

# **Análise sistêmica de custos e preço de venda como ferramenta de apoio às decisões: o caso de uma indústria alimentícia no Paraná**

**Paulo Henrique Rezende Silva** (SMG FACULDADE) - pauloh\_r\_s@hotmail.com

**Rafael Assunção da Silva** (Faculdade Alvorada) - rafaelassuncao50@gmail.com

## **Resumo:**

*O estudo teve como propósito analisar os custos e preço de venda de uma empresa de produtos alimentícios por meio de uma abordagem sistêmica. Para isso, a metodologia foi de natureza qualitativa, exploratória, e estudo de caso, e a coleta de dados por meio de pesquisa documental, observações e entrevistas informais. As análises envolveram elementos considerados essenciais para precificação: o fator custos, clientes e concorrentes, base para as comparações entre preço de venda praticado, calculado e de mercado, por meio da Teoria Sistêmica, mais especificamente pela utilização da Metodologia de Sistemas Flexíveis (SSM). Os resultados evidenciam que o preço médio praticado é de 7,17, considerado alto perante o de mercado (6,45), os calculados conforme a literatura (6,77 e 6,27), e na visão dos clientes (67,69%). A análise sistêmica permitiu analisar de modo interligado os agentes, bem como estabelecer relações causais, situações ideais, mudanças necessárias e por fim, aquilo que era viável à empresa, dentre os quais se destaca, por exemplo: rever a estrutura e classificação de custos, integrar de modo efetivo informações do mercado nas decisões de preço e custos, incluir nas análises de preço dados passados e estimados, e explorar mais a fundo ferramentas estratégicas como os Custos da Qualidade. Como conclusões destaca-se o incremento informacional para melhores decisões, possível mediante percepção da atuação de partes interligadas e influenciadoras, internas e externas, e à busca constante de disposição de informações de mercado, orçadas e estratégicas.*

**Palavras-chave:** *Preço de venda; Análise de Custos; Decisões.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Análise sistêmica de custos e preço de venda como ferramenta de apoio às decisões: o caso de uma indústria alimentícia no Paraná**

### **Resumo**

O estudo teve como propósito analisar os custos e preço de venda de uma empresa de produtos alimentícios por meio de uma abordagem sistêmica. Para isso, a metodologia foi de natureza qualitativa, exploratória, e estudo de caso, e a coleta de dados por meio de pesquisa documental, observações e entrevistas informais. As análises envolveram elementos considerados essenciais para precificação: o fator custos, clientes e concorrentes, base para as comparações entre preço de venda praticado, calculado e de mercado, por meio da Teoria Sistêmica, mais especificamente pela utilização da Metodologia de Sistemas Flexíveis (SSM). Os resultados evidenciam que o preço médio praticado é de 7,17, considerado alto perante o de mercado (6,45), os calculados conforme a literatura (6,77 e 6,27), e na visão dos clientes (67,69%). A análise sistêmica permitiu analisar de modo interligado os agentes, bem como estabelecer relações causais, situações ideais, mudanças necessárias e por fim, aquilo que era viável à empresa, dentre os quais se destaca, por exemplo: rever a estrutura e classificação de custos, integrar de modo efetivo informações do mercado nas decisões de preço e custos, incluir nas análises de preço dados passados e estimados, e explorar mais a fundo ferramentas estratégicas como os Custos da Qualidade. Como conclusões destaca-se o incremento informacional para melhores decisões, possível mediante percepção da atuação de partes interligadas e influenciadoras, internas e externas, e à busca constante de disposição de informações de mercado, orçadas e estratégicas.

Palavras-chave: Preço de venda; Análise de Custos; Decisões.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 Introdução**

As rápidas mudanças no ambiente econômico e social leva à transformação cada vez maior dos consumidores, que ficam mais exigentes e flexíveis, exigindo produtos e condições diferenciados, com qualidade e ao mesmo tempo com preço atraente (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). A busca constante por vantagem competitiva é um grande desafio para as empresas para conseguirem se manter no mercado, fato que impulsionou o aprimoramento e até mesmo a reestruturação da gestão de custos e preços, que a partir de agora devem passar a manter ligação direta com a estratégia da empresa, apresentando novos métodos de análise e assim, ensinando enxergar de diferentes ângulos como tais informações poderiam contribuir nesse ambiente dinâmico e competitivo (HANSEN; MOWEN, 2010; MEGLIORINI, 2012).

Tal contexto permite inferir que o olhar aos custos e ao preço de venda representam um instrumento essencial a qualquer empresa e no rol de análises de qualquer gestor, devendo estar integrado diretamente ao mercado, em visão interna e externa, e não somente perante os custos, o que acaba tornando o assunto um pouco complexo, com diversas variáveis de análise, inclusive algumas não controláveis (PEREIRA, 2000; MEGLIORINI, 2012).

Porém, o que se percebe ainda é que na maioria das empresas a vantagem competitiva que tange ao sistema de custeio e forma de fixação de preços é baixa, sendo tal fato explicado, por exemplo, na maneira de atuação dos gerentes, que as vezes se baseiam em informações geradas em âmbito mais simples, com uma visão míope, de uma competição ainda não global, fato que revela a necessidade de informações específicas e estratégicas, que fundamentem decisões bem construídas e vantagem competitiva (KAPLAN; COOPER, 1998).

A junção entre o contexto competitivo em que as empresas estão imersas e em contrapartida, a constante necessidade por novos olhares sobre as informações de custos e preços de venda em uma abordagem ampla desencadeou a situação problema deste estudo, já que o preço de venda deve abordar conjuntamente custos e fatores de mercado, ou seja, há influência ativa de fatores internos e externos (BRUNI; FAMÁ, 2012).

Com foco nessa necessidade, esse estudo tem como objetivo geral analisar os custos e preço de venda de uma empresa de produtos alimentícios por meio de uma abordagem sistêmica, ou seja, por meio de variáveis do contexto interno e externo, dado pelo fator custos, clientes e concorrentes, modelo esse apresentado por Horngren, Data e Foster (2004) como os principais influenciadores na composição de um preço de venda. Como questão de pesquisa destaca-se: Como as análises de custos e preços de venda, a partir de uma visão sistêmica, pode contribuir para a tomada de decisões?

O preço de venda, com base no custeio por absorção e variável é calculado segundo os preceitos da literatura, além do preço médio de mercado, que juntos desencadeiam uma análise conjunta e comparativa, conforme incentiva Padoveze (2010) envolvendo o preço de mercado, preço estimado e preço praticado, análise vantajosa capaz de mostrar informações essenciais à gestão. Integrado a isso, insere-se uma discussão dos achados perante a Metodologia SSM, uma ferramenta da Teoria Sistêmica com intuito de compreender o caso e propor mudanças visando melhorias.

A pesquisa busca contribuir abordando a fixação de preços por meio de uma abordagem holística, fundamental para sua sobrevivência e crescimento, independente do porte ou área de atuação. Análises dessa natureza são enxergadas como estratégicas e assim, são capazes de auxiliar de forma mais estruturada os gestores em suas decisões, bem como aumentar a possibilidade de obtenção e manutenção de vantagem competitiva perante o mercado, fatores que fazem a temática em análise digna de pesquisas e abordagens no meio contábil e empresarial.

## **2 Referencial Teórico**

### **2.1 Custos como diferencial**

Um dos principais objetivos da contabilidade de custos é fornecer suporte para a tomada de decisões (JIAMBALVO, 2009), porém até a década de 60 essa essência era cumprida com base em informações, em maioria, passadas e de natureza quantitativa, o que diante do aumento da competitividade passou a ser insuficiente. Tal realidade fez com que os sistemas de custeio fossem ampliados, possibilitando análises voltadas à sinalização de onde há necessidade de aprimoramento, principalmente em qualidade e eficiência (KAPLAN; COOPER, 1998). Hansen e Mowen (2010) destacam o novo cenário no qual encontram-se as empresas, que revela uma gritante necessidade de atualização constante da gestão de custos, incluindo fatores como a concorrência e a tecnologia (FERREIRA, 2007).

A busca hoje no âmbito de custos é por abordagens integradas, capazes de proporcionar informações completas, que forneçam fatores-chave aos gestores para planejamento, controle e melhoria de resultados, e isso envolve produtos, serviços e clientes (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). Essa abordagem ampla acoplada a análise do preço de venda é o ponto de partida para esse estudo, uma vez que determinar o valor a ser cobrado pelo produto em um mercado de constante oscilação tem tornado a tarefa cada vez mais difícil (MEGLIORINI, 2012).

Preço de venda e custos são temas intimamente ligados, uma vez que é uma necessidade, para fixação de qualquer preço de venda, um completo conhecimento sobre os custos operacionais da empresa, fator decisivo para a obtenção de seus resultados (PEREIRA, 2000). Além disso, o foco em aumento de qualidade e gostos do cliente implicam em informações de custos, no que tange, por exemplo, à eliminação de desperdícios, mudanças de

design e exploração da Cadeia de Valor do produto (HANSEN; MOWEN, 2010). Em empresas onde a gestão de custos é um diferencial, análises amplas tornam-se menos esporádicas e podem desencadear benefícios como proporcionar um equilíbrio operacional, e a longo prazo o maior lucro-possível; permitir a maximização lucrativa de participação de mercado; maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidades e desperdícios; e maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios (ASSEF, 2005).

## 2.2 Formação de preço de venda

Jiambalvo (2009) cita que a formação de preço muitas vezes é complexa e incidente no meio empresarial (JIAMBALVO, 2009) e assim, tudo o que envolver produtos, mercadorias ou prestação de serviços entre uma empresa e seus clientes necessitará da formulação de preço de venda, ou seja, tal temática possui ampla atuação nas relações econômicas de compra e venda e isso anseia por bons instrumentos gerenciais (MEGLIORINI, 2007). Para atingir esse objetivo, porém, além das empresas possuírem bons controles de custos e um bom método de custeio, deverão também explorar dados do mercado, ou seja, uma abordagem integrada, que possibilite maiores chances de obtenção de vantagem competitiva (LORENTZ, 2015).

Essa necessidade de enxergar o todo em uma abordagem sistemática é defendida por autores como Horngren, Datar e Foster (2004) e Megliorini (2012) como norteadora da fixação de preços, assumindo que as principais influências sobre essa tarefa são os concorrentes, clientes e custos, conforme detalha o quadro 1.

Quadro 1: Principais fatores para determinação do preço de venda.

<b>Abordagem Interna</b>	<b>Custos</b>	Influenciam o preço de venda pois afetam a oferta. Quanto mais baixo o custo em relação ao preço de venda, maior será a capacidade geração de lucro pela empresa. Gestores que entendem os custos acabam enxergando os custos relevantes em todas as funções da cadeia de valor.
<b>Abordagem Externa (de mercado)</b>	<b>Clientes</b>	Influenciam no preço à medida que determinam as oscilações de demanda pelo valor que estão dispostos a pagar pelo produto, o que impulsiona a empresa a enxergar pela ótica do cliente, já que preços altos resultarão em perda de vendas.
	<b>Concorrência</b>	Preço com base nos preços praticados pelos seus concorrentes, devendo representar um alerta constante. Uma vez que a concorrência é um evento não controlável e supera limites territoriais, ela pode representar grande impacto nos preços praticados;

Fonte: Adaptado de Horngren, Datar e Foster (2004) e Megliorini (2012).

Megliorini (2012) aborda o fator cliente como abordagem econômica, focando na relação demanda/preços e assim, em condições normais, quanto maior o preço, menor a demanda. Bruni e Famá (2012) também compartilham dessa visão no concernente aos três principais métodos básicos de formação de preços e acrescentam que o método baseado nos custos é mais utilizado pela simplicidade de aplicação, enquanto naquele baseado no mercado o preço é determinado pelo nível de demanda e concorrência.

Neste estudo, as análises comparativas entre o preço praticado, calculado e de mercado (PADOVEZE, 2010) terão como norteadores os 3 fatores expostos por Horngren, Datar e Foster (2004), e assim sendo, coube discuti-los mais detalhadamente, mediante uma separação em perspectiva interna (custos) e externa ou de mercado (clientes e concorrentes).

### 2.2.1 Preço de Venda na perspectiva interna

Autores como Megliorini (2012) deixam claro que, qualquer que seja o método para fixação de preço, as informações de custos são as que originam as análises e assim, são indispensáveis ao subsídio na construção do preço e tomada de decisão.

Assim sendo, nesse método pressupõe-se que o mercado está aberto a absorver as determinações e imposições da empresa, uma vez que o preço é calculado a partir do montante de custos, ou seja, considera-se uma abordagem de dentro para fora (PADOVEZE, 2010). É necessário basicamente o montante dos custos incorridos no processo produtivo e o acréscimo de uma taxa, denominada *Mark-up* (MEGLIORINI, 2012).

Padoveze (2010) cita que os métodos de custeio mais utilizados nesse tipo de fixação de preços são:

- Custeio por absorção: Geralmente mais simples e comum em indústrias, onde atribui-se sobre o custo total um percentual contendo despesas administrativas e de vendas, além da margem de lucro desejada;
- Custeio Variável, quando o foco envolve análises gerenciais de rentabilidade, admitindo como base do preço os custos diretos ou variáveis mais as despesas variáveis que possam ser identificadas.

No que se refere a taxa de *Mark-up*, Martins (2003) discute que a taxa tem como finalidade cobrir os gastos não atribuídos ao processo de produtivo, o que inclui, por exemplo, despesas de comercialização e impostos. No custeio variável o *Mar-kup* deve cobrir as contas não consideradas no custo total, como impostos, despesas fixas e custos indiretos fixos, além do lucro desejado (BRUNI; FAMÁ, 2012).

### **2.2.2 Preço de Venda na perspectiva externa ou de mercado**

Bruni e Famá (2012) atentam para o quão é importante considerar aspectos do mercado na fixação de preços, onde um preço equivocado pode acarretar grandes desvantagens, principalmente quando observado em uma perspectiva de longo prazo. Deve-se atentar nesse contexto à fatores como a existência de produtos substitutos, demanda esperada, dentre outras variáveis, de modo que o preço represente um valor que maximize lucros, mantenha a qualidade e atenda às necessidades do mercado (BRUNI; FAMÁ, 2012).

Nesse cenário dinâmico de mercado, Padoveze (2010) e Horngren, Datar e Foster (2004) consideram que dois métodos ou fatores são essenciais e com grande impacto nos preços: clientes ou demanda, e concorrentes.

Sob a ótica dos clientes, Bruni e Famá (2012) citam que o mercado é quem delimita o preço de venda e assim, caso a percepção de valor do mercado em relação ao produto oferecido seja inferior ao desejado, as vendas irão fracassar. Bernardi (2010) acrescenta que preço e demanda possuem relações estreitas, e assim, em casos onde o preço de venda for mais caro ou subir, a demanda pelos produtos tenderá a cair e vice versa. Essa relação exige dos gestores um preço que seja percebido pelos clientes de acordo com as necessidades do poder de compra e respeitando as características do mercado. Outros autores como Jimbalvo (2009) e Padoveze (2010) tratam esse fator como abordagem econômica, onde quem dita o preço é o mercado, e pressupõe como essência que a quantidade demandada de um produto é função do preço cobrado pelo mesmo, ou seja, quanto mais caro, menor a demanda.

Sob a ótica dos concorrentes, Cruz et al (2012) afirmam que a formação de preço nesse sentido leva em consideração a competitividade existente no mercado. É necessário conhecer muito bem os concorrentes, saber o que eles produzem quais suas inovações, seus pontos negativos e positivos. A partir desse conhecimento, o preço é determinado, de modo que esteja equiparado aos praticados pelos concorrentes (SARTORI, 2004).

Assef (1997) apresenta algumas formas de como tais informações podem ser obtidas, auferindo destaque a um processo constante de avaliação por meio de mapas de preços da concorrência, ferramenta que monitora os principais produtos substitutos, promoções oferecidas, distribuições e características dos produtos. Tal análise contribui com o gestor na disposição do produto no mercado, além de aumentar as chances de fixação de preços

acessíveis aos clientes, ao mesmo tempo em que a empresa se mantém competitiva no mercado. Assim, não basta apenas conhecer o mercado, mas é necessário conhecer seus concorrentes, de forma de verificar o que eles produzem, quais as dificuldades e sucessos conquistados (CRUZ ET AL, 2012).

### 2.3 Teoria Sistêmica (Metodologia SSM)

A Teoria Geral dos Sistemas teve como origem os trabalhos de Karl Ludwing Von Bertalanffy, primeiramente na área da biologia, com pesquisas voltadas a metabolismo, e após propagou-se para outras áreas como a empresarial, onde a visão e tratamento da organização e suas partes fortalece as análises e aprimora o campo de pesquisas (OLIVEIRA, 2010).

Isso só foi possível a partir da percepção de que qualquer organização é um sistema aberto, ou seja, mantém relações com o ambiente externo ao mesmo tempo em que é impactada às condições proporcionadas nesse ambiente (LAWRENCE; LORSCH, 1973), e assim, cabe atuar como parte desse ambiente, equiparando seus interesses com aqueles oriundos das outras partes do sistema, sempre estando adepta a mudanças. Mesmo com essa visão, Donaires (2006) acrescenta que ainda era preciso, dentro da perspectiva dos sistemas na administração, ferramentas que tratassem da realidade na busca pela melhoria das empresas e aumento de competitividade, fato que desencadeou metodologias direcionadas.

Metodologias sistêmicas foram desenvolvidas com intuito de contribuir na visualização e busca por soluções de problemas envolvendo os componentes do sistema, fato que deu origem às tipologias *Hard* e *Soft* (MARTINELLI; VENTURA, 2006). Aquelas do tipo *Hard* são mais voltadas às ciências exatas, providas de escopo com características mais pontuais, enquanto as *Soft* são retratadas como algo mais flexível, interagindo com o ambiente, e frequentemente utilizada em realidades tratadas nas ciências sociais (MARTINELLI; VENTURA, 2006), natureza essa inclusive abordada nesse estudo.

A Metodologia de Sistemas Flexíveis (SSM) é um tipo de Metodologia *Soft* proposta por Peter Checkland (1981), e volta-se a tais necessidades de inter-relações, buscando, mediante visão holística, compreender a dinâmica em questão, com foco em melhorias. Tal ferramenta surge a fim de explorar problemas complexos e dinâmicos, considerando os vários *stakeholders* envolvidos dentro do mesmo contexto (MARTINELLI; VENTURA, 2006).

Donaires (2006) e Martinelli e Ventura (2006) apresentam 7 etapas para realização da Metodologia SSM:

1. Verificar a situação problema, agrupando o máximo de informações possíveis;
2. Definir e estruturar a situação problema, com foco na temática, posição dos envolvidos e relacionamentos;
3. Definir de forma concisa a essência da situação visando total compreensão no que envolve o ambiente real e suas restrições;
4. Elaboração de um modelo conceitual, ou seja, escopo de uma situação ideal perante a literatura a fim de conquista de futuros benefícios econômicos;
5. Discussão comparativa entre o real e o ideal, com possíveis soluções e mudanças;
6. Seleção das mudanças a serem implantadas, seja em ações ou modo de abordagem;
7. Elaborar ações visando promover mudanças e melhorar o desempenho do sistema, e consequentemente do problema.

O intuito é explorar a situação, por meio de uma abordagem sistêmica, visando compreender como aquilo ocorre, o que pode ser mudado, e como isso impacta da realidade do sistema. Tal abordagem integra completamente o intuito dessa pesquisa em analisar o preço de venda praticado, calculado e de mercado perante uma abordagem ampla (interna e externa), a fim de evidenciar como tais achados podem contribuir para as decisões gerenciais.

### **3. Metodologia**

Quanto aos objetivos, essa pesquisa é classificada como exploratória, haja vista que oferece maior contato com o problema, tornando-o mais explícito (GIL, 2007). Foca na revelação dos fenômenos, inclusive aqueles que em certos casos não eram aceitos ou enxergados (GONÇALVES, 2014).

Quanto a abordagem do problema, enquadra-se como qualitativa, uma vez que exige entendimento de um fenômeno inserido em contexto social ou situação que visa exploração de uma mudança ou interação de agentes em ambiente dinâmico, possibilitando compreensão de particularidades de comportamento ou características (RICHARDSON, 2015).

Quanto à estratégia de pesquisa, o estudo pode ser classificado como um estudo de caso único. Gil (2002) cita que o estudo de caso é um estudo aprofundado, que explora detalhes e maior conhecimento sobre o caso. Martins e Theóphilo (2007) acrescentam que estudos dessa natureza envolvem um esforço intenso, possibilitando um alto nível de detalhamento com a realidade, construída mediante descrição e compreensão do fenômeno.

Quanto aos procedimentos de coleta de dados até mesmo pela exigência em estudos de caso por triangulações de dados, foram utilizadas análises documentais, entrevistas informais e observação. Pádua (2000) cita que a pesquisa documental tem por objetivo de um modo geral, buscar e analisar documentos úteis com a finalidade de possuir uma boa fonte de informações. Gil (2002) destaca a importância das entrevistas, que por meio de um contato direto com a fonte de dados (entrevistado), é capaz de fornecer informações essenciais acerca da pesquisa e proporcionar resultados confiáveis sobre o tema de estudo. E por fim, Marconi e Lakatos (2011) afirmam que a observação utiliza dos sentidos para a obtenção de evidências sobre a realidade, além do exame do fenômeno em estudo.

Quanto a coleta de dados, cabe citar que as entrevistas, escolhidas por conveniência, foram realizadas por telefone ou e-mail com 65 clientes, sobre a percepção desses sobre a adequação do preço de venda praticado. O roteiro envolveu apenas um bloco, com questões relacionadas ao preço e satisfação do cliente. Por outro lado, as entrevistas com os três principais concorrentes foram realizadas via telefone, como uma espécie de cotação de vendas, em produto igual ou similar ao analisado.

Para as análises documentais foram solicitados documentos ao setor de custos e contabilidade da empresa em Outubro de 2016, dos quais se destacam: DRE anual e mensal, relatórios gerenciais sobre a estrutura de custos e formação de preço de venda, e relação de preços atualmente praticados. Além disso, destaca-se que algumas informações foram solicitadas diretamente aos gestores, mediante necessidade da pesquisa.

A análise sistemática tomou como diretrizes principais o modelo das três principais influências para a fixação de preço de venda proposto por Horngren, Datar e Foster (2004) sendo custos, clientes e concorrentes, bem como a operacionalização da metodologia sistêmica SSM, tipo *Soft*, por meio das sete etapas apresentadas no tópico 2.3 por Martinelli e Ventura (2006).

### **4. Análise dos resultados**

#### **4.1 Empresa e produto em análise**

Trata-se de uma empresa de porte médio, que atua no ramo de produtos não perecíveis, localizada no estado do Paraná-Brasil, e com vivência de mercado de 26 anos. A estrutura física conta com quatro fábricas e um centro de distribuição que fornece a todo país.

A fixação de preço de venda possui um olhar interno, a partir de análises realizadas pelo gestor e setor de custos, porém, com o aumento de competitividade, a organização passa a importar-se com a forma de fixação de preços e quais fatores estão sendo considerados.

Por meio de relatórios contábeis buscou-se um produto destaque em termos de faturamento e diferencial de mercado para a empresa, e assim, coube apresentar o volume de

faturamento dentre os meses do ano de 2016, como destaca a tabela 01, em números e gráfico.

Tabela 1: Volume de Vendas (2016) – Produto A.

Mês	Quantidade (Kg)	Vendas	Preço Médio (Kg)
Janeiro	4.000	30.767,25	7,69
Fevereiro	2.500	19.062,25	7,62
Março	3.775	28.278,25	7,49
Abril	1.875	14.414,50	7,68
Maior	3.650	26.200,75	7,18
Junho	5.675	41.211,50	7,26
Julho	5.800	40.384,00	6,96
Agosto	7.725	53.427,25	6,92
Setembro	8.775	62.063,75	7,07
Outubro	7.375	51.240,00	6,94
<b>Total</b>	<b>51.150</b>	<b>367.049,5</b>	<b>7,17</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

A variação de preço dentre os meses deve-se às políticas de recebimento, prazos e possíveis descontos em casos esporádicos de aquisições em grande volume pelo cliente.

O pico maior deve-se de Setembro de 2016 para frente, cabendo salientar que, dependendo do preço de venda praticado, o reflexo nas receitas é instantâneo, já que o mês de maior volume de faturamento foi o mesmo que apresentou menor preço de venda, o que retrata a busca dos clientes por menor preço.

#### 4.2 Dados sobre custos e preço de venda praticados

Como requisito para as análises posteriores coube apresentar os custos considerados na construção do preço de venda o produto A. Para isso, foi analisada a DRE do período, além de relatórios gerenciais emitidos via sistema gerencial de custos, conforme mostra a tabela 2.

Tabela 2: Custo total do Produto A.

Componente de Custos	R\$ (Kg)
Matéria-Prima	3,54
Materiais Secundários	0,07
Mão de Obra Direta	0,07
Custos Indiretos de Fabricação	0,33
<b>Total</b>	<b>4,01</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

A empresa tem dificuldade em mensurar a mão de obra direta. Mediante informações do sistema gerencial e por meio de cálculos manuais, apurou-se um total aproximado de 0,07 centavos, reflexo do pouco tempo gasto. Nos materiais secundários foram inclusos o saco plástico de 0,06 centavos e a etiqueta de 0,01 centavo. Para apuração dos CIF, buscou-se primeiramente os dados referentes ao centro de custo no qual o produto era fabricado. Como o intuito desse estudo envolve o preço de venda com base também no custeio variável, coube apresentar as despesas variáveis que incorrem para um Kg do Produto A, que totaliza 0,03 oriundos de Serviços de Comunicações, Despesas Diversas e Impostos/Taxas, apurados conforme auxílio sistema e do departamento de custos da empresa.

No que se refere à Taxa de *Mar-kup*, a empresa considera um percentual de despesas e custos adicionais de 40,8% para o produto A, considerando a inclusão de uma Margem de Lucro Desejada de 10%, o que resulta em um *Mar-kup* de 59,2%.

### 4.3 Preço de venda sob a perspectiva interna

Como parte do processo para cumprimento do objetivo geral do estudo, procedeu-se com a construção do preço de venda com base no custeio por absorção e variável.

Os cálculos possuem base teórica no estudo de Martins (2003), e os valores utilizados decorreram do que foi apresentado do tópico 4.2.

Tabela 3: Preço de venda calculado – Produto A.

		Componente de Custos	R\$ (Kg)	Preço de venda	
Com base no Custeio por Absorção		Matéria-Prima	3,54	PV = CT/Markup	6,77
		Materiais Secundários	0,07		
		Mão de Obra Direta	0,07		
		Custos Indiretos de Fabricação	0,33		
		<b>Total</b>	<b>4,01</b>		
		Markup	59,20%		
Com base no Custeio Variável		Matéria-Prima	3,54	PV = CT/Markup	6,27
		Materiais Secundários	0,07		
		Mão de Obra Direta	0,07		
		Despesas Variáveis	0,03		
		<b>Total</b>	<b>3,71</b>		
		Markup	59,20%		

Fonte: Elaborado pelos autores.

Portanto, sob a perspectiva interna, o preço de venda do Produto A calculado gira em torno de 6,77 a 6,27 o Kg, inferior ao preço de venda médio praticado, apurado no tópico 4.1.

### 4.5 Preço de venda sob a perspectiva externa

Como abordado anteriormente, a abordagem externa utilizada volta-se aos pressupostos de Horngren, Datar e Foster (2004), que consideram como forças principais externas na determinação do preço os clientes e a concorrência.

Foram efetuadas entrevistas informais com os 3 principais concorrentes locais do produto. As questões buscaram captar informações sobre o preço do produto ou semelhante, além do volume de saída, com intuito de comparar com a situação na empresa em análise, sendo os resultados apresentados na tabela 04.

Tabela 4: Informações extraídas dos Concorrentes.

Levantamento de informações dos concorrentes - Produto A					
Organização	Localização	Preço (Kg)	Observações		Volume de faturamento
CONCORRENTE 1	Maringá – PR	R\$ 7,80	Produto semelhante ao analisado, vendido em saco de 25 kg		Alto
CONCORRENTE 2	Guaraniaçu - PR	R\$ 5,40	Produto semelhante ao analisado, vendido em saco de 25 kg		Alto
CONCORRENTE 3	Nova Santa Rosa - PR	R\$ 6,15	Produto de mesma finalidade, vendida em sacos de 20 kg		Alto

Fonte: Elaborado pelos autores.

Percebe-se que o volume de faturamento é alto em todos os concorrentes, fato similar ao que ocorre na organização em análise. Adicionalmente, apenas um dos concorrentes pratica preço mais alto do que o praticado pela empresa analisada.

Quanto aos clientes, procedeu-se com entrevistas informais via telefone ou email, a fim de captar suas percepções quanto ao produto, e especificamente em relação ao preço de venda praticado, uma vez que quem dita o preço nessa perspectiva é o mercado. A amostra foi definida de modo aleatório, com clientes dispostos em cidades distintas, e respondendo

questões também voltadas aos possíveis diferenciais do produto e índice de satisfação. As respostas são apresentadas na tabela 05.

Tabela 5: Informações extraídas dos clientes.

Localização	Nº Respostas	Percepções dos clientes quanto ao Produto A.
		Conclusão (Maioria das respostas)
Região 1	17	Produto caro perante os concorrentes. Produto semelhante adquiridos de outros fornecedores tem valor menor.
Região 2	12	Produto muito bom, com qualidade superior aos outros fornecedores, porém o preço é alto.
Região 3	15	Produto bom, porém é caro comparado ao oferecido a outras empresas no mercado.
Região 4	9	Preço pago pelo produto é acessível equiparado à qualidade que oferece.
Região 5	12	Produto muito bom. Preço justo concernente aos padrões de qualidade oferecido.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Percebe-se em maioria, que o preço praticado está superior ao dos concorrentes, porém existe um reconhecimento da qualidade do produto em algumas regiões, constatação que, em alguns casos, torna satisfatório o preço de venda. Para que a empresa possa se tornar mais competitiva e auferir mais clientes, é interessante análises visando explorar o preço e promover melhorias na estrutura de custos ou diferenciais oferecidos, razão pelo qual mais uma vez essa pesquisa se mostra relevante e viável.

#### 4.6 Análise sistêmica dos custos e preço de venda

A questão de pesquisa da pesquisa volta-se a como uma análise ampla (interna e externa) dos custos e preços de venda pode contribuir para a tomada de decisões gerenciais. Contribuição nesse aspecto envolve informações relevantes adicionais sobre a situação, ou um método de análise que permita possíveis soluções para aos problemas encontrados sobre a temática em questão. Nos dois casos, a condução da análise proposta atende tais requisitos.

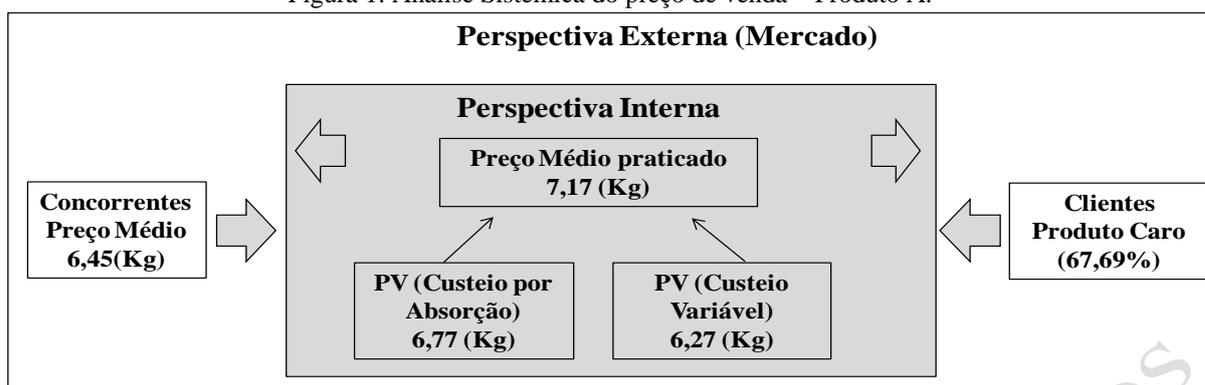
Primeiramente cabe citar que a análise permeou mediante os fatores de custos, clientes e concorrentes. Após aderiu-se aos direcionamentos de Padoveze (2010) procedendo com a análise comparativa do preço praticado, calculado e de mercado, analisados em paralelo à Metodologia Sistêmica SSM, proposta por Martinelli e Ventura (2006), o que permitiu uma análise sólida do caso.

O **primeiro passo** da Metodologia SSM envolve a verificação da situação problema, com agrupamento do máximo de informações. Nesse contexto destaca-se o fato do preço de venda ser fixado com foco estrito na perspectiva interna, de custos, o que pode, a longo prazo, resultar em perda de mercado e consequente redução de resultados, já que a empresa é um sistema aberto e influencia e é influenciada pelo ambiente. Adicionalmente, o preço calculado e de mercado também ficaram abaixo do praticado, fato que revela uma situação problema de preços altos frente às percepções de mercado e mediante literatura.

No **segundo passo** coube a definição e estruturação da situação problema, com foco na temática, posição dos envolvidos e relacionamentos, que resultou na Figura 1.

Destaca-se uma ênfase na perspectiva interna, com foco em custos. Voltando-se primeiramente a esse foco, a análise revelou que mesmo o olhar sendo esse, a classificação e forma de construção de alguns elementos para a fixação de preços é insatisfatória. Percebe-se algumas contas contábeis são munidas de alto nível de síntese na nomenclatura e acabam comprometendo as análises do sub-sistema interno custos, pela omissão de informações. A depreciação das máquinas, também não se apresenta como custo indireto, pressupondo que está inclusa na conta sintética comentada.

Figura 1: Análise Sistêmica do preço de venda – Produto A.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Doravante, percebe-se uma desconsideração a fatores de mercado para a formulação de preço de venda, como destaca a figura 1, pela área em cinza. O preço é atualmente, imposto ao mercado, e mesmo considerado como alto, permanece sem alteração. Quando analisado de fora para dentro percebe-se que o mercado pressiona a empresa à redução de preços, fato alinhado à constatação de aumento de vendas maior no período em que o preço foi menor, e também às informações apresentadas no item 4.1. Em relação ao preço calculado, com base no custeio por absorção de variável, percebe-se também algumas discrepâncias entre aquele praticado pela empresa, como apresenta com mais detalhes a tabela 06.

Tabela 6: Análise Preço praticado pela empresa x preço calculado

<b>PRODUTO A</b>			
<b>Preço Médio Praticado (Kg): 7,17</b>			
<b>Preço de Venda (Custeio por Absorção)</b>	<b>R\$</b>		<b>6,77</b>
Variação (R\$)	R\$		0,40
Variação (%)			5,57%
<b>Preço de Venda (Custeio Variável)</b>	<b>R\$</b>		<b>6,27</b>
Variação (R\$)	R\$		0,90
Variação (%)			12,55%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme evidenciado, o preço praticado pela empresa hoje é mais caro do que o valor apurado mediante a metodologia da formação de preço de venda com base nos custos, em montante equivalente a 0,40 ou em um percentual de 5,57% superior quando o Método de Custeio base é o Absorção. Em conversas informais com o gestor regional, apurou-se que o acréscimo justifica-se ao padrão de qualidade que o produto oferece aos clientes, fato inclusive reconhecido por parte dos clientes entrevistados.

Por outro lado, quando se analisa os resultados pelo custeio variável, o montante cobrado a maior é ainda superior, com 0,90 ou 12,55%, fator que pode acabar limitando o volume de demanda, visto a discrepância em relação àquilo praticado no mercado. Destaca-se que falta uma visão mais clara quanto às despesas, visto que não foi encontrada nenhuma de natureza fixa. Desse modo, o preço apurado pode carecer de mais informações, o que sugere mais uma vez uma melhor evidência e gestão dos custos.

Os achados não sugerem necessariamente que a empresa reduza seu preço de venda, pelo ou menos não de imediato, mas que reveja sua estrutura de custos a fim de que possa identificar pontos frágeis e que possam indicar melhorias, levando em conta variáveis do ambiente externo. Por outro lado, as análises comparando o preço praticado com o ambiente externo demonstram a seguinte situação perante concorrência e clientes, conforme tabela 7.

Tabela 7: Análise entre preço de venda praticado e percepção externa.

Análise na Perspectiva Externa – Produto A				
Preço praticado pela empresa atualmente (Kg)				7,17
ANÁLISE DOS PREÇOS PRATICADOS NA CONCORRÊNCIA				
CONCORRENTE	PREÇO PRATICADO	DIFERENÇA	% VARIAÇÃO	
CONCORRENTE 1	R\$ 7,80	R\$ 0,63	8,78%	
CONCORRENTE 2	R\$ 5,40	-R\$ 1,77	-24,68%	
CONCORRENTE 3	R\$ 6,15	-R\$ 1,02	-14,22%	
ANÁLISE DOS PREÇOS SOB A VISÃO DOS CLIENTES				
Região 1	O preço do produto é caro			
Região 2	O preço do produto é caro			
Região 3	O preço do produto é caro			
Região 4	O preço do produto é acessível			
Região 5	O preço do produto é justo			

Fonte: Elaborado pelos autores.

Perante a Tabela 7, primeiramente em análise à concorrência percebe-se que apenas um concorrente pratica atualmente um preço maior que o da empresa, em variação equivalente a 8,78%. Os outros três possuem um preço inferior, constata-se que se mostra relevante junto às análises gerenciais sobre o preço de venda praticado junto ao mercado. É claro que análises mais específicas por região seria capaz de oferecer informações mais precisas, porém tal cenário, mesmo que sintético, sinaliza algo relevante. Quando atenta-se às análises dos clientes, mais uma vez evidencia-se um ponto de convergência: três deles relatam que acham o preço caro, mesmo reconhecendo que possui qualidade. O restante aceita o preço, e tenta justificar que a qualidade e os resultados na compensa o valor desembolsado.

O **terceiro passo** enseja definições causais essenciais do problema, que nesse caso envolve a maneira com que a empresa fixa o preço do produto A, e nesse sentido destaca-se;

- Principais influências para a fixação do preço de venda: o principal e único fator considerado com maior ênfase atualmente é o fator custos, fonte de todas as análises e decisões sobre preço;
- Clientes: a importância dos clientes impacta fortemente na fixação de preços, ainda mais com opinião formal, como apresenta esse estudo, porém é pouco enxergada;
- Concorrentes: o preço praticado pelos principais concorrentes impacta muito na participação de mercado, uma vez que mediante preços menores e opções de produtos substitutos, os clientes tendem a consumir produtos de outras empresas;
- Fragilidade do sistema: o sistema atualmente estruturado permite fraquezas que podem resultar em perda de faturamento em decorrência do preço e das características oferecidas atualmente pela empresa. Falta atenção aos elementos externos;
- Tomadores de decisão: pela análise apresenta-se gestores com visão ainda aliada a ferramentas gerenciais mais simples e análise de situações mais comprimidas;
- Setor de custos: necessidade de rever sistemas de custos, e elementos que atualmente compõe o preço de venda com base nos custos;

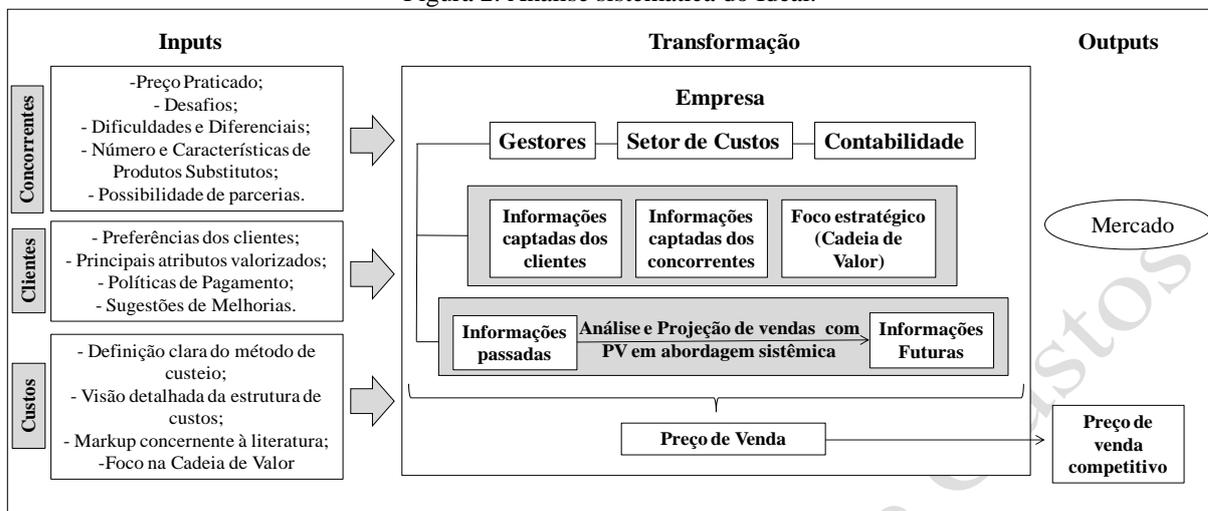
No **quarto passo** as análises voltam-se ao mundo sistêmico, com a elaboração de uma situação ideal perante os elementos do sistema e a literatura, o que resultou na figura 2.

Em meio à situação analisada, procedeu-se com a criação de um mapa conceitual, presente no mundo sistêmico, que buscou, mediante a literatura, considerar elementos de uma abordagem holística, que amplia as chances de manutenção de aumento de participação de mercado mediante gestão do preço de venda.

O ideal portanto seria que as informações para fixação de preço de venda fossem referentes a custos, clientes e concorrentes. Com um amplo rol de dados internos e externos o

processo de fixação de preço iniciaria, envolvendo os setores/pessoas: gestores, setor de custos e contabilidade, em interação sistêmica e efetiva.

Figura 2: Análise sistemática do Ideal.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Em mãos, esses setores reuniriam os dados captados externamente e iniciariam uma análise com foco estratégico, provida de uma visão a longo prazo, e a fim de extrair elementos para redução de custos e aumento de vantagem competitiva. Aliado a isso, é proposto uma análise adicional de custos com base em informações passadas e com foco no futuro (informações estimadas), com trabalho conjunto de todas as partes do sistema. Esse ambiente de interações dentro do sistema, perante dados de mercado e de custos, e informações passadas e futuras, aumentaria as chances da fixação de um preço competitivo e alinhado ao mercado, por sua vez o produto final no processo (output).

O **quinto passo** envolve uma discussão entre a situação e real e ideal, com possíveis mudanças. Nesse sentido, tal modelo ideal de análise e fixação de preço foi alvo de reflexão, inclusive com participações informais do gestor, via telefone e e-mail, a fim de comparar as situações, enxergar as mudanças e buscar formas de realçar o preço junto ao mercado, além de perpetuar a atuação do produto, tudo isso imerso em uma perspectiva de longo prazo. O foco de mudança seria na percepção do sistema como um todo, e não apenas o foco estrito em perspectiva específica como é atualmente. Os subsistemas externos exercem continuamente pressões sobre a empresa e acabam decidindo o futuro do produto no mercado, e assim, uma fixação de preços sem visão sistêmica acaba acarretando percas. Outra mudança perceptível perante a comparação entre situação desejada e real se refere à forma e às informações utilizadas para a fixação de preço. Com a situação ideal, o âmbito de análise amplia-se em progressão geométrica, e atinge intimamente o campo estratégico e uma visão a longo prazo, inclusive introduz aspectos da Gestão Estratégica de Custos, como a Cadeia de Valor. Tal abordagem complementar a situação atual, resultando em novos elementos de análise em amplo escopo e ampliando consequentemente as chances da empresa praticar um preço de venda competitivo perante o mercado, e principalmente perante os concorrentes.

O **sexto passo** envolve a seleção das mudanças a serem implantadas mediante viabilidade mais uma vez refletida e com participações do gestor setorial. O que realmente é viável e pertinente à empresa nesse momento?. Primeiramente, as constatações referentes a atual estrutura de custos e construção do *Mar-kup* foram julgadas como interessantes pelo gestor e portanto viáveis. Quanto à inclusão das informações de mercado no rol de ferramentas gerenciais, a organização julgou vantajoso e interessante, porém ainda se expressa como receosa, quanto a formas de operacionalizar e captar tais dados,

principalmente dos concorrentes, até mesmo pelo aspecto ético. Afinal, até onde é ético auferir esse tipo de informação?. Outro ponto importante diz respeito aos clientes. A captação desse tipo de dado em ampla escala envolveria serviços de marketing e comunicação, despesas atualmente baixas na empresa, e assim, tais mudanças incorreriam em aumento de despesas. Por outro lado, a análise com informações passadas de custos e consequente projeção futura para aumento de resultados integrado a uma visão estratégica volta-se ao processo de planejamento e controle gerencial, fato destaque pelo gestor, que já foi iniciado pela empresa, mas que ainda requer incentivos para institucionalização na empresa. Essa seria uma mudança viável e promoveria mudança portanto. De modo geral, a gestão atual sente a falta de foco estratégico perante o preço de venda e custos do produto, porém ainda permeiam dúvidas de como buscar novos dados para análise, e formas de operacionalizar tais instrumentos gerenciais. A visão sistêmica interno x externo e a relação causal entre as partes do sistema contribuiu revelando com maior clareza as pressões, além de ampliar o foco de análise, segundo discussão com o gestor.

O sétimo e último passo busca traçar ações pontuais visando melhorar os elos do sistema, além de fortalecer a forma como a empresa gere seus custos e fixa seus preços. Em trabalho conjunto com o que expõe a literatura, a metodologia sistêmica SSM, e informações apresentadas pelo gestor setorial destaca-se:

- Buscar, mesmo que gradativamente, integrar informações do mercado nas decisões de custos e fixação de preços;
- Envolver de modo mais próximo os órgãos/pessoas envolvidas no processo, o que inclui gestores, setor de custos e contabilidade, no que tange à base de dados;
- Explorar, ainda que em fase inicial, os elementos elos da Cadeia de Valor do produto, visando melhorias de processos, redução de custos e satisfação de clientes;
- Buscar formas éticas e claras de captar informações de clientes, sendo uma saída para isso o trabalho de *Benchmarking*;
- Implantar análises, mesmo que iniciais, sobre Custos da qualidade, uma vez que o acréscimo de preço é justificado pelo diferencial em qualidade;
- Rever a composição da estrutura de custos e construção da taxa de *Mark-up*;
- Rever algumas contas contábeis, que por serem muito sintéticas, acabam obstruindo o fluxo de informações dentro do sistema, no que tange à custos e preço de venda;

Depois de finalizada a Metodologia Sistêmica SSM, juntamente com análises paralelas da literatura, percebe-se que as constatações podem ajudar na gestão de custos e preços de venda, pois os resultados evidenciados podem impactar no volume de vendas e consequentes resultados, se não há curto prazo, à longo. Os resultados desse estudo podem contribuir também para que a empresa possa avaliar seu desempenho e eficiência perante a gestão de custos e formação de preço de venda, buscando aprimorar seus instrumentos e práticas de gestão. Também evidenciou uma situação de como o meio externo se posiciona perante o produto, achados de natureza estratégica que muito podem contribuir nas decisões.

## 5. Conclusão

A competitividade cada vez maior pressiona as empresas a reverem seus conceitos e costumes, de modo que possam se sobressair e oferecer aos clientes um produto bom, e com melhor custo benefício. Frente a essa necessidade, análises sobre custos e preços de venda se mostram vantajosas e necessárias. Nesse contexto, a pesquisa desencadeou vários aspectos importantes no gerenciamento de custos e preços de venda, por meio de uma ótica sistêmica, interna e externa, informações essas muitas vezes esquecidas ou não buscadas, devido, por exemplo, ao porte, tempo, capacidades profissionais ou falta de visão holística.

Essa busca por uma abordagem ampla de análise, com informações qualitativas e quantitativas, e foco direto em contribuir com as decisões da empresa resultou na seguinte questão de pesquisa: Como as análises de custos e preços de venda, a partir de uma visão sistêmica, pode contribuir para a tomada de decisões? Primeiramente, os resultados permitiram concluir que o preço praticado pela empresa no produto em análise ultrapassa os cálculos em consonância com a literatura e frente ao meio externo (clientes e concorrentes). Após, a discussão conjunta entre preço praticado, de mercado e calculado anexo à Metodologia Sistêmica SSM conduziram a resposta à questão instaurada, onde a análise sistêmica aplicada sobre os custos e preço contribui às decisões quando trata a visão do todo e de suas interligações, reconhecendo o ambiente externo como fonte essencial de dados que fundamentam amplamente a decisão e possibilitam a formação de uma eficaz estrutura de custos e fixação de um preço competitivo. Além disso, tal análise revelou, mediante um processo sistêmico de entrada, transformação e saída, um fluxo de dados que, de forma encadeada, podem contribuir diretamente para decisões mais robustas sobre custos e precificação de produtos, além do que a própria metodologia SSM representa uma ferramenta de ampliação de informações, cenários e análises causais de situações problema a serem utilizadas na tomada de decisões, achados que inclusive fazem cumprir o objetivo proposto.

Os análises evidenciam uma gama de informações importantes para a tomada de decisão, em abordagem ampla, no momento de alterar um preço de venda, iniciar a produção e venda de um outro produto ou mesmo efetuar revisões da estrutura de custos dos produtos atualmente oferecidos. Além disso, destaca-se a diferenciação desse estudo em abordar ao mesmo tempo uma visão interna, de construção e análise de estrutura de custos, e externa, sob o olhar de clientes e concorrentes, e com respaldo da Teoria Sistêmica.

Como limitações ressalta-se aspectos voltados a generalização dos resultados, uma vez que se trata de um estudo de caso, e também em relação a amostra de clientes e concorrentes, que estão limitadas às regiões pesquisadas. Como sugestões de novas pesquisas, recomenda-se estudos que explorem mais detalhadamente as oscilações da estrutura de custos e o impacto disso nas decisões; pesquisas abordando a perspectiva externa do ponto de vista das relações causais e sistêmicas; e mais estudos na contabilidade aplicando a Metodologia Sistêmica SSM até após a implantação, visando oferecer um *feedback* quanto à sua eficácia.

## Referências

ASSEF, R. **Guia prático de formação de preços**: aspectos mercadológicos, tributários, e financeiros para pequenas e médias empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

ASSEF, R. **Guia prático de formação de preços**: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

BERNARDI, L. A. **Manual de formação de preços**: políticas, estratégias e fundamentos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CRUZ, J.A. ET AL. **Formação de Preços**: Mercado e estrutura de custos. 1. ed. Curitiba: Intersaberes, 2012.

DONAIRES, O S. “**Teoria Geral de Sistemas II**”. In: MARTINELLI, D. P., VENTURA, C. A. A. **Visão Sistêmica e Administração: Conceitos, Metodologias e Aplicações**. São Paulo: Saraiva, 2006.

- FERREIRA, J. A. S. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- GIL, A. C.. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- \_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- GONÇALVES, H. A. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 2 ed. Avercamp, 2014.
- HANSEN, D. R; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.
- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. v. 1. 11 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2009.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **As Empresas e o ambiente: Diferenciação e Integração Administrativas**. Petrópolis: Vozes, 1973.
- MARCONI, M. A; LAKATOS, E.M. **Metodologia científica**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- MARTINELLI, D. P.; VENTURA, C. A. A. (Org.). **Visão Sistêmica e Administração: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: atlas, 2010.
- MARTINS, G. DE A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.
- OLIVEIRA, D. DE P. R. DE. **Teoria de Sistemas**. In: OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Teoria geral da administração: uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas. Cap. 10, p. 219-241, 2010.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- PÁDUA, E. M. M. **Metodologia da pesquisa: Abordagem teórica- prática**. 6ª ed. Campinas, SP: Papyrus, 2000.
- PEREIRA, F. H. **Metodologia de formação de preço de vendas para micro e pequenas empresas**. Florianópolis. 159 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção – UFSC, 2000.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- SARTORI, E. **Gestão de preços**. São Paulo: Atlas, 2004.