

Controladoria empresarial e formação de preço de venda à luz da gestão de custos: um estudo de caso em um supermercado do Estado da Paraíba

Recebimento dos originais: 18/06/2016
Aceitação para publicação: 14/09/2016

Gilson Rodrigues da Silva

Mestrando em Controladoria pela UFRPE
Instituição: Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE).
Endereço: Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos, Recife-PE, CEP: 52171-900
E-mail: gilson_rodriguessilva@hotmail.com

Eugênio Matias dos Santos Neto

Mestrando em Controladoria pela UFRPE
Instituição: Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE).
Endereço: Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos, Recife-PE, CEP: 52171-900
E-mail: eugenio_matias@hotmail.com

Maurílio Arruda de Araújo

Mestrando em Administração e Desenvolvimento Rural pela UFRPE
Instituição: Universidade Federal Rural de Pernambuco (PADR/UFRPE).
Endereço: Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos, Recife-PE, CEP: 52171-900
E-mail: maurilioarruda@hotmail.com

Alessandra Carla Ceolin

Doutora em Agronegócios pela UFRGS
Instituição: Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE).
Endereço: Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos, Recife-PE, CEP: 52171-900
E-mail: alessandra.acc@gmail.com

Resumo

Este estudo teve por objetivo identificar as variáveis que implicam na formação do preço de venda de produtos à luz da gestão de custos de um Supermercado do Estado da Paraíba. A metodologia de pesquisa, quanto aos objetivos, se caracteriza como descritiva-exploratória. Realizou-se um estudo de caso, por meio do uso da técnica de entrevista, para coleta de dados. Em relação à abordagem, a pesquisa é qualitativa/quantitativa. Os resultados identificaram as variáveis com maior efeito na formação do preço de venda à luz da gestão dos custos, com enfoque nas características da atividade de comércio varejista. Verificou-se, também, a busca de uma metodologia interna para gestão de custos e formação de preço de venda, com o auxílio da ferramenta para fins gerenciais do método de custeio variável, determinando a margem de contribuição dos produtos para precificação das vendas com base no custo e no mercado, observando a concorrência. Por fim, destacou-se o quanto a gestão de custos tem impacto na formação do preço de venda dos produtos, principalmente, na adoção do método de custeio para utilização do mecanismo de precificação, uma vez que, as variáveis podem interferir com maior intensidade mediante a atividade exercida.

Palavras Chaves: Controladoria; Formação de Preço de Venda; Gestão de Custos.

1. Introdução

A dinâmica dos mercados e dos consumidores, no mundo, tem impulsionado novos desafios ao ambiente empresarial, independentemente, da natureza corporativa das empresas. Com isso, as entidades têm passado por dificuldades para determinar o método de formação do preço de venda dos produtos e serviços ofertados. Uma vez que, os preços sofrem influência do ambiente externo da organização e do mercado (NASCIMENTO; RÊGO; DIAS, 2016).

Além da influência do mercado, têm-se as questões de poder aquisitivo da população, qualidade dos produtos e serviços, além de alternativas de escolhas para disponibilizar os produtos que podem causar impacto na formação do preço de venda. Para Callado *et al* (2007), o mercado exige que as empresas ofertem produtos e serviços de qualidade, mas também com preços que os consumidores estão dispostos a pagar pela aquisição do bem ou serviço.

Entretanto, a organização deve atentar-se para que o preço de venda venha cobrir os custos e despesas do produto e que possa gerar uma margem de lucro desejado. Dessa forma, a aplicação de preços corretos é essencial para que a empresa alcance as metas almejadas para vendas e amplie sua posição no mercado (KAPLAN; COOPER, 1998).

A formação de preço de venda e gestão de custos tem sido abordada em pesquisas como as de Pereira (2000), que abordou as metodologias adotadas para formação do preço de venda de produtos para micro e pequenas empresas. Machado e Sousa (2006), estudaram a relação entre a gestão de custos e gestão de preços de vendas tendo como destaque o uso do custo padrão e o suporte de informação contábil como mecanismo de definição do preço de venda.

Callado *et al* (2007), estudaram a formação de preços, sob a ótica da contabilidade, mas à luz da gestão de custos para determinação em empresas agroindústrias da Paraíba, identificaram que as empresas possuem algum mecanismo de controle de custo, mesmo que de forma rudimentar, sendo o *mark-up* a ferramenta mais utilizada para formação de preço de venda.

Já, Miquelleto (2008) buscou identificar os modelos de custos e formação de preço de vendas utilizado por empresas que exercem a atividade de madeireiras e se as informações geradas pelos modelos contribuem com o processo decisório. Os resultados apontaram que o

método de custeio absorção foi o mais utilizado pelas empresas estudadas e o modelo de formação de preço de venda utilizado foi o baseado no custo. Quanto às informações geradas, foi constatado que atende à necessidade dos gestores.

Estudos realizados por Canever *et al* (2012), Vidigal Filho *et al* (2013), e Leite *et al* (2014) buscaram verificar as estratégias de precificação de vendas dos produtos e serviços e os resultados revelaram que o preço de venda é baseado na gestão de custos, através do método de custeio por absorção e variável. Os métodos de precificação apresentados pelos estudos mostram que o *mark-up* (método de custo), a concorrência e o mercado são os principais mecanismos utilizados.

Deste modo, a formação do preço de venda à luz da gestão de custos se apresenta com função relevante nas organizações, principalmente, no tocante a produtividade e lucratividade. Contudo, nota-se que os gestores utilizam os métodos de custeio como ferramenta de informação para determinar a medida de precificação.

A contabilidade vem com suas técnicas e especializações prover os gestores de informações que o auxiliem no processo decisório, tendo papel essencial na apuração dos custos e gestão empresarial. No entanto, a controladoria surgiu como mecanismo de interpretação dos relatórios para os gestores definirem as estratégias de mercado no presente e projetar seus objetivos futuros numa visão gerencial.

Portanto, a relevância desse estudo consiste não só no papel fundamental da gestão de custos para auxiliar na formação de preço, mas também pela capacidade de oferecer aos gestores informações que possam contribuir com o processo decisório. O enfoque gerencial vem como ferramenta de controladoria com a função de garantir a continuidade operacional da organização.

Outro fator de destaque é como a gestão de custos e formação de preços pode corroborar com a atividade de comércio varejista no Brasil, que compreende diversos tipos de autosserviço, com destaque para os supermercados. Conforme Associação Brasileira de Supermercados (2015), esse setor representa 5,3% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro. Outro destaque interessante é que de acordo com pesquisa da Kantar Word Panel (2009), 75% dos gastos do orçamento familiar são com produtos do segmento varejista, o que se observa um importante nicho de mercado.

Desta forma, o desenvolvimento econômico, a perspectiva de crescimento e o aumento da competitividade têm exigido das empresas uma busca contínua por novas soluções e uma melhor exploração dos recursos existentes. De acordo com Wilder (2003), para que as

empresas permaneçam competitivas no mercado, se faz necessário uma efetiva gestão de custos e formação de preços de vendas nas lojas. Considerando que a gestão de custos implica diretamente na estrutura financeira da empresa, Levy e Weitz (2000), defendem que a partir das decisões financeiras poderá ser decidida a viabilidade ou não das estratégias de varejo. Portanto, verifica-se a gestão de custos e a formação de preço como fator relevante em uma gestão de supermercados.

Diante da relevância da gestão de custos para formação do preço de venda, o presente estudo tem a seguinte problemática: *Quais as variáveis são utilizadas no processo de formação do preço de venda dos produtos à luz da gestão de custos de um Supermercado do Estado da Paraíba?* Destarte, problema de pesquisa, o artigo tem como objetivo identificar as variáveis que implicam na formação do preço de venda dos produtos à luz da gestão de custos de um Supermercado, do Estado da Paraíba.

O artigo apresenta na sequência, no tópico 2, o referencial teórico com aspectos relacionados à controladoria na gestão empresarial, à gestão de custos e formação de preço de venda; na seção 3, são dispostos os procedimentos metodológicos adotados; na seção 4, está a análise e discussão dos resultados; e na seção 5, as considerações finais do presente artigo.

2. Referencial Teórico

2.1. Controladoria na gestão empresarial

Nos últimos anos, notou-se uma evolução na economia mundial, principalmente, no Brasil. Com isso, houve um aumento na concorrência que promove a competitividade entre as organizações, gerando maiores buscas por artefatos que auxiliem as empresas em manterem-se ativas no mercado. Deste modo, surgiu a necessidade da contabilidade prover os gestores de mecanismos que possam gerar informações úteis e tempestivas para auxílio à tomada de decisão das organizações.

Diante dessa necessidade, a Controladoria vem com ferramentas que podem auxiliar o processo informacional na gestão empresarial. A Controladoria surgiu nos Estados Unidos da América, durante o século XX, impulsionada pela diversificação e crescimento das organizações. Assim, a Controladoria assumiu o papel de fornecer informações precisas e oportunas para os gestores no processo de tomada de decisão (BEUREN, 2002).

Martins (2002), acredita que neste contexto, a Controladoria vem com atributos para suprir a necessidade que a contabilidade demanda para auxiliar no processo decisório. Para o

autor, da contabilidade à Controladoria foi uma evolução necessária, pois se criou uma crescente demanda por entendimento das organizações e seus objetivos, permitindo analisar os resultados atuais e projetar os resultados futuros numa visão estratégica.

A Controladoria é compreendida como um conjunto de conhecimento que se constitui de bases teóricas de áreas operacionais, econômicas, financeira e patrimonial interligadas ao gerenciamento organizacional (BORINELLI, 2006).

Assim, a Controladoria tem suas bases constituídas na percepção prática de diversas áreas de conhecimento humano (ramo de conhecimento) que interagem dentro do ambiente organizacional para auxiliar o processo decisório com informações de cunho econômico e financeiro.

Por outro lado, alguns autores definem a Controladoria como uma área da organização que tem o objetivo ora de tomar decisões sobre eventos, transações e atividades, ora de fornecer informações para tomada de decisão (MONTEIRO; BARBOSA, 2011).

Moura e Beuren (2000), definem a Controladoria como uma unidade organizacional de suporte empresarial com intuito de prover de suporte informacional o processo de tomada de decisão organizacional. Percebe-se que a Controladoria pode ser entendida como ramo de conhecimento e órgão administrativo.

Catelli (2001), ressalta a evolução da contabilidade à Controladoria e afirma que o campo de atuação da Controladoria são as organizações econômicas, que possuem características de sistemas abertos que interagem com diversos agentes no mercado.

Desta forma, percebe-se que a Controladoria vem como aprimoramento das técnicas contábeis na condição de fornecer informações para tomada de decisão empresarial. No entanto, não há definições sobre suas funções e atividades nas organizações (BORINELLI, 2006). Na concepção de Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007), a controladoria assume um papel preponderante nas organizações provendo de informações a gestão empresarial, por conseguinte contribui com a continuidade empresarial da entidade.

É preeminente que a Controladoria tem suas funções e atividades inerentes às necessidades de seu campo e objeto de atuação, o meio organizacional, que determinam suas ações mediante característica da empresa. Deste modo, observa-se que a função da controladoria está relacionada com a continuidade operacional da entidade, além da busca por eficácia e eficiência do resultado global da entidade através do controle operacional e resultados planejados (PADOVEZE, 2004).

Para Nakagawa (1993), o profissional responsável pela execução de atividades da Controladoria é o *controller* que exerce função relativamente nova no Brasil, contribuindo para indefinição de funções e atividades, pois atua em consonância às necessidades de cada organização.

Kanitz (1976), define as funções da Controladoria em informações, motivações, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento. Observa-se o enfoque gerencial das atividades inerentes ao profissional de Controladoria, propostos.

Dentre as atividades da Controladoria destacam-se aquelas voltadas ao processo de gestão empresarial: planejamento, orçamento, execução e controle, medidas corretivas e avaliação de desempenho (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004).

- a) Planejamento: dividido em estratégico, tático e operacional tem relevância na controladoria em seu aspecto de construção de planos à organização, definição de estratégias mediante recursos disponíveis para atingir aos objetivos;
- b) Orçamento: processo de quantificação de planos empresariais em termos de recursos a serem consumidos e produzidos na forma de custos, despesas e receitas direcionando as atividades da entidade como instrumento de controle;
- c) Execução: etapa de implementação das ações planejadas, ou seja, tem papel relevante na aplicação dos recursos disponíveis de modo eficaz para que gere resultado operacional;
- d) Controle: ocorre após a definição dos planos e implantação e execução dos orçamentos. Tem função de acompanhar a execução orçamentária para verificar o cumprimento das metas propostas para alcance dos objetivos. Logo, é a verificação se os objetivos, planos, políticas e padrões estabelecidos no planejamento estão sendo cumpridos;
- e) Medidas Corretivas: são ações adotadas na constatação pelo controle constante de não cumprimento do planejamento. A controladoria identifica e propõe as medidas corretivas a serem adotadas e também acompanha a correção;
- f) Avaliação de Desempenho: utiliza de mecanismos para quantificação e qualificação dos resultados obtidos e avaliar o desempenho, observando o cumprimento à estratégia adotada.

Portanto, observa-se que o papel da controladoria tem relevância destacada nos processos de gestão das organizações, principalmente, no suporte informacional para tomada de decisão, mas também nas atividades de planejamento, orçamento e controle, execução, controle e medidas corretivas e avaliação de desempenho. Deste modo, o objetivo deste

estudo vem corroborar com as atividades propostas pela controladoria, no tocante ao controle e gestão de custos e formação de preços de venda.

2.2. A Gestão de custos

A contabilidade é uma ferramenta que coleta e fornece informações gerenciais que contribui para o processo decisório, objetivando ser instrumento diferencial diante do grau de complexidade dos mercados. Daí a contabilidade em uma de suas especialidades de cunho gerencial tem sido adotada para prover os usuários da informação contábil de artefatos essenciais na gestão empresarial.

Para Callado *et al* (2013), a contabilidade de custos é utilizada como mecanismo para suprir a necessidade de contadores, gestores e administradores, de mensurar e avaliar o desempenho dos custos empregados na produção e a rentabilidade dos produtos. Pizzollato (2000) acredita que a contabilidade de custos atende as necessidades gerenciais, pois registra e processa as informações referentes aos custos incorridos nas atividades operacionais, que justificam e estimulam a decisão.

Para Garrison, Noreen e Brewer (2007), a contabilidade de custos contribui com a tomada de decisão gerencial com questões relacionadas a preço de venda, custos de produção, métodos de mensuração, canais de distribuição, quantidade a produzir, insumos, dentre outros.

Os custos podem ser tratados como relevantes que são os que diferem entre alternativas competitivas, ou seja, cada organização tende a determinar um mecanismo de apuração dos custos que proporcione melhores margens de lucros (MORSE; ROTH, 1986). A gestão de custos pode ser entendida como o processo de tomada de decisão baseada na mensuração dos custos incorridos a partir da adoção de métodos de custeio. Deste modo, a gestão dos custos tem importância no processo decisório tanto na produtividade como lucratividade dos produtos.

Nesta perspectiva, os métodos de custeios foram desenvolvidos com o intuito de auxiliar no processo de gestão, principalmente, no tocante a apuração correta dos custos e determinação do preço de venda (MARTINS, 2003). Na gestão de custos alguns aspectos relevantes sobre os métodos de rateios devem ser observados no processo decisório. Desta forma, o método de custeio adequado depende da necessidade informacional da organização (MARTINS, 2003).

Quando o objetivo é identificar a margem de contribuição do produto, recomenda-se a apuração pelo custeio variável, uma vez que, consideram como custos dos produtos apenas os custos variáveis relacionados diretamente com a produção. Para determinação do preço de venda, livre de custos e despesas, a legislação recomenda com enfoque gerencial o mecanismo de custeio absorção, pois integram nos custos dos produtos todos os custos variáveis e fixos. O método de custeio ABC tem o foco voltado para análise da eficiência das atividades e consumo de produtos departamentais.

No Quadro 1 são apresentados os métodos de custeio e suas finalidades no processo de gestão de custos nas organizações. Contudo, os custos têm característica atrelada a atividade desenvolvida pela organização.

Quadro 1: Métodos de Custeio

MÉTODO DE CUSTEIO	OBJETIVO
Absorção	Reconhece todos os custos na produção, fixo ou não, diretos e indiretos. Apropria os gastos e custos de produção aos produtos destinados a revenda. Os custos variáveis são alocados diretamente ao produto e os custos fixos através de rateio evidenciando os custos totais para formação do produto. As despesas são alocadas no resultado.
Variável	Atribui os custos e despesas variáveis das unidades produzidas, evidencia a margem de contribuição do produto separando os custos variáveis dos fixos, trata os custos variáveis importantes nas decisões de curto prazo. Já os custos e despesas fixas são alocados no resultado.
Custeio Baseado em Atividades – ABC	Atribui os custos aos produtos de acordo com os recursos consumidos pelas atividades. O ABC realiza a alocação dos custos indiretos de forma mais racional aos produtos através da relação custos <i>versus</i> atividade. Analisa os custos por atividade e consumo separando-os por centros de responsabilidade de atividade e produtos.

Fonte: Adaptado de Maher (2001) e Martins (2003).

A relevância da gestão de custos na formação do preço de venda pode ser observada no mecanismo adotado para apurar os custos de produção. Para Crepaldi (2009), o preço constitui o valor monetário que a empresa acredita pagar os benefícios dos produtos aos consumidores. Sendo parte do processo decisório organizacional, o preço de venda dos produtos tem aspectos relacionados com a eficiência e eficácia operacional que garantem a atuação satisfatória no mercado. Nascimento, Dias e Rêgo (2016), acreditam que a adoção de procedimentos que permitem determinação do preço de venda propicia ao gestor o reconhecimento da contribuição de lucratividade e produtividade do negócio.

2.3. Formação de preços

A tomada de decisões no âmbito empresarial é corroborada pela escolha da gestão de custos que melhor se ajuste aos interesses da organização. A identificação e ponderação dos principais aspectos relacionados à formação de preços a partir da precificação dos custos tem papel relevante na tomada de decisão (CALLADO *et al*, 2007).

Os custos influenciam os preços na medida em que afetam a oferta de produtos, pois quanto menor for o custo em relação a seu preço, maior será a capacidade de fornecimento pela empresa. Vasconcelos (2002), acredita que na medida em que a empresa reduz os custos e baixa os preços a demanda aumenta e caso contrário, aumenta custos e preços a demanda reduz.

No entanto, cabe destacar que existem diferentes tipos de mercados e cada uma com suas peculiaridades em relação ao preço. Bruni e Famá (2003), apresentam os principais objetivos na determinação do preço de venda:

- a) proporcionar, em longo prazo, maior lucro possível;
- b) permitir a maximização lucrativa no mercado em que atua;
- c) aumentar a capacidade produtiva da organização;
- d) evitar e reduzir a ociosidade e desperdício operacional;
- e) maximizar o capital empregado a fim de perpetuar os negócios autossustentados.

A determinação do preço de venda requer uma análise criteriosa do planejamento da empresa em relação ao ambiente interno e externo, uma vez que, ao analisar as vendas em curto prazo, podem-se deixar de lado fatores ligados ao momento do mercado que pode não refletir a real situação da empresa (CANEVER *et al*, 2012).

Portanto, o reflexo no faturamento por si só não é parâmetro de formação de preço de venda, mas a lucratividade de vendas, pois o aumento de faturamento pode relatar efeitos negativos e problemas de estoques altos, fluxos de caixas negativos e sazonalidades (CALLADO *et al*, 2007).

Deste modo, os preços devem considerar a capacidade produtiva da entidade e o retorno do capital se dá por meio de lucros no transcorrer dos tempos. O planejamento vem contribuir com a produção compatível com as previsões de vendas do mercado e redução de desperdícios operacionais que podem impactar a determinação do preço de venda (MIQUELETTO, 2008).

Para Machado e Sousa (2006), a formação do preço de venda carece de parâmetros de comparação para que seja compatível com o mercado em que atua. Reduzindo a rejeição dos

produtos no mercado pela não aceitação do preço impraticável no mercado (NASCIMENTO; DIAS; RÊGO, 2016).

No Quadro 2 destacam-se os métodos de formação de preço de acordo com Santos (1991), Perez Júnior, Oliveira e Costa (2003), e Kotler e Keller (2006).

Quadro 2: Métodos de Formação de Preço de Venda

MÉTODO	OBJETIVO
Baseado no Custo	Método tradicional e mais utilizado no mundo dos negócios atribui o lucro desejado por unidade de custos ao produto. Costuma empregar custos de transformação, custo pleno, marginal e taxas de retorno exigidas sobre o custo de capital. Assim, a margem de lucro desejada é aplicada sobre os custos totais dos produtos.
Baseado nos Concorrentes	Formação de preço baseada na concorrência, os preços são de oferta quando a empresa cobra mais ou menos que a concorrente, ou de proposta quando a empresa determina seu preço de acordo com julgamentos sobre os concorrentes.
Baseado no Mercado	O preço é estabelecido com base no valor do produto no mercado consumidor. Exige conhecimento do mercado, pois os fatores mercadológicos (clientes, fornecedores) definem ao preço, mas também em conjunto com as pesquisas de mercado.
Misto	É a combinação dos métodos de formação de preço baseada no custo, concorrentes e mercados. Forma o preço apoiado nos custos e analisa-os diante do mercado e concorrentes para encontrar o valor justo. Preço formado na concepção de quanto o mercado está disposto a pagar pelo produto.

Fonte: Santos (1991), Perez Júnior, Oliveira e Costa (2003) e Kotler e Keller (2006).

No método de formação de preços baseado no custo a margem de lucro desejada é aplicada sobre os custos totais, logo a margem adicionada deve ser suficiente para cobrir custos e despesas fixas. Para Garrison, Noreen e Brewer (2007), a margem de um produto é expressa pelo percentual resultante entre a subtração do preço de venda e o custo variável do produto.

Garrison e Noreen (2000) afirmam que o processo de atribuir margem fixa a um custo base é conhecido como *mark-up*. Tido como preço orientativo que consiste em uma prática interna da organização capaz de analisar o custo unitário pelo *Mark-up* (MIQUELETTO, 2008).

Contudo, a formação do preço de venda deve levar em consideração a qualidade do produto diante das necessidades do consumidor, produtos substitutos a preços competitivos, demanda esperado, mercado de atuação do produto, níveis de produto, custos de produção e níveis de venda pretendidos, mas também carga tributária e custos de comercializar os produtos (BRUNI; FAMÁ, 2003).

3. Procedimentos Metodológicos

A pesquisa é classificada como exploratória e descritiva. Exploratória, porque busca aprofundar o conhecimento sobre gestão de custos e formação de preço de venda em uma empresa do setor varejista. Ao mencionar a pesquisa exploratória Andrade (2002), ressalta algumas finalidades primordiais como: proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar, facilitar a delimitação do tema de pesquisa, orientar a fixação dos objetivos e formulação das hipóteses ou descobrir um novo enfoque sobre o assunto. E, descritiva, pois busca identificar como as empresas constituem a formação do preço de venda à luz da gestão de custos. Para Gil (2008), a pesquisa descritiva busca descrever as características de uma determinada população ou fenômeno.

Em relação aos meios, a pesquisa tem caráter de estudo de caso único, com uso da técnica de entrevista semiestruturada, onde a empresa foi visitada *in loco* para coleta dos dados e mensuração do resultado da pesquisa. O estudo de caso é caracterizado pelo aprofundamento de um ou mais objetos específicos, a fim de se obter o conhecimento amplo e detalhado dos mesmos (YIN, 2001). Para Oliveira (2002), esse tipo de estudo considera a unidade de análise em sua totalidade com o objetivo de compreendê-la em seus termos, podendo ser caso único ou multicaso.

A unidade de análise da pesquisa foi uma empresa do ramo varejista com destaque para Supermercados, localizada na Zona da Mata Paraibana, Estado da Paraíba, no ano de 2015. A escolha dessa empresa se deu pelo destaque comercial que alcançou na região no transcorrer dos últimos dez anos.

Os dados foram coletados por meio de uma entrevista semiestruturada, composta de dez questões divididas em dois blocos: Estrutura Organizacional e Aspectos da Gestão de Custos e Formação do Preço de Venda. Estes questionamentos foram apoiados em teorias e hipóteses necessárias para a pesquisa, como também outras questões complementares que surgiram durante a entrevista. A entrevista foi realizada *in loco* com o gerente responsável pela gestão de custos e formação do preço de venda.

Quanto à abordagem, a pesquisa tem caráter qualitativo-quantitativo, uma vez que utiliza a dimensão qualitativa com a técnica de entrevista para coleta de dados e a abordagem quantitativa se faz necessário para o tratamento dos dados, com a utilização de estatística descritiva, para análise e interpretação dos resultados. Richardson (1999), afirma que a abordagem quantitativa se caracteriza pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades

de coleta quanto no tratamento de dados por meio de técnicas. Para a compilação e análise dos resultados, utilizou-se de planilhas eletrônicas.

4. Apresentação e Análise dos Resultados

Nesta seção são apresentados os resultados da pesquisa, a partir da estrutura organizacional e os aspectos que evidenciam como a empresa define a política de formação de preços de vendas dos produtos.

A empresa é constituída como Sociedade Limitada, considerada de grande porte, com faturamento anual médio de R\$ 6 a 10 milhões de reais. Possui uma média de 75 a 100 empregados. Por conseguinte, são apresentados e analisados os resultados da pesquisa em relação às variáveis e fatores que impactam na formação do preço de venda. Para tanto, durante a entrevista foi constatado uma gama de produtos que dificultariam a análise, assim verificou-se como destaque as principais classes de produtos que evidenciaram uma margem de contribuição dentro dos parâmetros esperados pela gestão empresarial.

O gestor informou durante a entrevista que a margem de contribuição, mínima, esperada para os produtos comercializados é de 30,00%. Para se chegar ao parâmetro de corte, foi realizado um levantamento de todas as classes de produtos comercializados no supermercado, conforme segue na Tabela 1.

Tabela 1 - Parâmetro de Análise

ANÁLISE DE LUCRATIVIDADE	X = PREÇO – CUSTO %	OUTROS GASTOS VARIÁVEIS %	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO %
AÇOUGUE	28,42	9,76	18,66
BEBIDAS	21,90	17,19	4,72
BISCOITOS	22,87	30,15	-7,28
CAFÉ E ACHOCOLATADOS	20,91	19,57	1,33
CEREAIS	22,90	15,34	7,56
ENLATADOS	19,12	19,67	-0,56
FRIOS	40,55	1,46	39,09
HIGIENE	33,30	9,05	24,25
HORTIFRUTI	44,48	11,64	32,84
LIMPEZA	38,71	7,92	30,80
RECEPÇÃO E EXPOSITOR	32,92	20,00	12,93
MÉDIA	27,51	12,58	14,93

Fonte: Elaboração Própria, 2016.

A partir deste levantamento foi constatado que as classes de produtos que se enquadram nos parâmetros esperados são: Frios, Hortifruti e Material de Limpeza. Portanto, por questões de conveniência da pesquisa, utilizou-se como objeto de análise os produtos elencados nas categorias selecionadas acima que atendem ao requisito de 30% na margem de contribuição.

Na questão relacionada ao método utilizado pela empresa para formação do preço de venda e gestão de custos, identificou-se a adoção da multiplicação do percentual esperado, reconhecido, pelo empresário como margem de ganho, pelo custo unitário do produto. No entanto, alguns produtos não contemplam essa definição e são precificados com base no mercado. Desta forma, observa-se que na formação do preço de venda adota-se o método de custo. Para Miquelleto (2008), na mensuração a base de custo utiliza-se do *Mark-up* como orientação a este método, visando aplicar ao preço de venda o lucro desejado. Já Machado e Sousa (2006), diz que quando existe o sacrifício do lucro desejado em decorrência do ambiente externo, a empresa adota o preço com base em mercado. Em relação ao método adotado para gestão de custos, o sistema de custeio variável é utilizado para fins gerenciais, conforme entrevista com o gestor. Tal método atribui os custos e despesas variáveis das unidades produzidas, evidencia a margem de contribuição do produto separando os custos variáveis dos fixos (MARTINS, 2003).

Durante a entrevista, constatou-se que existe na empresa um levantamento mensal dos custos fixos e variáveis (método de custeio variável), porém esses dados ainda carecem de maior criticidade por parte do empresário. Partindo desse conhecimento inicial, procurou-se a partir do problema de pesquisa identificar as variáveis utilizadas pelo empresário para formar o preço de venda, como também as discrepâncias de resultados encontradas a partir da comparação entre os resultados apurados com base na formação de preço adotada pela empresa com o preço de venda apurado a partir dos custos realizados.

Para fins de coleta de dados, consideraram-se no estudo todas as classes de produtos comercializados na organização, num total de 11 (onze) classes, analisando-se as classes que se enquadraram nos parâmetros considerados acima. De acordo com a estrutura de custos do negócio, as despesas administrativas e operacionais são classificadas em despesas fixas ou variáveis. Considerando a estrutura de custo da empresa, verificaram-se para fins de base para cálculo do preço de venda as seguintes variáveis:

- Despesas Fixas: 12,00%;
- Despesas Variáveis com PIS e COFINS: 32,01%;

- Despesas Variáveis sem PIS e COFINS: 22,76%;

As despesas variáveis identificadas no negócio foram: ICMS, PIS, COFINS, Taxa de Cartão s/ Vendas e Material de Embalagem. Para fins de cálculo do preço de venda *Mark-Up* considerou-se os custos de compra deduzidos dos ICMS, PIS e COFINS a recuperar, despesas variáveis, despesas fixas e lucro desejado pelo empresário antes do Imposto de Renda e Contribuição Social, conforme Figura 1.

$$\frac{GV \text{ unit} + \left[\frac{GF \text{ Rateado}}{\text{Quantidade}} \right]}{[1 - (GV \% + LUCRO \%)]}$$

Figura 1: Fórmula do Preço de Venda

Fonte: Elaboração própria, 2016.

Ao observar a fórmula constante na Figura 1, note-se que a variável - GV Unit representa os gastos variáveis por Unidade, GF - rateio dos gastos fixos, GV% a parcela de participação dos outros gastos variáveis em relação às vendas e LUCRO% o lucro desejado.

Deste modo, após a identificação dessas variáveis para cálculo do preço de venda com base nos custos, foram tabelados os produtos de maior representatividade de venda por classe, considerando os custos unitários de compra, quantidade vendida, custo total, preço de venda unitário, vendas totais, e margem de rentabilidade realizada.

As análises das principais classes de produtos identificadas no estudo, com as variações entre o preço de venda realizado no negócio, com o preço de venda a partir do levantamento dos gastos variáveis e fixos da atividade comercial. No Quadro 3 são apresentadas as descrições das variáveis sobre produtos, na classe dos frios.

Quadro 3: Descrição das Variáveis sobre os Produtos - Frios

FRIOS	PIS E COFINANS	CUSTO UNITÁRIO	PREÇO REAL	MARGEM REAL	UNIDADES VENDIDAS	CUSTO TOTAL	VENDAS TOTAIS R\$	MARGEM REAL TOTAL	%	PREÇO PROPOSTO	VENDAS TOTAIS R\$	MARGEM PROPOSTA TOTAL	%	VAR. % MARGEM REAL X PROPOSTA
Ovos Extra Branco	Não	0,23	0,31	0,08	18.755,00	4.313,65	5.814,05	1.500,40	34,78%	0,38	7.126,90	2.813,25	65,22%	-46,67%
Queijo Coalho	Não	15,00	20,00	5,00	171,09	2.566,29	3.421,72	855,43	33,33%	24,78	4.239,51	1.673,22	65,20%	-48,88%
Queijo Mussarela Natville	Não	15,10	21,50	6,40	147,79	2.231,57	3.177,40	945,83	42,38%	24,95	3.687,26	1.455,69	65,23%	-35,03%
Salsicha Avivar	Sim	3,40	4,60	1,20	599,52	2.038,36	2.757,79	719,42	35,29%	6,12	3.669,06	1.630,69	80,00%	-55,88%
Queijo Mussarela Mineiro	Não	13,30	19,00	5,70	145,34	1.932,98	2.761,40	828,42	42,86%	21,97	3.193,05	1.260,07	65,19%	-34,26%
Queijo Manteiga	Não	15,00	20,00	5,00	132,75	1.991,22	2.654,96	663,74	33,33%	24,78	3.289,50	1.298,28	65,20%	-48,88%
Linguíça Calabresa Sadia	Sim	11,20	16,30	5,10	163,89	1.835,57	2.671,41	835,84	45,54%	20,15	3.302,38	1.466,82	79,91%	-43,02%
Mussarela Isis	Não	15,49	22,15	6,66	127,87	1.980,64	2.832,23	851,59	43,00%	25,59	3.272,09	1.291,45	65,20%	-34,06%
Presunto Sadia Peru Cozid	Sim	12,89	19,20	6,31	146,71	1.891,13	2.816,89	925,76	48,95%	23,19	3.402,27	1.511,14	79,91%	-38,74%
Frango Congelado Sadia	Não	4,00	6,60	2,60	323,95	1.295,81	2.138,09	842,28	65,00%	6,61	2.141,33	845,52	65,25%	-0,38%
TOTAL						22.077,23	31.045,94	8.968,71	40,62%		37.323,36	15.246,13	69,06%	-41,17%

Fonte: Elaboração Própria, 2016.

De acordo com as análises, observa-se que para se chegar ao resultado desejado à margem de rentabilidade aplicada sobre o valor de custo deveria ser em média de 69,06%, porém no período analisado esse percentual atingiu 40,62%, provocando uma diferença do realizado para o proposto de -41,17%.

Diante dos resultados, os produtos que estão com maiores discrepâncias em relação ao preço de venda realizado são Salsicha Avivar -55,88%, Queijo Coalho -48,88% e Queijo Manteiga -48,88%. O Frango Congelado Sadia foi o que apresentou menor variação -0,38%, bem aproximado ao preço realizado. No Quadro 4 são apresentadas as descrições das variáveis sobre produtos, na classe dos hortifrúti.

Quadro 4: Descrição das Variáveis sobre os Produtos - Hortifruti

HORTIFRUTI	PIS E COFINANS	CUSTO UNITÁRIO	PREÇO REAL	MARGEM REAL	QUANTIDADE VENDIDA	CUSTO TOTAL	VENDAS TOTAIS R\$	MARGEM REAL TOTAL	%	PREÇO PROPOSTO	VENDAS TOTAIS R\$	MARGEM PROPOSTA TOTAL	%	VAR. % MARGEM REAL X PROPOSTA
Tomate KG	Não	2,71	3,90	1,19	1.034,30	2.802,95	4.033,77	1.230,82	43,91%	4,48	4.633,66	1.830,71	65,31%	-32,77%
Cebola KG	Não	5,00	7,10	2,10	728,04	3.640,18	5.169,05	1.528,87	42,00%	8,26	6.013,57	2.373,39	65,20%	-35,58%
Batatinha KG	Não	3,00	4,40	1,40	674,17	2.022,50	2.966,33	943,83	46,67%	4,96	3.343,86	1.321,36	65,33%	-28,57%
Cenoura KG	Não	2,50	3,70	1,20	368,87	922,18	1.364,82	442,65	48,00%	4,13	1.523,44	601,26	65,20%	-26,38%
Maçã Pequena	Não	2,89	5,44	2,55	323,21	934,07	1.758,25	824,18	88,24%	4,77	1.541,70	607,63	65,05%	35,64%
Alho kg	Não	12,00	16,80	4,80	81,79	981,48	1.374,07	392,59	40,00%	19,82	1.621,08	639,60	65,17%	-38,62%
Pimenta Unidade	Não	0,50	0,65	0,15	1.916,58	958,29	1.245,78	287,49	30,00%	0,83	1.590,76	632,47	66,00%	-54,55%
Uva Itália Verde KG	Não	3,32	4,65	1,33	215,95	716,97	1.004,19	287,22	40,06%	5,48	1.183,43	466,46	65,06%	-38,43%
Laranja Pera Und	Não	0,25	0,35	0,10	2.832,14	708,04	991,25	283,21	40,00%	0,41	1.161,18	453,14	64,00%	-37,50%
Inhame da Costa kg	Não	5,00	7,00	2,00	151,57	757,84	1.060,97	303,13	40,00%	8,26	1.251,94	494,11	65,20%	-38,65%
TOTAL						14.444,48	20.968,47	6.523,99	45,17%		23.864,62	9.420,14	65,22%	-30,74%

Fonte: Elaboração Própria, 2016.

De acordo com as análises, no quadro 4 observa-se que para se chegar ao resultado desejado à margem de rentabilidade aplicada sobre o valor de custo deveria ser em média de 65,22%, porém no período analisado esse percentual atingiu 45,17%, provocando uma diferença do realizado para o proposto de -30,74%.

Diante dos resultados, os produtos que estão com maiores discrepâncias em relação ao preço de venda realizado são Pimenta Unidade -54,55%, Inhame da Costa KG -38,65% e Alho Kg -38,62%. O produto Cenoura KG foi o que apresentou menor variação -26,38%, porém com uma diferença considerável. No Quadro 5, são apresentadas as descrições das variáveis sobre produtos, na classe do Material de Limpeza.

Quadro 5: Descrição de Variáveis sobre os Produtos – Material de Limpeza

LIMPEZA	PIS E COFINANS	CUSTO UNITÁRIO	PREÇO REAL	MARGEM REAL	QUANTIDADE VENDIDA	CUSTO TOTAL	VENDAS TOTAIS R\$	MARGEM REAL TOTAL	%	PREÇO PROPOSTO	VENDAS TOTAIS R\$	MARGEM PROPOSTA TOTAL	%	VAR. % MARGEM REAL X PROPOSTA
Água Sanitária Dragão 1l	Sim	0,98	1,55	0,57	1.416,00	1.387,68	2.194,80	807,12	58,16%	1,76	2.492,16	1.104,48	79,59%	-26,92%
Fosforo Fiat Lux	Sim	1,37	1,95	0,58	794,00	1.087,78	1.548,30	460,52	42,34%	2,46	1.953,24	865,46	79,56%	-46,79%
Sbão Ype Alv/Vera 200	Não	0,73	0,89	0,16	1.491,00	1.088,43	1.326,99	238,56	21,92%	1,21	1.804,11	715,68	65,75%	-66,67%
Sbão Ype Azul 200g	Não	0,73	0,89	0,16	1.459,00	1.065,07	1.298,51	233,44	21,92%	1,21	1.765,39	700,32	65,75%	-66,67%
Sabão Vem Glicerinado	Não	0,56	0,85	0,29	1.891,00	1.058,96	1.607,35	548,39	51,79%	0,93	1.758,63	699,67	66,07%	-21,62%
Sabão Pó Ala Rosas 500g	Sim	1,73	2,45	0,72	548,00	948,04	1.342,60	394,56	41,62%	3,11	1.704,28	756,24	79,77%	-47,83%
Água Sanitária Dragão 2l	Sim	1,97	3,00	1,03	441,00	868,77	1.323,00	454,23	52,28%	3,54	1.561,14	692,37	79,70%	-34,39%
Fosforo Olho P	Sim	1,35	1,95	0,60	648,00	874,80	1.263,60	388,80	44,44%	2,43	1.574,64	699,84	80,00%	-44,44%
Sabão Ype Limão 200g	Não	0,73	0,89	0,16	1.184,00	864,32	1.053,76	189,44	21,92%	1,21	1.432,64	568,32	65,75%	-66,67%
Sabão Pó Ormo Ação 500g	Sim	3,00	3,95	0,95	296,00	888,00	1.169,20	281,20	31,67%	5,40	1.598,40	710,40	80,00%	-60,42%
TOTAL						10.131,85	14.128,11	3.996,26	39,44%		17.644,63	7.512,78	74,15%	-46,81%

Fonte: Elaboração Própria, 2016.

De acordo com as análises, observa-se que para se chegar ao resultado desejado à margem de rentabilidade aplicada sobre o valor de custo deveria ser em média de 74,15%, porém no período analisado esse percentual atingiu 39,44%, provocando uma diferença do realizado para o proposto de -46,81%.

Diante dos resultados, os produtos que estão com maiores discrepâncias em relação ao preço de venda realizado são Sabão Ype Alv/Vera 200 -66,67%, Ype Azul 200 -66,67% e Ype Limão 200 -66,67%. O produto Sabão Ven Glicerinado foi o que apresentou menor variação -21,62%, porém com uma diferença considerável.

Após análise detalhada das classes de produtos comercializados, nota-se que se a empresa adotasse como parâmetro de formação do preço de venda apenas o custo, apesar de um aumento considerável na rentabilidade, os preços ficariam fora da realidade mercadológica, conforme Quadro 6.

Quadro 6: Classes de Produtos

CLASSES DE PRODUTOS	CUSTO TOTAL	VENDAS TOTAIS R\$	MARGEM REAL TOTAL	%	VENDAS TOTAIS PROPOSTA R\$	MARGEM PROPOSTA TOTAL	%	Var % da Marg Real x Prop
AÇOUGUE	71.674,87	94.696,12	23.021,25	32,12%	118.398,77	46.723,90	65,19%	-50,73%
BEBIDAS	17.086,51	20.856,27	3.769,76	22,06%	28.384,97	11.298,46	66,13%	-66,63%
BISCOITOS	11.018,35	13.546,00	452,50	22,94%	19.834,58	8.816,23	80,01%	-94,87%
CAFÉ E ACHOCOLATADOS	15.430,72	18.715,49	3.284,77	21,29%	25.855,38	10.424,66	67,56%	-68,49%
CEREAIS	59.839,39	73.904,65	14.065,26	23,51%	98.873,92	39.034,52	65,23%	-63,97%
ENLATADOS	37.000,86	43.999,57	6.998,71	18,91%	61.370,98	24.370,12	65,86%	-71,28%
FRIOS	22.077,23	31.045,94	8.968,71	40,62%	37.323,36	15.246,13	69,06%	-41,17%
HIGIENE	7.379,76	9.837,49	2.457,73	33,30%	12.498,06	5.118,30	69,36%	-51,98%
HORTIFRUTTI	14.444,48	20.968,47	6.523,99	45,17%	23.864,62	9.420,14	65,22%	-30,74%
LIMPEZA	10.131,85	14.128,11	3.996,26	39,44%	17.644,63	7.512,78	74,15%	-46,81%
RECEPÇÃO E EXPOSITOR	5.602,44	7.446,89	1.844,45	32,92%	10.079,80	4.477,36	79,92%	-58,80%
TOTAL	271.686,46	349.144,99	75.383,38	28,51%	454.129,06	182.442,60	67,15%	-58,68%

Fonte: Elaboração Própria, 2016.

Observa-se que a rentabilidade apresentada pela classe de produtos gerou no período estudado uma margem de 28,51%, o que não garante ao empresário o lucro esperado de 15,00%. Com base nos dados trabalhados, no mês de novembro de 2015, para que a empresa alcance o objetivo de lucro desejado terá que aplicar sobre o preço de custo uma margem de aproximadamente 67,15%, visto que dará para comportar as despesas variáveis, principalmente os tributos incidentes sobre a venda, fixas e o lucro desejado.

A variação entre a margem realizada e a proposta foi de -58,68, com destaque para a classe de Biscoitos -94,87%, Enlatados -71,28% e Café/Achocolatado -68,49%. As classes que apresentaram menores discrepâncias foram Hortifruti -30,74%, Frios -41,17% e Limpeza -46,81%.

5. Considerações Finais

O presente artigo teve como objetivo identificar as variáveis que implicam na formação do preço de venda dos produtos à luz da gestão de custos de uma empresa que exerce a atividade de comércio varejista, com predominância de supermercado, do Estado da Paraíba.

Os resultados mostram a existência de rotinas, na empresa em estudo, voltadas às políticas de formação de preço de venda, sendo importantes para a administração da empresa, principalmente, com a distinção dos custos variáveis e fixos. Tal ferramenta de gestão de

custos tem o objetivo de ofertar ao gestor, uma gama de informações que o auxiliem na tomada de decisão.

Por conseguinte, verificou-se que o método de custeio utilizado é o variável, com o intuito de fornecer informações gerenciais sobre os custos fixos e variáveis, mas também evidenciar a margem de contribuição dos produtos. Já, a precificação das vendas tem como método o baseado nos custos e no mercado. Uma vez que, existem produtos que tem dificuldades na formação do preço de venda ao inserir o lucro desejado como margem, logo o preço de mercado consiste numa saída oportuna para sustentabilidade organizacional.

As variáveis que implicam na formação de preço de venda dos produtos relatadas na entrevista foram os custos variáveis e fixos, além de despesas fixas. Outro fator de destaque, principalmente, na tipicidade de atividade da empresa em estudo é a influência da concorrência, fato que induz o gestor a precificar seus produtos com base no mercado. Por outro lado, verificou-se que os preços de vendas realizados estão muito aquém do preço de venda proposto com base em custo, impossibilitando a empresa de alcançar o lucro desejado, e que para se chegar a esse objetivo seria necessário o aumento da margem de contribuição, seja por meio do aumento de preço ou por redução de custos variáveis, como também uma gestão qualificada das despesas fixas.

No entanto, cabe destacar que o comércio varejista tem uma rotatividade de estoque maior que outras atividades em decorrência da demanda dos consumidores. Portanto, pode dificultar a precificação apenas com base no custo, por meio da inserção do lucro desejado no *mark-up*, fazendo com que a empresa observe a concorrência e forme seu preço com base no mercado.

De modo geral, constatou-se que a gestão de custos é de fundamental importância para formação do preço de venda, e que a empresa utiliza dos métodos de preços baseados em custo e mercado para precificar seus produtos. Pode-se, também, observar que a organização possui toda a estrutura necessária para implantação de um controle mais acurado no tocante a gestão de custos.

Sendo assim, conclui-se que a gestão de custos e a correta formação de preço de venda é uma variável fundamental para que o negócio apresente situações de resultado saudáveis e administráveis. Entretanto, os resultados desta pesquisa não podem ser generalizados, pois as variáveis que causam impacto na formação de preço de venda das empresas varejistas, com predominância de supermercados, podem ter distinção em relação aos demais tipos de atividades. Como sugestão de pesquisas futuras tem-se a análise da formação do preço de

venda à luz da gestão de custos em outros setores de atividades, utilizando uma amostra maior. Também se sugere estudos com um número maior de empresas a partir dessa metodologia, tendo em vista certificar-se de que essa realidade é constante nos comércios varejistas brasileiros.

6. Referências

ANDRADE, M. M. *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

Associação Brasileira de Supermercados. ABS. 2015. Disponível em: <<http://www.abras.com.br/economia-e-pesquisa/ranking-abras/os-numeros-do-setor/>>. Acesso em: 20 dez. 2015.

BEUREN, I. M. *O papel da controladoria no processo de gestão*. In: SCHMIDT, Paulo (Org.) *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Controllership approach in papers published in enanpad and in the usp controllership and accountancy congress between 2001 and 2006. *Revista de Contabilidade e Finanças, USP*, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 22 – 37, set./dez. 2007.

BORINELLI, M. *Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis*. 2006. 341 f. *Tese* (Doutorado em Contabilidade) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. *Gestão de Custos e Formação de Preço*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CALLADO, A. L.; MACHADO, M. R.; CALLADO, A. A.; MACHADO, M. A.; ALMEIDA, M. A. Custos e Formação de Preços no Agronegócio. *FACES Revista de Administração*, Belo Horizonte, v. 6, n. 1, p. 52-61, jan./abr., 2007.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; ALMEIDA, M. A.; CEOLIN, A. C. Utilização de Informação Gerencial na Gestão de Custos em Empresas do Setor de Tecnologia da **Custos e @gronegócio on line** - v. 12, n. 2 – Apr/Jun - 2016. ISSN 1808-2882
www.custoseagronegocioonline.com.br

Informação e Comunicação (TIC). *RIC - Revista de Informação Contábil* - ISSN 1982-3967 - Vol. 7, n 2, p. 65-79, abr./jun.,2013.

CANEVER, F. P.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; GASPARETTO, V. Formação de Preços: um estudo em empresas industriais de Santa Catarina. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)*, Rio de Janeiro, v. 17, n. 2, p. 15-27, mai./ago., 2012.

CATELLI, A. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* – GECON. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, S. A. *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. *Controladoria: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. *Contabilidade Gerencial*. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KANITZ, S. C. *Controladoria: teoria e estudo de casos*. São Paulo: Pioneira, 1976.

KANTAR WORD PANEL. Retrato do Varejo APAS – Associação Paulista de Supermercados. *Anais... Congresso de Gestão em Supermercados (anais)*, São Paulo: Apas, 2009.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

KOTLER, P.; KELLER, K. L. *Administração de Marketing: a bíblia do marketing*. 12. ed. São Paulo: Pearson, 2006.

LEITE, M.; SILVA, A.; HEIN, N.; PIAZZA, J. A. Estratégia de preço de venda sob a perspectiva da teoria dos jogos. *Anais..., XXI Congresso Brasileiro de Custos* – Natal, RN, Brasil, 17/19 nov. 2014.

LEVY M.; WEITZ B. A. *Administração de varejo*. São Paulo: Atlas. 2000.

MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. Análise das Relações Entre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 42-60, jan./abr. 2006.

MAHER, M. *Contabilidade de Custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, N. C.. Da Contabilidade à Controladoria: a Evolução Necessária. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, São Paulo, n. 28, p. 7 - 28, jan./abr. 2002.

MIQUELETTTO, E. M. Formação do Preço de Venda: uma análise do processo de formação de preço em empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e Região Metropolitana. 2008. 103 f. *Dissertação* (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

MONTEIRO, J. M.; BARBOSA, J. D. Controladoria Empresarial: Gestão econômica para as Micro e Pequenas Empresas. *Revista da Micro e Pequena Empresa*. Faculdade Campo Limpo Paulista. v. 5, n 2, p.38-59, mai./ago., 2011.

MORSE, W. J.; ROTH H. P. *Cost Accounting: Processing, Evaluating and Using Cost Data*. Florida: Addison-Wesley Publishing Company, 1986.

MOURA, V. M.; BEUREN, I. M. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. *Revista Brasileira de Contabilidade*, ano XXIX, n. 126, nov./dez. 2000.

NAKAGAWA, M. *Introdução à controladoria*. São Paulo: Atlas, 1993.

NASCIMENTO, R. N. O.; RÊGO, T. F.; DIAS, T. F. Metodologias de Custeio e Preço de Venda: Um Estudo sobre as Práticas dos Empreendimentos Econômicos Solidários. *Revista Ambiente Contábil* – ISSN 2176-9036 - UFRN – Natal-RN. v. 8. n. 1, p. 76 – 92, jan./jun. 2016.

OLIVEIRA, S. L. *Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisa, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

PADOVEZE, C. L. *Controladoria básica*. São Paulo: Thomson, 2004.

PEREIRA, F. H. *Metodologia de Formação de Preço de Venda para Micros e Pequenas Empresas*. 2000. 159 f. *Dissertação (Mestrado)* – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

PEREZ JÚNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. *Gestão estratégica de custos*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PIZZOLATO, N. D. *Introdução à Contabilidade Gerencial*. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, J. J. *Formação de preços e do lucro*. São Paulo: Atlas, 1991.

VASCONCELLOS, M. A. S. *Economia: micro e macro*. São Paulo: Atlas, 2002.

VIDIGAL FILHO, A. L.; OLIVEIRA, J. L. R.; CHRISTINO, J. M. M.; ZIVIANI, C. F. Formação do Preço de Venda no Setor Ceramista de Empresas Associadas à Anicer e Sindicar-Ro. *FACEF Pesquisa: Desenvolvimento e Gestão*, v.16, n.1 - p.97-114 – jan./fev./mar./abr., 2013.

WILDER, A. Mudança no setor supermercadista e a formação de associações de pequenos supermercados. *Dissertação (Mestrado)* – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz/USP, 2003. Piracicaba, 2003.

YIN, R. K. *Estudo de caso – planejamento e métodos*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman. 2001.