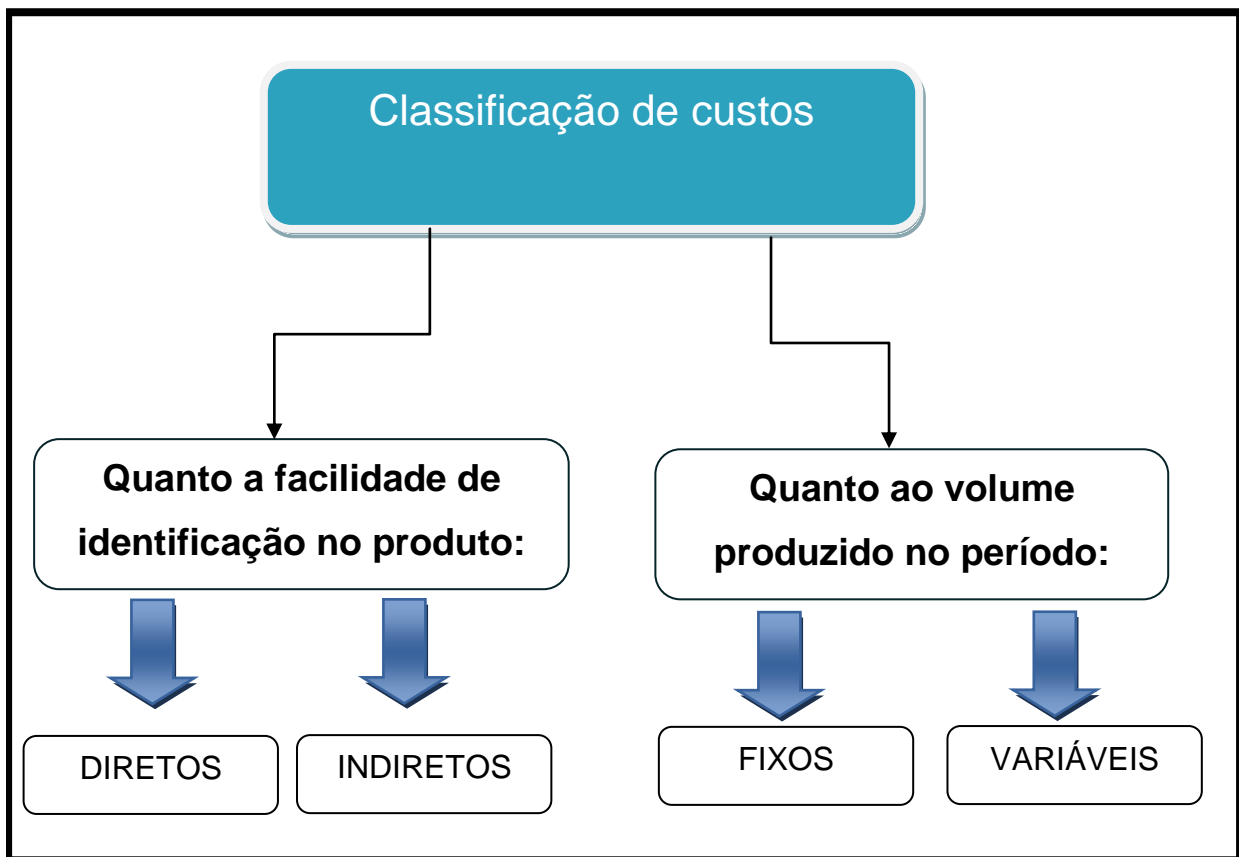
Desse modo, entende-se que desperdícios são gastos que não adicionam valor ao produto e não provocam acréscimo na receita. Assim, pode-se citar como desperdício na empresa em estudo a falta de interesse no atendimento aos clientes, perdendo a oportunidade de aumentar a receita.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Além de seu agrupamento em Diretos e Indiretos, os custos basicamente dividem-se em Fixos e Variáveis, que visam identificar a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade numa unidade de tempo.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.26), “Para facilitar o processo de entendimento dos custos, eles podem ser classificados em relação aos produtos fabricados e em relação ao volume de produção”. Apresentando na figura 2.

Figura 2 - Classificação dos custos



Fonte: Adaptada de Wernker (2005, p.7)

Essa classificação facilita a aplicação das ferramentas gerenciais de análises de preços, nos próximos itens, serão apresentados de forma mais detalhada cada uma delas.

2.3.1 Quanto à identificação no produto

É importante que os custos sejam divididos conforme a sua origem, de maneira que se possa determinar o custeio efetivo. Isso porque há custos perfeitamente identificados e aplicados diretamente em um tipo de produto ou serviço, enquanto outros são do negócio como um todo e não somente de um dado produto ou serviço.

Para que os custos possam ser enquadrados quanto a sua origem, devem ser classificados da seguinte maneira:

2.3.1.1 Custos Diretos

São os custos que podem ser identificados diretamente com uma unidade de um produto ou serviço, que nele são incorporados diretamente, observado o período de tempo em que foi elaborado. Os custos não deixam dúvida, pois eles são apropriados aos produtos, sem necessitar rateio. Devido a sua irrelevância ou por serem difíceis de serem medidos rigorosamente, alguns custos diretos podem ser classificados como indiretos e assim lançados nos custos de produção.

Na visão de Dutra (2003, p. 42), “direto é o custo que pode ser diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo”.

Bonfim e Passarelli (2006, p. 53) entendem que “os custos diretos são aqueles que podemos identificar como pertencendo a este ou aquele produto, pois há como mensurar quanto pertence a cada um, de forma objetiva direta”.

Os custos diretos têm fácil identificação e são apropriados fielmente a unidade responsável pela origem daquele gasto. Temos como exemplo neste caso a matéria-prima em processo fabril e a mão de obra para manusear a determinada matéria-prima.

2.3.1.2 Custos Indiretos

São os custos relacionados com a elaboração dos produtos e serviços, mas que não podem ser economicamente identificados com o que está sendo

produzido e que não se relacionam com a sua execução. Deve-se observar que os custos com mão-de-obra podem ser classificados como custos diretos ou indiretos, dependendo da função exercida pelos funcionários. Todos os processos que se utilizam de divisão para a associação a um produto, por meio de estimativa ou por medição direta, evidencia um custo indireto.

Dutra (2003, p. 47) salienta que “os custos indiretos participam de todas ou de várias das funções concomitantemente, sem possibilidade de segregação da parcela que está onerando cada uma das funções quando de sua aplicação”.

Nesse sentido, Padoveze (2009), diz que o custo indireto não pode ser apropriado diretamente ao produto. Estes custos estão presentes em toda parte do processo produtivo, sendo necessário ao final do período um estudo das formas possíveis de alocação desses valores aos produtos.

Sendo assim os custos indiretos, por sua vez são aqueles incorridos dentro do processo de produção, mas que, para serem apropriados aos produtos, nos obrigam ao uso de rateios.

2.3.2 Quanto ao volume produzido no período

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.28), A classificação dos custos em função do volume de produção Dará ênfase às quantidades elaboradas de cada um dos produtos.

Serão também classificados quanto ao volume produzido, por sofrerem oscilações no valor conforme o volume produzido ou vendido em um determinado período. Desta forma, são classificados em custos fixos e variáveis.

2.3.2.1 Custos Fixos

São os gastos cujos valores totais tendem a permanecer constantes (fixos) mesmo havendo alterações nos níveis de atividades operacionais do período.

Wernke (2001, p.14) Descreve Custos fixos da seguinte forma:

São aqueles gastos que tendem a se manter constantes nas alterações de atividades operacionais, independente do volume de produção. São os custos, que têm seu montante fixado não em função de oscilações na atividade, ou seja, sem vínculo com o aumento ou diminuição da produção.

No entanto, Padoveze (2009) destaca que embora sejam nomeados de custos fixos, não serão fixos para sempre. Terão variação para mais ou para menos, em menor escala, não tendo ligação com o volume produzido. Geralmente são fixos em um dado período de tempo.

2.3.2.2 Custos Variáveis

São os gastos cujo total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de produção.

Wernker (2001, p.14) Descreve Custos variáveis da seguinte forma:

São os que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda. Quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais. São os valores consumidos ou aplicados que têm seu crescimento vinculado a quantidade produzida pela empresa. Têm seu valor determinado em função de oscilação na atividade da empresa, variando de valor na proporção direta do nível das atividades.

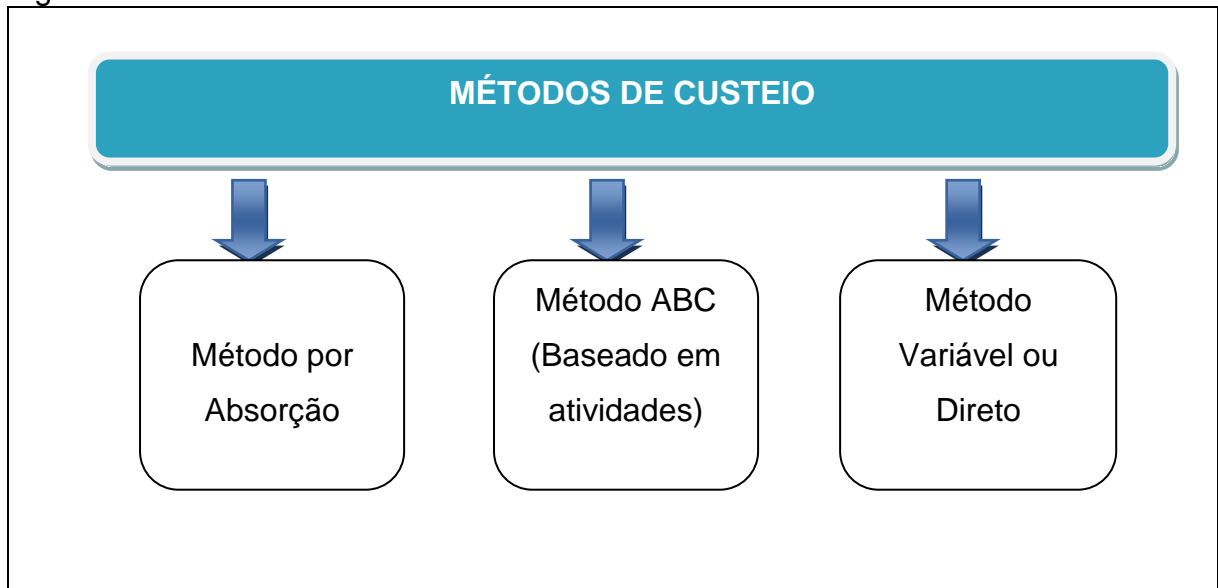
Seguindo esta mesma linha, FERREIRA (2007, p. 54) diz que “o custo é determinado como variável se o total variar em proporção direta ao volume de produção”.

Sendo assim classificamos como custo variável todos que aumentam ou diminuem conforme a quantidade produzida, assim conforme ocorrer variação no processo produtivo também ocorre oscilação os custos variáveis.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Método de custeio é um método de apropriar os custos de uma empresa. Dentre os sistemas existentes abordaremos: o custeio por absorção, o baseado em atividades (*Activity Based Costing* - ABC) e por fim o Custeio direto ou variável.

Figura 3 – Métodos de Custeio



Fonte: Adaptada de Wernker (2005, p.17)

Martins (2003 p.50) “define custeio como a metodologia utilizada para se realizar a apuração do custo de um produto ou serviço.”

Diante disto serão demonstrado abaixo os três principais métodos de custeios utilizados na gestão de custos.

2.4.1 Custeio por absorção

Custeio por absorção ou custeio integral consiste na apropriação de todos os custos (fixos ou variáveis) à produção do período. Os gastos não fabris (despesas) são alocados diretamente ao resultado.

A principal distinção que se faz no custeio por absorção é entre custo e despesas. Neste método, somente os custos são apropriados aos produtos fabricados.

Segundo Ferreira (2007, p.157)

No custeio por absorção, são considerados como custos do produto os custos variáveis e os fixos, esses últimos, na sua totalidade, ou parte deles. No caso de todos custos fixos serem incorporados no custo do produto, tem-se o sistema de custeio por absorção completo.

O método de custeio por absorção está de acordo com os Princípios de Contabilidade, já que considera todos os gastos relacionados com os produtos. Porém, a dificuldade de alocação dos custos indiretos fixos pode levar a alocações

arbitrárias e até enganosas e, por conseqüência, fornecer informações impróprias sobre os custos dos produtos, alocando custos atribuindo indevidamente.

2.4.2 Custeio ABC

Método Custeio Baseado em Atividades – ABC, tem se apresentado como um grande avanço nas metodologias de custeio e controle dos gastos empresariais. Consiste em atribuir os custos às atividades envolvidas nos processos de produção e não aos produtos. Este método busca reduzir as distorções provocadas pelo rateio dos custos indiretos. Martins (2003, p.87) diz que “O Custeio Baseado em Atividades, conhecido com ABC (*Activity Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (...)”.

Martins (2003. p.294) afirma que:

Uma das grandes vantagens do ABC frente a outros sistemas de custos mais tradicionais é que ele permite uma análise que não se restringe ao custo do produto, sua lucratividade ou não, sua continuidade ou não etc.; mas permite que os processos que ocorrem dentro da empresa também sejam custeados.

Pois o método ABC possibilita um controle maior dos processos de produção do produto, auxiliando a análise da estrutura organizacional e operacional, destacando-se em relação a outros métodos mais tradicionais de custeio. Entretanto, isso não significa que estes devam ser tratados como obsoletos, devido a existência de empresas que não necessitam de um sistema de custeio complexo como o ABC.

2.4.3 Custeio Variável

O custeio variável está alicerçado na apropriação de todos os custos variáveis, diretos ou indiretos aos portadores finais dos custos, fundamentado, na relação entre esses e o grau de ocupação da entidade.

Para Wernke (2005, p. 89):

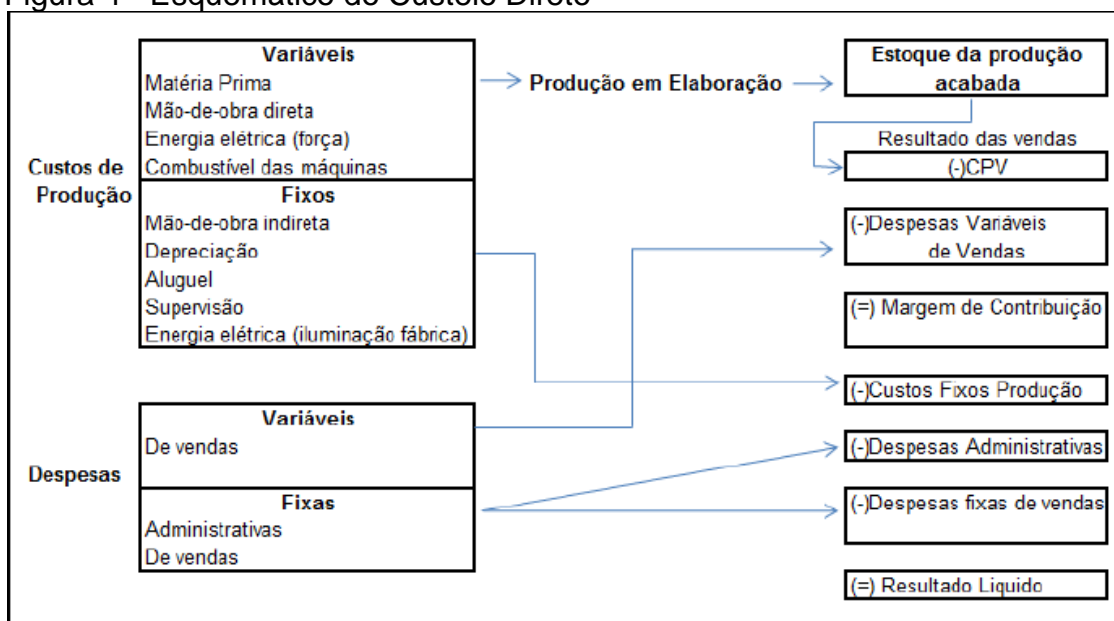
Esse método assume que somente os gastos variáveis de produção e de comercialização do produto ou serviço (como matérias-primas utilizadas,

serviços de terceiros aplicados ao produto, tributos sobre vendas, comissões de venda, etc.) devem ser considerados no custeamento da produção. Todos os demais gastos, que não são facilmente associáveis a determinado produto ou serviço, devem ser transferidos a demonstração do resultado (DRE) como despesas do período, sem serem apropriados aos produtos ou serviços prestados.

O custo direto está ligado diretamente a cada tipo de bem, podendo ser apropriado a cada tipo de bem no momento de sua ocorrência.

A figura 4 ilustra o processo decorrente do método de custeio variável.

Figura 4 - Esquemático do Custeio Direto



Fonte: Dutra (2003, p. 233).

O esquema apresentado pelo autor apresenta inicialmente a separação dos custos incorridos pela empresa em fixos e variáveis; alocando depois esses custos variáveis aos seus respectivos produtos. Posteriormente calcula a margem de contribuição dos produtos e por fim, subtraem da margem de contribuição os custos fixos, tendo como valor final o resultado líquido da empresa.

Na visão de Koliver, (2008, p.410) “[...] Custeio direto, somente os custos diretos, vale dizer, os custos variáveis, quantificados aos produtos ou serviços são a eles apropriados”

No custeio variável somente são apropriados como custos de fabricação os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos. O procedimento básico desse critério está em reconhecer que somente os custos e despesas variáveis devem ser

debilitados ao custo dos produtos. As despesas e os custos considerados fixos deverão ser debitados contra o lucro do período.

2.5 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Um dos fatores mais relevantes em uma empresa é determinar o preço de venda, que deve levar em consideração o mercado, o custo do produto e o lucro desejado, possibilitando que seja o preço certo, e que satisfaça o mercado consumidor, bem como dono do negócio.

Na visão de Wernke (2011, p.45), “a adequada determinação dos preços de venda é questão fundamental a sobrevivência e crescimento das empresas, independente do porte ou área de atuação.”

Na prática é comum ressaltar que os comerciantes não tomam cuidados necessários com a rentabilidade alcançada de seus produtos comercializados, nem a precisão do volume vendido para o equilíbrio operacional.

Diante disto, pode-se afirmar que a formação do preço de venda não é apenas uma soma de percentual de lucro sobre o custo de um produto, é necessário saber como se comporta a concorrência, mercado, custo e o lucro.

Dubois, kulpa e Souza (2006, p.223 e 224) ressaltam que:

A formação do preço de venda de qualquer produto depende de muitos fatores, entre os quais se destaca a demanda de cada um deles. Porém o custo de produção é, inegavelmente, um dos fatores de grande importância na determinação do preço final dos produtos, uma vez que é muito raro uma empresa vender um bem abaixo do seu custo.

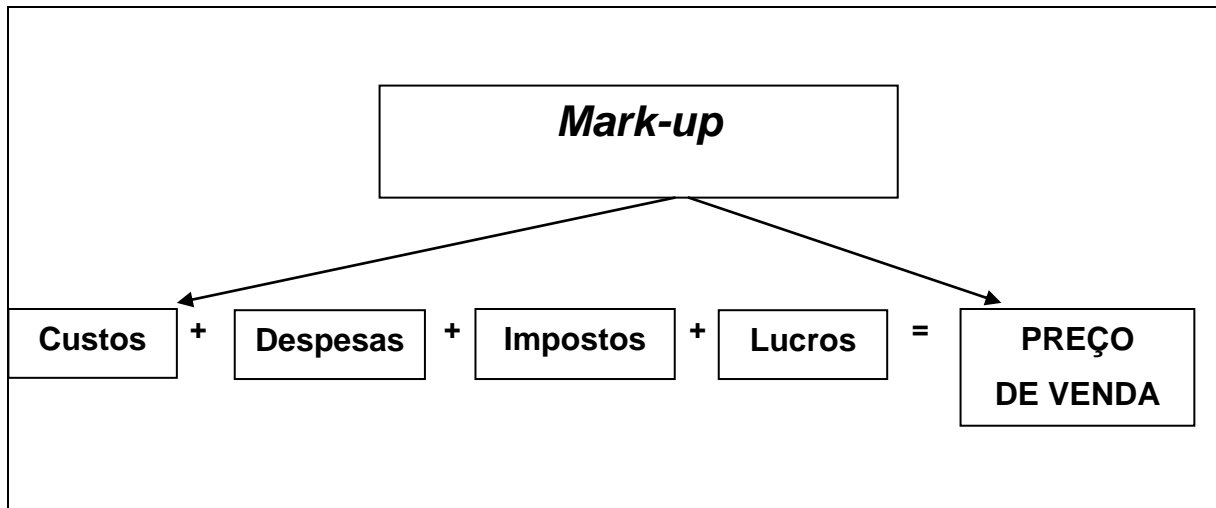
A determinação de preços de vendas, produtos e serviços é uma tarefa complexa, e precisa de técnicas adequadas e pessoal especializado para assegurar a rentabilidade satisfatória no desempenho do negócio.

2.5.1 *Mark-up*

O *Mark-up* é um índice aplicado sobre o custo, para obtenção do preço de venda, e sua finalidade é cobrir despesas variáveis com vendas não inclusas no custo. No comércio o custo variável é o valor do preço de custo de mercadorias compradas para comercialização.

Conforme Bruni e Famá (2004), o *Mark-up* pode ser calculado de duas formas: o multiplicador representa por quanto devem ser multiplicados os custos variáveis e o divisor representa percentualmente o custo variável em relação ao preço de venda. A seguir será demonstrada na figura a estrutura do *Mark-up*:

Figura 5 - Estrutura do *Mark-up*



Fonte: Adaptado BERNARDI (1998.p,251)

O *Mark-up* é responsável por alcançar um valor suficiente para cobrir os custos e despesas e ainda gerar um lucro para a empresa.

Conforme Bruni e Fama (2004, p.340-341):

Para se chegar ao preço praticado, muitas vezes pode-se empregar o *Mark-up*, índice aplicado sobre os gastos de determinado bem ou serviço, permite a obtenção do preço de venda. O *mark-up* sobre o custo variável tem a finalidade de cobrir contas não consideradas no custo, como os impostos sobre vendas, as taxas sobre variáveis sobre vendas, as despesas administrativas fixas, as despesas de vendas fixas, os custos indiretos de produção fixos (a depender da situação do custeio) e o lucro desejado pela empresa. O *mark-up* pode ser calculado de duas formas: multiplicador – mais usual, representa por quanto devem ser multiplicados os custos variáveis para se obter o preço de venda a praticar; e divisor – menos usual, representa percentualmente o custo variável em relação ao preço de venda.

Para Bernardi (2007), “um índice ou percentual que irá adicionar-se aos custos e despesas, o que não significa que deva ser aplicado linearmente a todos os bens ou serviços”

O *Mark-up* pode ser calculado de duas formas, o divisor que é menos usual e representa o custo variável em relação ao preço de venda, sendo demonstrado em percentual, e o *Mark-up* multiplicador que é mais usual e

demonstra por quanto deve ser multiplicado o custo variável para chegar ao preço final.

2.6 ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO (CVL)

A análise de Custo/Volume/Lucro (CVL), analisa as variações que incidem quanto ao custo e volume produzido e seu lucro. O lucro é o objetivo mais importante para sua manutenção e crescimento de uma empresa.

Neste contexto Wernke (2004, p 41.), ressalta que, tal expressão abrange os conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança, cujo conhecimento é de fundamental importância para os gestores de custos em virtude do número de benefícios informativos que proporcionam.

Pode-se então se dizer que a análise de custo/volume/lucro, é uma das ferramentas mais utilizadas para formação do preço de vendas.

2.6.1 Margem de Contribuição

A alta competitividade leva as empresas à necessidade de identificar quais produtos tem maior contribuição para o lucro, bem como, verificar se algum produto está gerando prejuízos. Para alcançar este conhecimento é necessário saber os custos relacionados aos produtos, e a capacidade de cada produto para gerar receitas.

Na visão de Hansen (2001): “A análise CVL pode ser uma ferramenta valiosa para identificar a extensão, e magnitude de um problema econômico, pelo qual a empresa esteja passando, e ajudá-la a encontrar soluções necessárias.”

A diferença da receita gerada pela venda produtos e os custos e despesas variáveis incorridos para a comercialização dos mesmos, é a margem de contribuição, que deve ser suficiente para cobrir os custos e despesas fixas e contribuir para o lucro.

Segundo Wernke(2004, p.42):

A margem de contribuição é o valor resultante de venda de uma unidade, após deduzidos os custos e despesas variáveis associados ao produto

comercializado. Tal valor contribuirá para pagar os custos fixos da empresa e gerar lucros.

Neste sentido, a margem de contribuição é um instrumento importante para análise gerencial, pois permite obter informações precisas e claras para tomada de decisão, no que diz respeito à formação de estratégias de preços, avaliação para expandir ou reduzir a linha de produção.

2.6.2 Apuração da Margem de Contribuição

A margem de contribuição é o valor com que cada unidade contribui para o pagamento dos custos e despesas fixas e formar lucro, pode ser unitário quando a contribuição é por unidade ou total quando sua contribuição decorre de diversos produtos.

Martins relata (2006, p.178), “que Margem de contribuição é a diferença entre a receita e a soma de custos e despesas variáveis e que ela tem a grande virtude de tornar mais clara esta situação”.

Conforme Martins (2006, p. 179):

Margem de contribuição por unidade, é a diferença entre o preço de venda e o Custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz a empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro.

Na avaliação financeira de produtos, o estudo da margem de contribuição é um instrumento importante, evidenciando que no curto prazo o produto deve deixar uma parcela positiva (receita menos os custos variáveis) e no longo prazo deve gerar um valor maior para cobrir seus custos fixos de produção e gere uma contribuição para cobrir custos fixos comuns além de deixar sobras para empresa.

2.6.3 Ponto de Equilíbrio

O Ponto de Equilíbrio proporciona o conhecimento do volume que precisa ser vendido para não ter prejuízo, e a partir de quando a empresa começará a ter lucro.

Segundo Bruni e Fama (2004, p.49), em determinadas ocasiões;

O gestor necessita saber qual o volume de atividades é o suficiente para que a empresa não tenha prejuízo. Ou, ainda, qual o nível de produção (ou venda) deve ser atingido para que a empresa alcance o lucro desejado pelos acionistas. O ponto equilíbrio representa o nível de vendas em que a empresa opera sem lucro ou prejuízo. Ou, seja o número de unidades vendidas no ponto de equilíbrio é o suficiente para a empresa pagar seus custos fixos e variáveis, sem gerar lucro.

O Ponto de Equilíbrio é o nível da atividade onde os custos se igualam as receitas não gerando lucro e nem prejuízo.

Conforme Wernke (2001, p.50),

Dependendo da necessidade da empresa ou do gestor, o ponto de equilíbrio possibilita adaptações que suprem as informações gerenciais não possuídas. Essas adaptações originam tipos de ponto de equilíbrio distintos que, se ajustam às diversas situações de planejamento das atividades da empresa. Por exemplo: em alguns casos é necessário fazer o estudo de ponto de equilíbrio em valor e em outras situações é recomendável a determinação do ponto de equilíbrio em unidades. As diversas variantes de ponto de equilíbrio são elaboradas com a retirada de alguns fatores (custos e despesas) da fórmula de cálculo, com a introdução do valor do lucro que se pretende atingir ou pela inserção de pagamentos a serem efetuados no período analisado. Em ambos os casos podem ser calculados em valor e unidade.

Abaixo será demonstrada a formula do ponto de equilíbrio para encontrar o nível de atividades da empresa, através dos custos fixos e margem de segurança.

$$PE = \frac{\text{Gasto Fixo total}}{\text{Margem de contribuição}}$$

Entende-se que pelo ponto de equilíbrio a empresa poderá ter a informação do volume que precisa vender para não ter prejuízo e com isso observar a partir de que quantidade vendida passa a obter lucro.

Quadro 1- Ponto de Equilíbrio

Ponto de Equilíbrio	Autor	Conceito
Contábil em unidades (PEC un)	Wernke (2001, p.50)	Define o número de produtos (peças, metros, quilos etc.) que devem ser fabricados e vendidos para que o resultado seja zero (não haja lucro nem prejuízo). Para determinar tal quantidade, divide-se o valor total dos custos fixos(\$) pelo valor da margem de contribuição unitária(\$). Assim, cada produto vendido ira cobrir, com sua margem de contribuição unitária, uma parte dos custos fixos totais da empresa.
Contábil valor (PEC valor)	Wernke (2001, p.51)	O ponto de equilíbrio contábil em valor (PEC valor) representa qual o valor mínimo (Em\$) que deve ser vendido para que a empresa não tenha prejuízo nem lucro. Esse tipo de ponto é usado quando: a) o número de produtos comercializados é muito grande, havendo dificuldades de se obter o mix de produtos e suas quantidades; b) existem dificuldade de identificar os custos e despesas fixas para cada produto
Financeiro (PEF)	Wernke (2001, p.53)	No ponto equilíbrio financeiro (PE fin.), calcula-se o nível de atividades (quer em unidades, quer em valor monetário) suficiente para pagar os custos e despesas variáveis, os custos fixos (exceto a depreciação) e outras dividas que a empresa tenha que saldar no período como empréstimos e financiamentos bancários. A diferença é que nesse tipo exclui-se dos custos fixos totais o valor relativo a depreciação.
Econômico (PEE)	Wernke (2001, p.54)	A cobrança para o atingimento de metas de lucros obriga o gestor a buscar a informação de qual número de unidade é necessário vender para alcançar o objetivo fixado pela diretoria da empresa. Exclui a variável lucro desejado.

Fonte: Elaborado pela autora

O Ponto de Equilíbrio permite através de sua determinação avaliar a empresa em relação ao nível de operação lucro/prejuízo igual a zero, e a partir disso estabelecer e planejar metas para se afastar positivamente desse ponto, possibilitando maior margem de segurança de suas operações.

2.6.4 Margem de Segurança

O conceito de Margem de Segurança segundo Wernke (2005, p. 135): "representa o volume de vendas que supera as vendas calculadas no ponto de equilíbrio. Representa quanto às vendas, em unidades ou em valor (\$), podem cair sem que a empresa passe a operar em prejuízo".

$$MS = \frac{\text{Vendas} - \text{Ponto de equilíbrio}}{\text{Vendas}}$$

Segundo Wernke (2011), a margem de segurança (MS) pode ser calculada em unidades físicas, em valor monetário (\$) ou em forma percentual (%).

Diante disto, entende-se que esta ferramenta contribui para gestão da empresa, pois ela pode identificar o desempenho das vendas no período e também a quantia mínima que a empresa pode vender sem que tenha prejuízo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia do trabalho consiste em detalhar as formas e os processos utilizados na Contabilidade de custos. O estudo foi desenvolvido com o objetivo de propor um sistema de Gestão de custos e formação de preços na empresa em estudo.

Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 37), “o objetivo da metodologia é o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa”.

Na visão de Leopardi (2002, p.163) “metodologia é a arte de dirigir o espírito na investigação da realidade por meio do estudo dos métodos, técnicas e procedimentos capazes de possibilitar o alcance dos objetivos”.

A seguir, serão expostos, o enquadramento metodológico e os procedimentos para as coletas de dados para o estudo.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Nesta etapa, com a assistência, pesquisa e estudo, o trabalho de conclusão possibilita desenvolver um relatório seguro e com informações importantes para tomada de decisão dos gestores. Fundamentado pela metodologia do sistema de apuração de Custos custeio variável e Formação de Preços de Venda aplicando a taxa de marcação do *Mark-up*, para a empresa em estudo, o tema deste estudo está ligado ao campo do conhecimento contábil.

A tipologia utilizada para a elaboração deste estudo, foi a pesquisa bibliográfica, sendo também utilizada a pesquisa descritiva, todos os dados empregados na pesquisa por meio de referencial teórico.

Sobre a pesquisa descritiva Andrade (2005, p.124) comenta que:

Neste tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Diante disso, Martins (2004), “descreve que esta pesquisa tem por finalidade a análise de teorias já existentes sobre o tema em estudo.”. Nesta pesquisa serão levantadas informações para tomada de decisões.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Foram feitos levantamentos de dados referentes aos custos dos produtos, e a formação do preço de venda, as informações para estudo de caso foram colhidas através de entrevista semiestruturada com o gerente da empresa estudada, para que se construísse o objetivo proposto.

Segundo Martins e Theóphilo (2009) este tipo de entrevista é realizada com base em um roteiro, porém outros assuntos poderão ser adicionados pelo entrevistador.

A entrevista foi necessária para o conhecimento da dificuldade e coleta de informações para a implantação do estudo, os dados coletados serão apresentados no estudo de caso em forma de relatórios, gráficos, tabelas que facilitem a compreensão, visualização para o desenvolvimento e tomada de decisões.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo, apresenta-se inicialmente a caracterização da empresa objeto de estudo. Na seqüência, expõem-se de forma simplificada alguns produtos comercializados por ela.

A empresa em estudo atua no comércio calçadista, portanto comercializa as coleções na suas respectivas estações do ano.

Desta forma, todos os dados informados para análise referem-se à coleção outono/inverno, compreendendo os meses de Maio de 2014 a Julho de 2014.

Será realizada a apuração de custos através do método de custeio variável, aplicando a análise de custo/volume/lucro e a taxa de *Mark-up* para elaborar o preço de venda final.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

Neste estudo será apresentada a empresa Alfa Comércio de Calçados LTDA, atuante no comércio de calçados desde 1999. Há mais de 15 anos à disposição de seus clientes, ela está localizada na cidade de Araranguá-SC.

4.1.1 Histórico

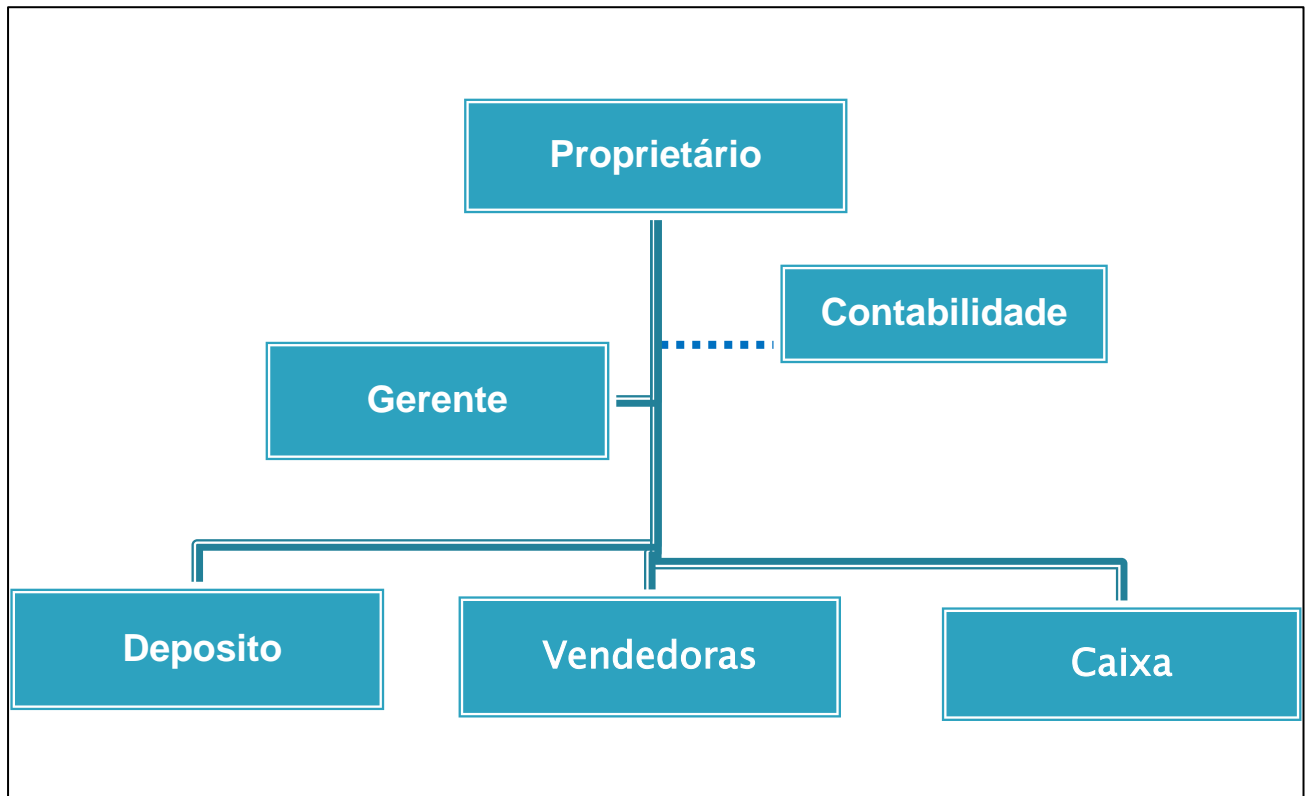
A Alfa Comércio de Calçados é uma loja de calçados e acessórios femininos. Em 1999, iniciou a sua história com a abertura de uma pequena loja localizada no bairro Sanga da Toca, na cidade de Araranguá.

Atualmente, a Alfa comércio é uma loja localizada na cidade de Santa Catarina. Com espírito inovador, a loja oferece ao consumidor final as maiores e melhores marcas com uma grande variedade de calçados e acessórios, sempre da temporada vigente e pelos preços mais atraentes do mercado. A partir de parcerias com os fornecedores, a empresa insere uma proposta inovadora, priorizando sempre o design, o conforto e a alta qualidade.

4.1.2 Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional da empresa está descrita conforme figura 6 a seguir com seus respectivos cargos.

Figura 6 - Estrutura organizacional da empresa



Fonte: Elaborada pela autora

Na empresa em estudo, o ordenamento de cargos e funções segue na ordem hierárquica estabelecida, sendo de grande relevância, para a empresa obter melhores informações para tomada de decisões. A seguir no quadro 2, será ligada cada função em seu respectivo cargo.

Quadro 2–Cargos e Funções

Gerente	<ul style="list-style-type: none"> • Compra da Mercadoria; • Realiza o cálculo do preço de venda (PV); • Separa os produtos para distribuição; • Controla as mercadorias devolvidas pela loja.
Deposito	<ul style="list-style-type: none"> • Controla as entradas de mercadoria • Lança no estoque; • Transfere para lojas; • Organiza o estoque;

	<ul style="list-style-type: none"> Faz o cadastramento dos produtos no sistema de informação.
Vendedora	<ul style="list-style-type: none"> Organizar os produtos recebidos Etiquetam os produtos; Atender os clientes; Orientar sobre os produtos Verificar a falta de mercadoria.
Caixa	<ul style="list-style-type: none"> Finaliza e registra a venda.

Autor: Elaborado pela autora

A loja conta com seis funcionárias vendedoras e caixas que trabalham com atendimento aos clientes. Além disso, todas elas também são responsáveis pela arrumação das mercadorias. Duas delas trabalham no caixa e também ficam responsáveis por fazer as trocas de mercadoria. Todas trabalham uniformizadas.

4.1.3 Produtos

A empresa objeto de estudo, trabalha no ramo de calçados destinados a ambos os sexos.

Trabalhando com um mix de produtos a empresa sempre busca inovar e atrair novos clientes, mas também mantém seus produtos tradicionais, que já são marca registrada da loja.

No quadro abaixo, pode-se analisar um mix de produtos da loja ALFA, distribuídos conforme abrangência e extensão dos mesmos, mostrando também as principais marcas.

Quadro 3- Linha simplificada de produtos comercializados

Linha	Produtos	Marcas
Feminino Adulto	Sapatilha, sapato salto fechado, sapato de salto aberto, rasteiras, mocassim, varca, aratti.	Beira Rio, Firezzi Confort, Ana flex, Moleca, Vizzano, Via Marte, Barbara Krás, Use basic, Petite Jolie.
Masculino Adulto	Sapato social, sapatênis, mocassim, chinelo, sandália, yate, alpargata, tênis Futsal, Society e campo.	Jota pe, West coast, Pegada, Kildare, Rafarillo, Ferracini, Apolo, Calpadro, Red Way, strikwear, Ipanema.
Infantil menina	Sapatilha, Sandália, Rasteira, tênis, yate.	Molekinha, Novo pé, Snill, Keto, Chamosinha, New Fet, Petite Jolie, Floratta.
Infantil	Tênis, Sandália, chinelo, Sapatênis, Sapato social,	Italian, Novo pé, Dray, strikwear, Ipanema, Snill.

Menino	Mocassim, Yate, Tênis futsal, society e campo.	
Acessórios	Bolsas, cintos, carteiras, meia calça.	Trifil, Kildare, Petite Jolie.

Fonte: Elaborada pela autora

A empresa trabalha atualmente com aproximadamente **12.000** itens em seu portfólio para atender seus clientes.

4.1.4 Fornecedores e Clientes

A Alfa Comércio de Calçados LTDA., trabalha com um mix de produtos para atender os seus clientes, onde a integração da compra e da venda proporciona bons resultados para empresa, conforme apresentado no Quadro 4, abaixo.

Quadro 4 – Fornecedores e Clientes

<ul style="list-style-type: none"> • Fornecedores 	A Loja conta com uma equipe de fornecedores que tenham o mesmo comprometimento que a loja oferece. Ela trabalha junto aos seus fornecedores para fazer ações de comunicação das marcas e da loja. Possui fornecedores de todas as regiões do Brasil.
<ul style="list-style-type: none"> • Clientes 	Pode-se considerar que o volume de venda maior da loja está voltado para turistas, pois a localização da mesma é às margens da BR 101, pois a empresa investe em comunicação visual, mas também não deixa de ter uma grande quantia de clientes da região, sendo que já tem sua marca registrada na cidade.

Fonte: Elaborada pela autora

A seguir apresenta-se o regime tributário da empresa estudada.

4.1.5 Contabilidade e regime tributário

A empresa é definida como sendo optante pelo Simples nacional. Portanto se emprega de um sistema único de tributação.

Os serviços de contabilidade são terceirizados, onde são cumpridos todos os procedimentos contábeis conforme o enquadramento da empresa.

4.2 ETAPAS DO ESTUDO

Neste estudo, buscou-se primeiramente conhecer a atividade comercial da empresa estudada. Sendo que a empresa atua no ramo de comércio de calçados. O estudo foi executado com dados recolhidos da coleção outono/inverno, entre os meses de maio de 2014 à Julho de 2014.

Sendo também de grande importância neste trabalho conhecer o ciclo operacional, que tem como finalidade demonstrar a origem dos dados para apropriação dos gastos.

Conforme levantadas informações, foi possível elaborar a proposta do método do custeio variável, no quadro 5 será mostrada as informações levadas em conta.

Quadro 5 - Itens informações para elaboração das análises

a) Gastos com folha de pagamento;
b) Receita de vendas;
c) Custos do produto vendido;
d) Embalagens;
e) Comissões sobre vendas;
f) Aluguel;
g) Manutenções;
h) Honorários contábeis;
i) Material de expediente;
j) Pro labore.

Fonte: Elaborada pela autora

Foram feitas análises com os dados coletados da empresa e examinado os resultados.

Assim com as análises de dados, foram feitos os cálculos, onde foi possível identificar os gastos fixos e variáveis da empresa. Com os dados

identificados pode-se realizar a análise de resultado, onde será encontrada a margem de contribuição em unidades e valor, ponto de equilíbrio e margem de segurança.

Sendo assim será utilizado o (*mark-up*) para poder formar o preço de venda de forma clara e simplificada.

4.2.1 Etapas Operacionais

Nesta etapa será demonstrado o processo operacional, e descrita a forma que as atividades são desenvolvidas pela empresa desde o ponto inicial da compra de mercadorias até a venda. Conforme mostra o quadro 6.

Quadro 6- Processo operacional

Etapa	Descrição
01	Efetuação do pedido de compra
02	Recebimento de mercadoria
03	Conferência da Nfe e do pedido
04	Separação da mercadoria
05	Formação do preço de venda (<i>Mark-up</i>)
06	Cadastros de produtos
07	Emissão de etiquetas
08	Fixação das etiquetas
09	Transferências para loja
10	Venda

Fonte: Elaborada pela autora

As atividades da empresa iniciam-se a partir do momento que é efetuada a compra (pedido) da mercadoria. Recebida a mercadoria, é feita a conferência da Nfe com o pedido recebido, logo após é separado os respectivos produtos conforme marca, modelo, e em seguida é estabelecido o preço de venda para emissão de etiquetas, onde é feita a fixação das mesmas em todos os produtos para serem comercializados.

4.3 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

Nesta etapa, demonstram-se as informações relacionadas ao estudo de caso, onde serão analisados os dados coletados dos respectivos meses de Maio a

Julho de 2014, e assim será sugerido a empresa em estudo novas soluções para um melhor gerenciamento de seus resultados.

4.3.1 Gastos Variáveis

Nesta fase, mostram-se os gastos variáveis da empresa que são representados por custos e despesas variáveis.

Os custos variáveis tendem a sofrer alterações conforme a quantidade de produtos ou serviços comercializados. Temos neste caso como custo variável o custo de mercadoria vendida.

As despesas variáveis são classificadas como as que tendem a sofrer alteração de acordo com o volume de venda realizado em determinado período.

No quadro 7, demonstrado abaixo, observa-se o volume dos custos variáveis dos meses avaliados.

Quadro 7 - Custos e Despesas variáveis

Descrição	mai/14	jun/14	jul/14	Total
Gastos Variáveis	R\$ 84.793,92	R\$ 103.974,84	R\$ 102.960,76	R\$ 291.729,51
Custo Mercadoria Vendida	R\$ 76.744,37	R\$ 94.159,61	R\$ 93.550,32	R\$ 264.454,30
Despesas Variáveis	R\$ 8.049,54	R\$ 9.815,22	R\$ 9.410,45	R\$ 27.275,21
Comissoes	R\$ 5.620,55	R\$ 6.835,03	R\$ 6.449,53	R\$ 18.905,11
Embalagem	R\$ 894,11	R\$ 1.097,01	R\$ 1.089,91	R\$ 3.081,02
Cartao	R\$ 1.534,89	R\$ 1.883,19	R\$ 1.871,01	R\$ 5.289,09

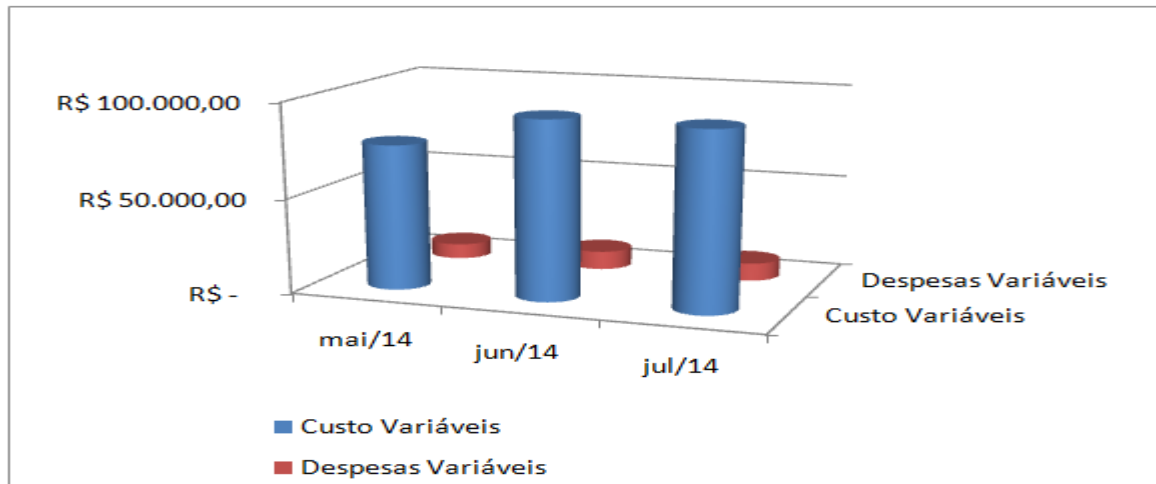
Fonte: Elaborado pelo autor

Percebe-se que no período analisado, as despesas sofreram uma oscilação conforme o aumento do volume de venda, sendo assim, sempre que houver aumento nas vendas, também terá aumento nas despesas variáveis.

As despesas foram compostas por comissões sobre venda, embalagens para mercadoria e despesas com cartão de crédito. Sendo analisado o período, as comissões de vendas totalizam 3,68% da receita bruta total com valor de R\$18.905,11, já as embalagens representam 0,60% totalizando um valor de R\$3.081,02 por fim as despesas com cartão representam 1,03 % das despesas com valor de R\$5.289,09, sendo assim o total das despesas variáveis representa R\$27.275,21

Neste sentido, a seguir demonstram-se em gráfico as variações dos custos e das despesas variáveis dos meses avaliados.

Gráfico 7 - Custos e despesas variáveis



Fonte: Elaborada pela autora

Seguindo a análise gráfica, observa-se a variação sofrida dos custos durante o trimestre estudado, o auge deu-se no mês de Junho, conseqüências disto, o clima frio do mês de Junho, crescendo assim vendas de botas em couro e de lã, produtos de alto valor, elevando a lucratividade da empresa. Já no mês de Julho teve um aumento de peças vendidas, mas houve menor lucratividade, por decorrência da entrada de promoções de inverno, baixando o preço dos produtos.

4.3.2 Margem de Contribuição

Para obter o valor da margem de contribuição, coletaram-se dados com a contabilidade e a administração da empresa. Através de notas fiscais de saída, pode-se verificar o valor dos produtos vendidos, sendo seu valor mensal acumulado a receita de vendas do período.

Já a receita líquida de venda foi obtida, com a subtração das devoluções da receita bruta.

Os gastos variáveis (custo e despesas) são compostos pelo custo do produto vendido, comissões, embalagens e despesas de cartão.

Desse modo, deduzindo-se os gastos variáveis do valor da receita líquida, tem-se a margem de contribuição, conforme se observa no quadro 8:

Quadro 8- Margem de contribuição

Descrição	mai/14	jun/14	jul/14	Total
Receita Líquida	R\$ 143.192,70	R\$ 176.048,82	R\$ 172.753,52	R\$ 491.995,04
Gastos Variáveis	R\$ 84.793,92	R\$ 103.974,84	R\$ 102.960,76	R\$ 291.729,51
Custo Mercadoria Vendida	R\$ 76.744,37	R\$ 94.159,61	R\$ 93.550,32	R\$ 264.454,30
Despesas Variáveis	R\$ 8.049,54	R\$ 9.815,22	R\$ 9.410,45	R\$ 27.275,21
Margem de Contribuição	R\$ 58.398,78	R\$ 72.073,99	R\$ 69.792,76	R\$ 200.265,53
MC %	40,78%	40,94%	40,40%	40,70%

Fonte: Elaborado pela autora

Tendo como cálculo da margem de contribuição o valor da receita líquida de Maio a Julho de 2014, com total de R\$ 491.995,04, sendo deduzidos os custos e despesas variáveis, poderá se obter um total de margem de contribuição no valor de R\$ 200.265,53, representando 40,70%.O resultado alcançado da margem de contribuição suprirá os gastos fixos e ainda irá gerar lucro à empresa.

4.3.3 Gastos fixos

São aqueles gastos que não variam de acordo com a quantidade vendida, eles sempre haverão mesmo quando não acontecer movimentação no período. Pode-se observar no quadro 9 os gastos fixos da empresa em estudo.

Quadro 9 - Gastos fixos

Descrição	mai/14	jun/14	jul/14	Total
Gastos Fixos	R\$ 46.516,38	R\$ 51.268,28	R\$ 51.449,13	R\$ 149.233,78
Custos Fixos	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Despesas Fixas	R\$ 46.516,38	R\$ 51.268,28	R\$ 51.449,13	R\$ 149.233,78

Fonte: Elaborado pelo autor

No quadro 9 encontram-se todos os custos e despesas fixas da empresa em estudo.

No trimestre estudado, os gastos fixos totalizaram em 149.233,78, que representa 29,06% sobre a receita do período.

4.3.4 Análise do Resultado

Na análise de resultado, será apresentado o demonstrativo de resultado, que tratara as informações do período de Maio a Julho de 2014, conforme o quadro 10.

Quadro 10 - Demonstrativo de resultado

Descrição	mai/14	jun/14	jul/14	Total
Quantidade itens	3.088	3.022	3.176	
PV unitário	R\$ 48,26	R\$ 60,50	R\$ 57,19	
Receita Bruta	R\$ 149.018,20	R\$ 182.834,20	R\$ 181.651,10	R\$ 513.503,50
Venda de Mercadorias	R\$ 149.018,20	R\$ 182.834,20	R\$ 181.651,10	R\$ 513.503,50
Outras Receitas	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Deduções	R\$ 5.825,50	R\$ 6.785,38	R\$ 8.897,58	R\$ 21.508,46
Simplex Nacional	R\$ 5.005,90	R\$ 5.779,79	R\$ 7.898,50	R\$ 18.684,19
Devoluções	R\$ 819,60	R\$ 1.005,59	R\$ 999,08	R\$ 2.824,27
Receita Líquida	R\$ 143.192,70	R\$ 176.048,82	R\$ 172.753,52	R\$ 491.995,04
Gastos Variáveis	R\$ 84.793,92	R\$ 103.974,84	R\$ 102.960,76	R\$ 291.729,51
Custo Mercadoria Vendida	R\$ 76.744,37	R\$ 94.159,61	R\$ 93.550,32	R\$ 264.454,30
Despesas Variáveis	R\$ 8.049,54	R\$ 9.815,22	R\$ 9.410,45	R\$ 27.275,21
Comissoes	R\$ 5.620,55	R\$ 6.835,03	R\$ 6.449,53	R\$ 18.905,11
Embalagem	R\$ 894,11	R\$ 1.097,01	R\$ 1.089,91	R\$ 3.081,02
Cartao	R\$ 1.534,89	R\$ 1.883,19	R\$ 1.871,01	R\$ 5.289,09
Margem de Contribuicao	R\$ 58.398,78	R\$ 72.073,99	R\$ 69.792,76	R\$ 200.265,53
MC %	40,78%	40,94%	40,40%	40,70%
Gastos Fixos	R\$ 46.516,38	R\$ 51.268,28	R\$ 51.449,12	R\$ 149.233,78
Custos Fixos				R\$ -
Despesas Fixas	R\$ 46.516,38	R\$ 51.268,28	R\$ 51.449,12	R\$ 149.233,78
Resultado Operacional	R\$ 11.882,41	R\$ 20.805,71	R\$ 18.343,63	R\$ 51.031,75
Lucratividade %	7,97%	11,38%	10,10%	9,94%

Fonte: Elaborado pelo autor

Após verificar o demonstrativo de resultado, foi apurada a receita média alcançada pela empresa nos períodos estudados, totalizando um valor de R\$171.167,83.

O montante total dos gastos variáveis representou R\$291.729,51, totalizando 56,81% do total da receita bruta.

A margem de contribuição encontrada no período foi de R\$200.265,53, representando 40,70% das receitas, que precisará para cobrir os gastos fixos da empresa que totalizaram em R\$149.233,78, sendo que a lucratividade desejada é de R\$60.000,00 no trimestre.

O montante total do resultado operacional foi representado por 9,94% da receita, chegando ao valor de R\$51.031,75, sendo menor do que o esperado pela empresa.

Após analisar os resultados alcançados, pode-se ter uma conclusão que a melhor ferramenta de gestão para a empresa é método de custeio variável, porque

além de gerar as informações mais precisas, elas também são de simples entendimento para os gestores da empresa. Contribuindo assim para melhora de resultado futuros.

4.3.5 Indicadores

Neste tópico, apresentam-se o desempenho da empresa no trimestre analisado. Para isso, serão utilizadas as análises de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança, apresentadas no quadro a seguir:

Quadro 11-Indicadores

Indicadores	mai/14	jun/14	jul/14
Margem de Contribuição			
Total R\$	R\$ 58.398,78	R\$ 72.073,99	R\$ 69.792,76
Total %	40,78%	40,94%	40,40%
Unitária R\$	R\$ 18,91	R\$ 23,85	R\$ 21,98
Ponto de Equilíbrio			
Contábil R\$	R\$ 114.057,26	R\$ 125.228,54	R\$ 127.348,71
Contábil - unidades	2.460	2.150	2.341,25
Financeiro R\$	R\$ 114.057,26	R\$ 125.228,54	R\$ 127.348,71
Econômico R\$	R\$ 163.096,88	R\$ 174.080,79	R\$ 176.853,43
Margem de Segurança			
MS R\$	-R\$ 34.960,94	-R\$ 57.605,66	-R\$ 54.302,39
	-724,47	-952,14	-949,43
%	-23,46%	-31,51%	-29,89%

Fonte: elaborada pela autora

Após apresentar o desempenho da empresa no trimestre, será feita a análise de cada uma delas a seguir.

4.3.5.1 Margem de Contribuição

Conforme apresentado a margem de contribuição no quadro 11, será identificada a participação de cada produto no faturamento da empresa.

Analisando a unitária média de cada mês do período analisado. A empresa em estudo terá no mês de Maio a margem encontrada de 40,78%, observa-se que se cada item for vendido a R\$48,26, terá ainda R\$18,91 que sobram para cobrir os pagamentos dos gastos fixos e assim gerar lucro líquido para empresa de 3,85%. No mês de junho terá a margem de contribuição de 40,942%, sendo que será vendido cada produto no valor de R\$60,50 sobrá o valor de R\$ 6,88 por produto comercializado. Já no último mês a margem de contribuição será de 40,40% com valor de cada produto vendido a R\$57,19, e ainda irá sobrar neste último mês o valor de R\$5,78.

4.3.5.2 Ponto de Equilíbrio

O Ponto de Equilíbrio é o nível de atividade, onde os custos se igualam às receitas não gerando lucro e nem prejuízo.

Nesta etapa do estudo, será calculado o ponto de equilíbrio contábil, financeiro e econômico.

Para se obter o ponto de equilíbrio contábil, serão levados em conta os custos e despesas do trimestre. Já o ponto de equilíbrio financeiro compreende apenas os custos e despesas que estão ligados com o caixa. E por fim o ponto de equilíbrio econômico será composto por todos os custos e despesas, além da margem de retorno de 12% esperada pela empresa.

4.3.5.3 Margem de Segurança

A margem de segurança é representada através do volume de vendas que pode ser subtraído sem levar a um prejuízo, sendo diminuído o valor total das vendas realizadas no período pelas vendas totais do ponto de equilíbrio.

Quadro 12- Margem de Segurança

Conforme demonstrado a Margem de Segurança no quadro 11, apresenta-se o valor total do período da margem de segurança de R\$ 146.868,89. Cabe ressaltar que, para obter a margem de segurança por unidades, basta dividir o total da margem pelo preço de venda. Pode-se então observar que a empresa ainda poderá reduzir de suas vendas aproximadamente 28,29% no trimestre sem que tenha prejuízo.

4.4 FORMAÇÃO DO PV - MARK-UP

Após efetuar todo o levantamento de custos e despesas, poderá então ser elaborado o preço final de cada produto em determinado período.

Será utilizado então o *Mark-up*, que é um índice aplicado sobre o custo do produto para se chegar ao preço final de venda. Este índice deve cobrir os impostos, as despesas variáveis, a margem de lucro e os gastos fixos do produto fabricado.

No quadro 12, estão relacionados alguns produtos comercializados que foram utilizados como exemplo para aplicar o *Mark-up* baseado no método de custeio variável.

Quadro 13- Representação da formação do preço de venda

DESCRIÇÃO	TENIS MASC.	SANDALIA MASC.	SAPATO FEM.	SANDALIA FEM.
CUSTO DA FATURA	12.826,00	2.288,00	6.285,00	2.379,12
(+)IMPOSTOS NÃO RECUPERÁVEIS	-	-	-	-
(-)IMPOSTOS RECUPERÁVEIS	-	-	-	-
(+) FRETE				
(=)CUSTO COMPRA	12.826,00	2.288,00	6.285,00	2.379,12
(:) QUANT. COMPRADA	132	42	120	60
(=)CUSTO DA COMPRA UNITÁRIO	97,17	54,48	52,38	39,65
IMPOSTOS	3,64%	3,64%	3,64%	3,64%
DESPESAS VARIÁVEIS	5,31%	5,31%	5,31%	5,31%
DESPESAS FIXAS	29,06%	29,06%	29,06%	29,06%
MARGEM LUCRO DESEJADA	12,00%	12,00%	12,00%	12,00%
MARKUP DIVISOR	49,99%	49,99%	49,99%	49,99%
PREÇO DE VENDA	194,39	108,98	104,78	79,33

Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com os resultados apresentados, para a formação do preço de venda orientativo foi utilizada a fórmula do *Mark-up* divisor, que no tênis masculino, por exemplo, foi feito o seguinte cálculo:

$$\text{Calculo do Mark-up} = 1 - (3,64\% + 5,31\% + 29,06\% + 12\%) = 49,99\%$$

Após encontrar o *Mark-up*, dividiram-se então os custos variáveis pelo percentual do *Mark-up* divisor. Continuando o exemplo do tênis masculino foi usado como base uma unidade vendida, finalizando o cálculo da seguinte maneira:

$$\text{Mark-up Divisor} = R\$97,17 / 49,99\% = 1,9654 \times 100 = R\$ 194,39$$

$$\text{Preço de venda Unitário} = R\$194,39$$

Dessa forma, encontrou-se o preço de venda unitário do tênis masculino, perfazendo um total de R\$ 194,39.

Esse cálculo foi aplicado em todos os outros produtos apresentados no quadro 12. Sendo assim, obteve-se um preço de venda correto, capaz de cobrir os custos, despesas, impostos e ainda garantir uma margem de lucro de 12% para a empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o cenário atual empresarial, podemos observar uma crescente concorrência entre as empresas, levando assim a precisarem a se adaptarem a demanda do mercado de maneira ágil e flexível.

Diante disto, pode-se ver que a formação do preço de venda é de grande importância para as empresas se manterem competitivas e rentáveis no mercado atual.

Dado a centralidade da questão, o presente trabalho se objetivou em analisar a formação do preço de venda utilizando o método de custeio variável, em uma empresa no comércio varejista, no período compreendido nos meses de Maio a Julho de 2014.

O objetivo geral deste trabalho foi atingido no momento em que os objetivos específicos foram alcançados. Sendo assim no capítulo 2 demonstrou-se o referencial teórico, contendo nele as terminologias de custos, classificações dos custos, método de custeio, formação do preço de venda e análise de custo/volume/lucro.

No capítulo 3 demonstrou-se a metodologia utilizada para realizar as pesquisas, que são compostas por pesquisas descritivas e bibliográficas com abordagens qualitativas.

No capítulo 4 foi realizada a apresentação da empresa e dos dados coletados para estudo. Logo após o recolhimento dos dados, optou-se em utilizar o método de custeio variável para apurar os custos. O método de custeio variável tem como um de seus benefícios o maior detalhamento dos gastos, fornecendo também a margem de contribuição.

Em seguida da apuração dos custos, foi aplicada a análise custo/volume/lucro (CVL), para obter informações gerenciais, então aplicou-se a taxa de marcação do *Mark-up* para formação do preço de venda.

A empresa obteve um bom resultando, mesmo tendo controles internos deficitários e sem implantação correta da contabilidade de custos.

O estudo sobre preços demonstrou que a contabilidade de custo, é de fundamental importância para formar o preço de um produto, pois são levantadas todas

as informações dos gastos incidentes sobre o produto, para então encontrar o preço de venda ideal com uma boa margem de lucro.

Com base neste trabalho, espera-se que a empresa possa buscar o aperfeiçoamento e rever seu processo de análise se a forma de calcular seu preço, com vista de melhorias futuras.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- BERNARDI, Luiz Antônio. **Política e formação de preços**: Uma abordagem competitiva sistemática e integrada. 2 ed. São Paulo: Atlas 1998.
- BERNARDI, Luiz Antônio, **Manual de formação de preços**: políticas, estratégias e fundamentos. São Paulo: Atlas, 2007. 3 ed.
- BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006. 291 P.
- BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e formação de preços**. 4.ed São Paulo: Thomson, 2006. 570 p.
- BRUNI, A. L; FAMÁ R. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 3 ed. São Paulo: Atlas 2004.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na HP12C e Excel. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2008. 394p.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de **Gestão de custos e formação de preço**: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro da margem de competitividades. São Paulo Editora Atlas, 2006, 246p.
- DUTRA, René Gomes. **Custos**: Uma abordagem prática. 5 ed. Ver. eampl. São Paulo: Atlas, 2003. 378p.
- FERREIRA, José Antônio Stark, **Contabilidade de Custos**. São Paulo: editora Pearson Prentice Hall, 2007. 378p.
- HANSEN, Donr, Mowen, Maryanne M. **Gestão de Custos**: controle e qualidade. 1. Ed. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2001.
- KOLIVER, Olivo. **Contabilidade de Custos**. 22 ed. Curitiba: Juruá, 2008
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997. 475p. ISBN 85224-1541-2
- LEOPARDI, Maria Tereza. **Metodologia da pesquisa na saúde**. Santa Maria, RS: Pallotti, 2002. 294 p.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos inclui o ABC**. 9ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- _____. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 247 p.

MARTINS, Rosilda Baron. **Metodologia científica**: como tornar mais agradável a elaboração de trabalhos acadêmicos. Curitiba, PR: Juruá, 2004. 277 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 625 p.

SANTOS, Joel J. **Análise de custos**: remodelado com ênfase para custo marginal; relatórios e estudos de caso. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 224p.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001. 175p.

_____. **Gestão de Custos**: uma abordagem prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004 .175p.

_____. **Análise de Custos e Preço de Venda**. São Paulo: Saraiva 2005, 201p.

_____. **Gestão de custos no comércio varejista**. Curitiba: Juruá, 2011. 256 p.