



XXVIII Congresso Brasileiro de Custos

17 a 19 de novembro de 2021
- Congresso Virtual -



Alinhamento entre mix de produtos e precificação: um estudo em uma cooperativa de laticínios

Suzana Lorencini Peixoto (UFES) - su_zana_lope@hotmail.com

Carlos Roberto Vallim (UFES) - vallim.ufes@gmail.com

Resumo:

O presente estudo buscou aplicar a formação do preço de venda alinhado ao mix de produtos em uma cooperativa de laticínios de médio porte. Teve como propósito identificar as contribuições da utilização do método de precificação alinhado ao mix em uma empresa, tanto para uma gestão de custos melhor como para auxiliar na tomada de decisões. O objetivo foi utilizar esses métodos de forma concomitante para observar de maneira mais detalhada as informações sobre os produtos e quais preços poderiam ser cobrados por eles, se baseando no método da margem para chegar a esses valores. A pesquisa tem como fundamento a análise Custo-Volume-Lucro com base no custeio variável. A metodologia utilizada teve abordagem quali-quantitativa, quanto aos meios foi um estudo de caso com pesquisa de campo e, em relação aos fins, foi uma pesquisa exploratória e descritiva. Os dados utilizados foram retirados de documentos de controle interno da cooperativa, além de entrevistas com gestores e, posteriormente, organizados em tabelas. Os resultados do estudo mostraram a importância de se realizar um mix para visualizar melhor as informações e, da precificação para alcançar resultados mais satisfatórios, assim como sua relevância para tomada de decisão. O objetivo da pesquisa foi alcançado e servirá como contribuição para outros estudos.

Palavras-chave: *Formação do preço. Mix de produtos. Custeio variável. Método da margem.*

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

Alinhamento entre mix de produtos e precificação: um estudo em uma cooperativa de laticínios

RESUMO

O presente estudo buscou aplicar a formação do preço de venda alinhado ao mix de produtos em uma cooperativa de laticínios de médio porte. Teve como propósito identificar as contribuições da utilização do método de precificação alinhado ao mix em uma empresa, tanto para uma gestão de custos melhor como para auxiliar na tomada de decisões. O objetivo foi utilizar esses métodos de forma concomitante para observar de maneira mais detalhada as informações sobre os produtos e quais preços poderiam ser cobrados por eles, se baseando no método da margem para chegar a esses valores. A pesquisa tem como fundamento a análise Custo-Volume-Lucro com base no custeio variável. A metodologia utilizada teve abordagem quali-quantitativa, quanto aos meios foi um estudo de caso com pesquisa de campo e, em relação aos fins, foi uma pesquisa exploratória e descritiva. Os dados utilizados foram retirados de documentos de controle interno da cooperativa, além de entrevistas com gestores e, posteriormente, organizados em tabelas. Os resultados do estudo mostraram a importância de se realizar um mix para visualizar melhor as informações e, da precificação para alcançar resultados mais satisfatórios, assim como sua relevância para tomada de decisão. O objetivo da pesquisa foi alcançado e servirá como contribuição para outros estudos.

Palavras-chave: Formação do preço. Mix de produtos. Custeio variável. Método da margem.

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

1 INTRODUÇÃO

No ano de 2020 o mundo presenciou o início da pandemia do novo coronavírus, onde a economia foi fortemente afetada com recuo de 4,1% do Produto Interno Bruto (PIB) (IBGE, 2020). De acordo com a Pesquisa Pulso Empresa: Impacto da Covid-19 nas empresas, realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), até a primeira quinzena de julho de 2020 cerca de 1,3 milhão de empresas fecharam, dessas, aproximadamente 40% tiveram como motivo a pandemia. Concomitantemente, uma pesquisa do Mapa de Empresas, do Ministério da Economia, afirma que o número de Microempreendedores Individuais (MEI) aumentou 8,4% no ano de 2020 em relação ao ano de 2019. Mas, para as novas e antigas empresas se manterem no mercado atual, é preciso ter um diferencial, é importante conhecer, criar e utilizar novas ferramentas, teorias e modelos que permitam ampliar a qualidade das informações e subsidiar os administradores e gestores durante o processo decisório empresarial.

Conforme colocado por Garrison, Noreen e Brewer (2013), a contabilidade financeira tem como foco atender às necessidades de pessoas externas à organização, já a contabilidade gerencial tem como propósito fornecer informações para suprir necessidades dos gerentes internos a organização. Segundo Martins

(2018), juntamente à contabilidade gerencial está a contabilidade de custos, que nas últimas décadas passou a ser utilizada como uma ferramenta de planejamento, controle e decisão de gerenciamento que auxilia no desempenho da gerência, antes disso, era apenas vista como uma forma de auxiliar o cálculo de estoques e avaliar lucros globais. A gestão de custos faz parte dessa área contábil e é essencial para contribuir na tomada de decisões internas das entidades de modo a minimizar seus custos, formar preços baseados em métodos concretos e maximizar lucros.

A maior parte das empresas produzem e vendem mais que um único produto, ou seja, possuem um mix de produtos. Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013) um mix de vendas é a proporção relativa de venda dos produtos de uma empresa, o ideal é ter um mix que permita gerar o valor mais alto possível de lucro. Uma forma de gerenciar custos nesse mix é utilizando o método do custeio variável, que de acordo com Bornia (2019) se refere principalmente a utilizar os custos para tomar decisões no curto prazo, já que, nesse método, os custos variáveis são relevantes e os fixos não são. Interligada ao custeio variável está a relação Custo-Volume-Lucro (CVL), que permite analisar a margem de contribuição unitária e do mix e o que pode ser feito para maximizá-la. Conforme Padoveze (2013), no custeio variável, para chegar à margem de contribuição é necessário diminuir do preço de venda de cada produto os seus custos e despesas variáveis e, posteriormente, multiplicar esse resultado pela quantidade vendida.

Isto posto, a pesquisa tem como finalidade responder a seguinte questão: Quais as contribuições da utilização do custeio variável na formação do preço de venda em um mix de produtos de forma a auxiliar os gestores na tomada de decisões?

Desse modo, o estudo tem como objetivo geral a aplicação do mix de produtos alinhado a formação do preço de venda baseando-se no custeio variável em uma cooperativa de laticínios de médio porte, especificamente explorando e colocando em prática as teorias e metodologias nas quais fundamentam-se esta pesquisa, tomar conhecimento dos processos de produção e venda da empresa, identificar os custos e despesas incorridos, alinhar a formação dos preços ao mix de produtos afim de compreender e avaliar se as informações geradas no alinhamento do mix de produtos com a formação do preço podem ampliar a assertividade dos tomadores de decisão na empresa.

A pesquisa tem como justificativa a importância de fazer esse tipo de estudo para que outras empresas da área possam tomar conhecimento dos dados e conclusões podendo se basear no estudo de caso para observar onde estão sendo equivocadas e como podem melhorar seu mix, preço de venda, margem de contribuição e analisar os custos e despesas que estão tendo. A investigação desse tema poderá contribuir com informações de qualidade para ancorar os tomadores de decisão na empresa analisada no estudo, como também para outros gestores e empresas que necessitarem aplicar o método e melhorar a gestão de custos. Além disso, o alinhamento entre mix de produtos e formação do preço de venda com base no custeio variável é um ponto relevante para se explorar.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão de Custos

Martins (2018) assegura que a gestão estratégica de custos é a integração entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da organização de modo geral, para estas sobreviverem no atual meio de negócios que segue sendo

cada vez mais globalizado e competitivo é necessário que haja essa relação. Como colocado por Hansen e Mowen (2009) a gestão de custos tem o objetivo de ser útil aos gestores para tomar decisões, monitorar, custear e programar, para isso ela deve verificar, calcular, reunir, classificar e apresentar informações relevantes. Para gerenciar custos é importante ter conhecimento da contabilidade de custos, que de acordo com de Ludícibus (2020) é uma área que recai sobre a contabilidade gerencial, que está relacionada à gestão interna. Segundo o mesmo autor, o contador gerencial precisa ter o diferencial de saber como lidar, apurar e demonstrar de forma nítida, sintetizada e operacional os dados diversos que estão na contabilidade financeira, de custos, entre outros, e, além disso, saber agrupar essas informações a outros conhecimentos que não estão ligados diretamente ao ramo da contabilidade, para que desse modo possa auxiliar a administração no processo de tomada de decisão.

O custeio variável é um método utilizado na gestão de custos que, e na visão de Viceconti e das Neves (2018), delimita como relevantes para tomada de decisão apenas os custos variáveis, já que os custos fixos ocorrerão independentemente da quantidade produzida. Dutra (2017) afirma que o custeio variável envolve todos os custos que são variáveis, diretos ou indiretos, e que são indispensáveis para obter produtos ou serviços, ou seja, envolve os custos com matéria-prima e mão de obra direta, como também os custos indiretos que são proporcionais a quantidade de produtos ou serviços feitos e também as despesas variáveis. Viceconti e das Neves (2018) declararam que no custeio variável a demonstração do resultado é apresentada com as vendas líquidas menos a soma dos custos e despesas variáveis, o resultado dessa diferença é a margem de contribuição, somente depois dessa margem é que são diminuídos os custos fixos e despesas fixas.

Na visão de Sardinha (2013) a análise Custo-Volume-Lucro (CVL) é umas das mais relevantes em um negócio, pois permite examinar como a variação do volume de vendas afeta os lucros, também pode prever o volume de vendas necessário para atingir um certo valor de lucro e ainda definir o preço de um produto a partir da quantidade de unidades vendidas e do lucro almejado. Para compreender melhor a utilidade dessa análise é indispensável conhecer alguns conceitos além de margem de contribuição, como ponto de equilíbrio, margem de segurança e índice de margem de contribuição. Ribeiro (2018) assegura que o ponto de equilíbrio é o momento no qual a empresa tem suas receitas totais igual à soma dos custos e despesas totais, ou seja, a diferença entre eles é zero; nessa fase, a condição econômica da organização está em equilíbrio, as vendas são suficientes apenas para cobrir os gastos totais, sem ter lucro nem prejuízo. Ainda de acordo com o autor, para ter lucro, a empresa precisará vender acima do seu ponto de equilíbrio, porém, caso as vendas fiquem abaixo do equilíbrio, resultará em prejuízo.

Para apurar ao ponto de equilíbrio do mix, Vallim e de Souza (2014), apresentam a lógica utiliza em mix: $PE_{mix} = \frac{CF}{IMC_{mix}}$.

Como dito por Dutra (2017), a margem de segurança é um espaço limitado entre a quantidade de produção e vendas julgadas normais e o ponto de equilíbrio, a segurança é uma área acima do equilíbrio e, quanto maior ela for, menor será a chance de a empresa entrar na zona de prejuízo. O autor ainda afirma que quanto menor o ponto de equilíbrio, maior será o espaço da margem de segurança e vice-versa.

Garrison, Noreen e Brewer (2013) atestam que o índice de margem de contribuição é simplesmente a margem de contribuição em percentual, ele mostrará

a influência da variação das vendas totais na margem de contribuição, para chegar a esse índice os autores utilizam a fórmula: $IMC = \frac{\text{Margem de contribuição}}{\text{Vendas}}$.

Sendo que “Vendas” é equivalente ao faturamento da empresa no período analisado. De acordo com Vallim e de Souza (2014) o IMC ponderado, que é o mesmo que IMC do mix, pode ser calculado através da fórmula: $IMC_{ponderado} = \frac{\sum FAT \times IMC}{\sum FAT}$.

Para ajudar na organização, visualização e análise dos dados, será utilizada nessa pesquisa uma modelagem gerencial de mix de produtos e serviços apresentada por Vallim e Malini (2006)

Tabela 1

Modelo para análise gerencial de mix de produtos e serviços

1	2	3	4	5	6	7	8
Produtos	Quant.	PVu	CVu	MCu	IMC	FAT.	FAT X IMC
A							
B							
C							
...							
		14	13	12	11	9	10
		Resultado	Custos Fixos	PER\$	IMCp	∑FAT	∑FAT X IMC

Fonte: Adaptado de Vallim e Malini (2006)

Para compreender melhor a tabela 1, segue no quadro 1 o detalhamento do significado de cada parte:

Parte	Significado detalhado de cada parte da tabela do mix de produtos
1	Nome dos produtos do mix analisado
2	Unidades vendidas de cada produto (Q)
3	Preço de venda unitário (PVu) dos produtos no período de tempo pesquisado
4	Custo variável unitário (CVu), é a soma dos custos e despesas variáveis do período
5	Margem de contribuição unitária (MCu) é o resultado da diferença entre PVu e CVu
6	Índice de margem de contribuição (IMC) de cada produto, é encontrado fazendo a divisão do valor do MCu pelo PVu
7	O faturamento (FAT) de cada item pode ser calculado multiplicando o PVu pela quantidade vendida
8	FAT x IMC, ou seja, resultado da multiplicação do faturamento pelo índice de margem de contribuição
9	Somatório do FAT é a soma de todos os valores unitários da coluna do faturamento
10	Para achar o somatório do FAT x IMC é preciso somar todos os valores da parte 8
11	Para encontrar o IMC ponderado do mix é necessário dividir os valores da parte 10 pela parte 9, ou seja, $IMCp = \frac{\sum FAT \times IMC}{\sum FAT}$
12	Para chegar ao PER\$ (ponto de equilíbrio em reais) divide-se os custos fixos pelo IMC ponderado, este é o ponto de equilíbrio baseado nos valores das vendas
13	Os Custos Fixos são os custos e despesas fixas incorridos no período
14	Resultado é a diferença entre o valor da parte 10 e os Custos Fixos

Quadro 1. Detalhamento do significado das partes da tabela 1

Fonte: Elaborado pelos autores

Vallim e Malini (2006) acrescentam a ideia de que a tabela 1 possibilita que os gestores identifiquem informações ricas e muito úteis para gestão e tomada de decisão, podendo maximizar os resultados da organização.

2.2 Formação do preço de venda

Segundo Bruni e Famá (2019) quatro objetivos principais podem ser citados quando falamos em processo de formação de preços, são eles: alcançar o maior valor possível de lucro no longo prazo, proporcionar potencialização dos lucros da participação mercadológica, elevar ao máximo a capacidade de produção evitando ociosidade e desperdício e potencializar o capital utilizado perpetuando os negócios de maneira autossuficiente. Os mesmos autores afirmam que para formar os preços de venda três processos diferentes podem ser utilizados, normalmente são baseados nos custos, no mercado consumidor ou na concorrência. Dos Santos (2012) define que a formação de preços com base nas empresas concorrentes deve ser feita a partir da análise dos preços praticados por empresas do mesmo ramo e pode ser desdobrado em: método do preço concorrente, imitação de preços, preços agressivos e preços promocionais. Já na formação de preços baseada no mercado consumidor a empresa precisa ter um grande conhecimento do mercado em que está inserida, para assim saber se poderá vender por preços mais elevados ou mais baixos. De acordo com Yanase (2018), quando o preço de venda é calculado com base nos custos são agregados a eles outros custos e despesas derivadas das vendas, mas, mesmo quando o preço é determinado pelo mercado ou pelos concorrentes é imprescindível conhecer sua composição de custos.

Este estudo será baseado na formação de preço através de custos, utilizando o método da margem. Segundo de Angelo (2009), a margem é a participação do capital pertencente ao preço final de modo a suprir os valores de custos e despesas operacionais, despesas comerciais e financeiras, impostos e lucro. Vallim (2010), adaptou a fórmula apresentada pelo autor para: $PVu = \frac{\text{custo da mercadoria}}{1 - (\text{Imp} + \text{TV} + \text{CD} + \text{DC} + \text{Lucr})}$.

Os impostos (Imp%) são ICMS, PIS e COFINS incidentes sobre a venda; taxas variáveis (TV%), são as taxas com cartão de crédito, por exemplo; custos de distribuição (CD%), por exemplo, são as despesas operacionais; despesas comerciais (DC%), como despesas com venda; e lucro, que seria a margem de lucro desejada. Esses 5 elementos formam a margem e, por conta dessa separação detalhada, esse método possui uma finalidade mais gerencial.

É importante ressaltar que o custo da mercadoria é diferente do seu valor de aquisição. Para calcular o custo de aquisição alguns valores devem ser levados em consideração, Vallim (2010) propõe a utilização da seguinte fórmula:

$$CM = VM \times (1 - \text{créditos}) + (VM \times \%IPI) + (VM \times \%Frete) \times (1 - \text{crédito ICMS})$$

2.3 Setor do agronegócio no Brasil

Para Crepaldi (2019) a contabilidade ainda é pouco difundida no meio rural, pois muitos empresários desse ramo não conhecem a importância das informações que a contabilidade pode produzir, bem como a clareza e confiança que elas oferecem para tomar decisões. O autor afirma que toda e qualquer atividade rural deve ser controlada de forma eficiente, pois, as decisões administrativas tomadas com base nesse controle (ou falta de controle) podem impactar a gestão da propriedade.

O Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (Cepea), da Esalq/USP, junto a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), avaliam que o PIB do agronegócio brasileiro cresceu 5,35% no primeiro trimestre de 2021, baseando-se nesse resultado, eles preveem que a participação desse setor pode ser maior que 30% no PIB do Brasil em 2021. Crepaldi (2019) afirma que o agronegócio é o principal motivo por fazer nossa economia girar, pois, nenhum país nasceu industrializado, todos começaram pela agricultura e pecuária e daí vem sua riqueza. Desse modo, percebe-se como a contabilidade é importante para impulsionar esse setor e ajudar os empresários a tomarem decisões com base em dados gerenciais que irão alavancar seu negócio.

2.4 Pesquisas anteriores

Há alguns estudos recentes que abordam temas como mix de produtos e formação do preço de venda que contribuem com as pesquisas nessas áreas. Entre estes estão Correia e Vallim (2019), que fizeram um estudo em uma empresa de tintas imobiliárias de pequeno porte afim de relacionar o mix de produtos com a formação do preço de venda utilizando o *mark-up*. Sales e Campos (2017) aplicaram o gerenciamento de custos em um buffet no sul de Minas Gerais para formar os preços com base no *mark-up* divisor. Sansão, Eyerkauffer e Marian (2016) analisaram uma empresa do ramo de pet shop em Santa Catarina identificando e otimizando seu mix de produtos pela lucratividade. Vallim, Lima, Vallim e Fiorio (2017) alinharam a formação do preço de venda ao mix de produtos em uma empresa de arte *reborn* utilizando a análise CVL. Oliva et al. (2015) utilizaram o método do *mark-up* baseado nos custos para calcular o preço de venda que poderia ser praticado por uma metalúrgica que atua no ramo do agronegócio em Presidente Prudente – SP. Wernke, Lembeck e Prudêncio (2008) aplicaram o conceito da análise CVL como instrumento de avaliação e desempenho em uma Indústria de Laticínios.

3 METODOLOGIA

Vergara (2016) propõe dois critérios de tipos de pesquisa, quanto aos fins e quanto aos meios, parte da metodologia deste estudo será fundamentada em suas ideias. A autora apresenta diferentes finalidades que uma pesquisa pode ter; portanto, baseando-se nisso, o presente estudo é caracterizado como exploratório e descritivo. É exploratório pelo fato de ser realizado em um segmento pouco explorado, em que há pouco conhecimento, que é a formação do preço de venda e mix de produtos no ramo do agronegócio. Também é descritivo, pois, esse tipo de estudo visa expor características de certa população ou fenômeno, porém, não tem o compromisso de explicar os fenômenos analisados. No caso desta pesquisa o fenômeno analisado é a formação do preço de venda em um mix de produtos.

Ainda se baseando em Vergara (2016), em relação aos meios a pesquisa é bibliográfica, pois se apoia em materiais publicados em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, entre outros materiais de acesso ao público em geral. E, ainda, é um estudo de caso com pesquisa de campo, esse tipo de pesquisa se limita a uma empresa em particular e tem o intuito de se aprofundar e detalhar a investigação, além disso, as informações foram coletadas em visita a cooperativa.

Em relação a abordagem, segundo Matias-Pereira (2019), a pesquisa pode ser qualitativa ou quantitativa, e estas se diferem pela forma que abordam o problema. De acordo com o autor, a quantitativa é focada em traduzir as

informações em dados numéricos ou informações que possam ser classificadas e analisadas. Já a qualitativa tende a relacionar o estudo com o mundo real, interpretar os fenômenos e dá significado a eles, é mais focada na análise descritiva dos dados. O estudo aqui feito é quali-quantitativo por abordar os dois aspectos. Os dados que serão utilizados são dos meses de janeiro a maio de 2021 e, foram retirados de documentos de controle da cooperativa e entrevistas não estruturadas com os gestores. Posteriormente, foram organizados em tabelas para facilitar a visualização e compreensão, podendo assim serem prontamente analisados.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 Histórico da cooperativa foco da pesquisa

A pesquisa tem como foco uma cooperativa de laticínios de médio porte localizada no município de Alfredo Chaves – ES. A cooperativa foi fundada em 29 de outubro de 1962. Conta com um quadro de 37 funcionários e 1.422 m² de área total. No ano de 2020 o faturamento bruto da empresa foi de R\$48.469.401,97. Por solicitação dos gestores da empresa o nome verdadeiro não será divulgado, dessa forma, será tratada nesta pesquisa pelo nome de “Leite Bom”.

4.2 Apresentação dos dados e análise

4.2.1 Custo fixo e custo variável

Através da análise dos relatórios de controle interno foram identificados os gastos derivados da atividade da empresa no geral. Posteriormente, foram separados em custos, que são os que estão diretamente ligados ao processo de produção, e despesas, que são os não relacionados a produção. Como o estudo se baseia no custeio variável e, nesse método, apenas os gastos variáveis são relevantes para tomada de decisão, os custos e despesas foram divididos em fixos e variáveis. Para facilitar a visualização e os cálculos, os gastos fixos serão denominados custos fixos e agrupados por área.

Tabela 2

Média Mensal dos Custos Fixos da cooperativa “Leite Bom”

Custos Fixos	Total 5 meses
Mão-de-obra da Produção	R\$272.884,16
Transporte	R\$30.336,65
Veterinária	R\$25.618,71
Gastos Gerais de Produção	R\$569.762,76
Manutenção e Reparos	R\$50.771,91
Salário da Administração	R\$328.366,59
Gastos Gerais da Administração	R\$231.246,93
Salário dos Vendedores	R\$91.836,57
Gastos Gerais com Vendas	R\$146.826,03
TOTAL CUSTOS FIXOS	R\$1.747.650,31

Fonte: Elaborada pelos autores

Os custos variáveis são divididos em impostos, taxas variáveis e custo da mercadoria. Os custos com impostos incluem os débitos de ICMS, PIS e COFINS, no caso, apenas o Leite a Granel possui débito de PIS e COFINS por ser vendido para outra indústria, os outros não possuem por serem laticínios, que estão sujeitos

a alíquota zero. Os produtos possuem diferentes alíquotas de ICMS, que dependem do local para onde são vendidos, por isso, serão divididos em Tipo 1, Tipo 2, etc., as alíquotas variam entre 17%, 12%, 3,5%, 3% e 0%. As taxas variáveis são os fretes, comissões e as taxas com boletos de vendas. O custo da mercadoria foi calculado utilizando a fórmula proposta por Vallim (2010), que consiste em pegar o valor das notas fiscais de compras de matérias-primas e embalagens e deduzir os créditos com tributos, IPI, frete e ICMS. Para entender melhor, segue exemplo de como foi calculado o custo da mercadoria Bebida Láctea Salada de Fruta Tipo 1: $CM = 1,444 \times (1 - 7,2049\%) + (1,444 \times 0\%) + (1,444 \times 3,65\%) \times (1 - 1,73\%) = R\$1,3919$

Para chegar a porcentagem de 7,2049% de créditos foi necessário fazer uma média ponderada, pois, cada produto tem diferentes matérias-primas e embalagens, e estes têm alíquotas diferentes de tributos nas compras, então, esse valor será diferente entre os produtos. O valor de crédito de IPI é zero pelo fato dos laticínios terem alíquota zero desse imposto, então não há aproveitamento de crédito. O frete que a empresa paga é somente sobre a compra do leite do produtor rural, para achar a porcentagem de 3,65%, dividiu-se o total do frete pago pelo valor total das compras de leite. Por fim, o crédito de ICMS de 1,73% também foi feito por média ponderada, já que os ingredientes e embalagens possuíam diferentes alíquotas.

Tabela 3

Custos variáveis de cada produto

Produtos	CVu IMP	CVu TV	CVu CM	CVu Total
Bebida Láctea Salada de Fruta Tipo 1	R\$ 0,3825	R\$ 0,0607	R\$ 1,3919	R\$ 1,8351
Bebida Láctea Salada de Fruta Tipo 2	R\$ 0,0675	R\$ 0,0607	R\$ 1,3919	R\$ 1,5201
Bebida Láctea Morango Tipo 1	R\$ 0,3825	R\$ 0,0607	R\$ 1,4711	R\$ 1,9143
Bebida Láctea Morango Tipo 2	R\$ 0,0675	R\$ 0,0607	R\$ 1,4711	R\$ 1,5993
Bebida Láctea Morango Tipo 3	R\$ 0,0000	R\$ 0,0607	R\$ 1,4711	R\$ 1,5318
Leite Tipo C Tipo 1	R\$ 0,3489	R\$ 0,0784	R\$ 1,9782	R\$ 2,4056
Leite Tipo C Tipo 2	R\$ 0,1018	R\$ 0,0784	R\$ 1,9782	R\$ 2,1584
Leite Tipo C Tipo 3	R\$ 0,0000	R\$ 0,0784	R\$ 1,9782	R\$ 2,0566
Manteiga Tipo 1	R\$ 0,9437	R\$ 0,1496	R\$ 0,9326	R\$ 2,0254
Manteiga Tipo 2	R\$ 0,1664	R\$ 0,1496	R\$ 0,9326	R\$ 1,2487
Manteiga Tipo 3	R\$ 0,0000	R\$ 0,1496	R\$ 0,9326	R\$ 1,0822
Muçarela Tipo 1	R\$ 4,0279	R\$ 0,6388	R\$ 21,9475	R\$ 26,6143
Muçarela Tipo 2	R\$ 0,7108	R\$ 0,6388	R\$ 21,9475	R\$ 23,2971
Muçarela Tipo 3	R\$ 0,0000	R\$ 0,6388	R\$ 21,9475	R\$ 22,5863
Queijo Frescal Pequeno Tipo 1	R\$ 3,3073	R\$ 0,5245	R\$ 12,9207	R\$ 16,7526
Queijo Frescal Pequeno Tipo 2	R\$ 0,5836	R\$ 0,5245	R\$ 12,9207	R\$ 14,0289
Queijo Frescal Médio Tipo 1	R\$ 3,3073	R\$ 0,5245	R\$ 12,8645	R\$ 16,6963
Queijo Frescal Médio Tipo 2	R\$ 0,5836	R\$ 0,5245	R\$ 12,8645	R\$ 13,9726
Queijo Frescal Médio Tipo 3	R\$ 0,0000	R\$ 0,5245	R\$ 12,8645	R\$ 13,3890
Requeijão Tablete Tipo 1	R\$ 4,9036	R\$ 0,7777	R\$ 17,6912	R\$ 23,3725
Requeijão Tablete Tipo 2	R\$ 0,8653	R\$ 0,7777	R\$ 17,6912	R\$ 19,3342
Requeijão Copo Tipo 1	R\$ 0,5958	R\$ 0,0945	R\$ 2,4755	R\$ 3,1659
Requeijão Copo Tipo 2	R\$ 0,1051	R\$ 0,0945	R\$ 2,4755	R\$ 2,6752
Requeijão Balde 3,6Kg Tipo 1	R\$ 1,6980	R\$ 1,5259	R\$ 44,3950	R\$ 47,6190
Requeijão Balde 3,6Kg Tipo 2	R\$ 0,0000	R\$ 1,5259	R\$ 44,3950	R\$ 45,9210
Requeijão Balde 1,7Kg Tipo 1	R\$ 4,6750	R\$ 0,7414	R\$ 18,5615	R\$ 23,9779
Requeijão Balde 1,7Kg Tipo 2	R\$ 0,8250	R\$ 0,7414	R\$ 18,5615	R\$ 20,1279
Requeijão Balde 1,7Kg Tipo 3	R\$ 0,0000	R\$ 0,7414	R\$ 18,5615	R\$ 19,3029
logurte Integral Morango Tipo 1	R\$ 0,5525	R\$ 0,0876	R\$ 2,2701	R\$ 2,9102
logurte Integral Morango Tipo 2	R\$ 0,0975	R\$ 0,0876	R\$ 2,2701	R\$ 2,4552

logurte Integral Morango Tipo 3	R\$ 0,0000	R\$ 0,0876	R\$ 2,2701	R\$ 2,3577
logurte Integral Coco Tipo 1	R\$ 0,5525	R\$ 0,0876	R\$ 2,0760	R\$ 2,7162
logurte Integral Coco Tipo 2	R\$ 0,0975	R\$ 0,0876	R\$ 2,0760	R\$ 2,2612
logurte Integral Coco Tipo 3	R\$ 0,0000	R\$ 0,0876	R\$ 2,0760	R\$ 2,1637
Leite UHT Integral Tipo 1	R\$ 0,0000	R\$ 0,0900	R\$ 2,6131	R\$ 2,7030
Leite UHT Integral Tipo 2	R\$ 0,1167	R\$ 0,0900	R\$ 2,6131	R\$ 2,8198
Leite UHT Integral Tipo 3	R\$ 0,4004	R\$ 0,0900	R\$ 2,6131	R\$ 3,1035
Leite em Pó 400g Tipo 1	R\$ 1,3101	R\$ 0,2943	R\$ 8,7071	R\$ 10,3115
Leite em Pó 400g Tipo 2	R\$ 0,3275	R\$ 0,2943	R\$ 8,7071	R\$ 9,3289
Leite a Granel Tipo 1	R\$ 0,0000	R\$ 0,0606	R\$ 1,8760	R\$ 1,9366
Leite a Granel Tipo 2	R\$ 0,2698	R\$ 0,0606	R\$ 1,8760	R\$ 2,2065

Fonte: Elaborada pelos autores

4.2.2 Tributação

A cooperativa Leite Bom tem porte médio, como já exposto anteriormente, e é tributada pelo Lucro Real. As alíquotas de Imposto de Renda e Contribuição Social aplicadas sobre as vendas são de 15% e 9% respectivamente. Além disso, por ser equivalente a uma indústria, pode obter créditos de certos tributos como ICMS, PIS e COFINS. As alíquotas desses tributos são definidas de acordo com a operação que está sendo feita, de qual localidade está comprando ou para qual vai vender, entre outros aspectos. A empresa possui algumas particularidades quanto a tributação, pois se beneficia de algumas legislações da prefeitura e governo. Além disso, não há recolhimento do IPI, que para alguns laticínios possui alíquota zero ou não são tributados.

4.2.3 Mix real da cooperativa

A tabela 4, baseada na proposta de Vallim (2006), mostra o mix de produtos real da empresa, todos os produtos vendidos, a quantidade vendida de janeiro a maio de 2021, o preço de venda praticado pela Leite Bom, os custos fixos e variáveis que já foram apresentados neste trabalho, entre outras informações.

Tabela 4

Mix de produtos real da cooperativa

1	2	3	4	5	6	7	8
Produtos	Quant.	PVu (R\$)	CVu (R\$)	MCu (R\$)	IMC	FAT (R\$)	FAT X IMC (R\$)
Sala. Fruta 1	126	2,25	1,835	0,415	0,1844	283,50	52,28
Sala. Fruta 2	4436	2,25	1,520	0,730	0,3244	9981,00	3237,98
Morango 1	595	2,25	1,914	0,336	0,1492	1338,75	199,74
Morango 2	19076	2,25	1,599	0,651	0,2892	42921,00	12412,56
Morango 3	69708	2,25	1,532	0,718	0,3192	156843,00	50063,58
Leite C 1	1585	2,908	2,406	0,502	0,1728	4609,18	796,37
Leite C 2	41505	2,908	2,158	0,750	0,2578	120696,54	31112,98
Leite C 3	16	2,908	2,057	0,851	0,2928	46,53	13,62
Manteiga 1	1285	5,548	2,025	3,523	0,6349	7129,18	4526,57
Manteiga 2	75359	5,548	1,249	4,299	0,7749	418091,73	323994,03
Manteiga 3	1260	5,548	1,082	4,466	0,8049	6990,48	5626,88
Muçarela 1	393,27	23,694	26,614	-2,920	-0,1233	9318,14	-1148,47
Muçarela 2	19931,7	23,694	23,297	0,397	0,0167	472260,52	7909,97
Muçarela 3	503,60	23,694	22,586	1,108	0,0467	11932,30	557,83
Frescal P 1	260,78	19,455	16,753	2,702	0,1389	5073,47	704,74
Frescal P 2	13939,5	19,455	14,029	5,426	0,2789	271192,97	75637,49

Frescal M 1	30,72	19,455	16,696	2,759	0,1418	597,66	84,75
Frescal M 2	4245,93	19,455	13,973	5,482	0,2818	82604,57	23277,83
Frescal M 3	212	19,455	13,389	6,066	0,3118	4124,46	1286,00
Req. Tab. 1	103,41	28,845	23,373	5,472	0,1897	2982,86	565,91
Req. Tab. 2	11585,4	28,845	19,334	9,511	0,3297	334179,71	110185,57
Req. Copo 1	58	3,505	3,166	0,339	0,0968	203,29	19,67
Req. Copo 2	26192	3,505	2,675	0,830	0,2368	91802,96	21734,95
Req. 3,6Kg 1	219	56,60	47,619	8,981	0,1587	12395,40	1966,85
Req. 3,6Kg 2	143	56,60	45,921	10,679	0,1887	8093,80	1527,10
Req. 1,7Kg 1	14	27,50	23,978	3,522	0,1281	385,00	49,31
Req. 1,7Kg 2	49	27,50	20,128	7,372	0,2681	1347,50	361,23
Req. 1,7Kg 3	6	27,50	19,303	8,197	0,2981	165,00	49,18
I. Morango 1	575	3,25	2,910	0,340	0,1045	1868,75	195,37
I. Morango 2	6379	3,25	2,455	0,795	0,2445	20731,75	5069,87
I. Morango 3	21007	3,25	2,358	0,892	0,2745	68272,75	18744,01
I. Coco 1	372	3,25	2,716	0,534	0,1643	1209,00	198,59
I. Coco 2	2154	3,25	2,261	0,989	0,3043	7000,50	2129,96
I. Coco 3	87	3,25	2,164	1,086	0,3343	282,75	94,51
Leite UHT 1	27018	3,337	2,703	0,634	0,1900	90159,07	17128,10
Leite UHT 2	60401	3,337	2,820	0,517	0,1550	201558,14	31236,78
Leite UHT 3	1008	3,337	3,103	0,234	0,0700	3363,70	235,38
Leite Pó 1	3657	10,918	10,311	0,606	0,0555	39925,30	2216,17
Leite Pó 2	1011	10,918	9,329	1,589	0,1455	11037,59	1606,06
L. Granel 1	16000	2,249	1,937	0,312	0,1389	35984,00	4997,62
L. Granel 2	3583500	2,249	2,207	0,042	0,0189	8059291,50	152195,89
14		13	12	11	9	10	
Resultado (R\$)		Custos Fixos (R\$)	PER\$	IMCp	∑FAT (R\$)	∑FAT X IMC (R\$)	
-834795,5		1747650,3	20328569,2	0,08597	10618275,3	912854,8	

Fonte: Elaborada pelos autores

Através da tabela é possível perceber quanto cada produto contribui para cobrir o custo fixo e gerar lucro. Nesta pesquisa, o produto com maior margem de contribuição é o Balde de Requeijão de 3,6Kg do Tipo 2, que possui 0% de débitos de tributos e, ficou com valor de R\$10,679 de MCu. O que menos contribui é a Muçarela Tipo 1, que tem alíquota de 17% de ICMS nas vendas, e teve margem negativa de R\$2,92. Já o Índice de Margem de Contribuição, que é a razão entre MCu e PVu e, indica a porcentagem de ganho na receita, é maior na Manteiga Tipo 3 e menor na Muçarela Tipo 1, pois, seu MCu também foi negativo, os produtos obtiveram 80,49% e -12,33% de ganho, respectivamente. O IMC ponderado indica a proporção de ganho que a empresa obteve no geral, que nesse mix foi de 8,597%. O faturamento foi maior no Leite a Granel com total de R\$8.095.275,50 e menor no Balde de Requeijão de 1,7Kg que teve vendas de R\$1.897,50. A empresa atinge seu ponto de equilíbrio quando vende R\$20.328.569,20, considerando que os dados coletados foram de cinco meses e que o faturamento total foi de R\$10.618.275,30, possivelmente a empresa precisará de mais 5 meses com média de vendas parecida para obter o ponto de equilíbrio. Até o momento da pesquisa, a cooperativa apresentava resultado negativo de R\$834.795,50.

4.2.4 Formação do preço dos produtos

Para formar os preços pelo método da margem foi utilizada a fórmula adaptada proposta por Vallim (2010). Na Bebida Láctea sabor Salada de Fruta Tipo 1, por exemplo, o preço foi calculado da seguinte forma: $PV_u = \frac{1,3919}{1 - (17\% + 2,70\% + 14,21\% + 2,25\% + 10\%)} = R\$2,585$. Anteriormente foi mostrado de que

maneira o custo da mercadoria, colocado no numerador, foi encontrado. Os outros produtos possuem alíquotas diferentes de impostos, mas, os cálculos seguiram a mesma lógica. Para achar o valor de 2,70% de taxas fez-se a divisão dos gastos totais com taxas variáveis (frete, comissão e taxa cobrada por boleto) pelo faturamento total; para os custos de distribuição de 14,21% somaram-se os custos com salários do pessoal da produção e administração, entre outras despesas desses setores, e, foram divididos pelo faturamento; para as despesas comerciais os procedimentos foram os mesmos, despesas com vendas divididas pelo faturamento; e o valor de 10% se refere ao lucro desejado para cada produto.

4.3 Alinhamento entre PVu e mix de produtos

Após formar os preços baseados no método da margem, obteve-se o seguinte resultado:

Tabela 5

Mix de produtos da cooperativa com formação de preço baseada na margem

1	2	3	4	5	6	7	8
Produtos	Quant.	PVu (R\$)	CVu (R\$)	MCu (R\$)	IMC	FAT (R\$)	FAT X IMC (R\$)
Sala. Fruta 1	126	2,585	1,901	0,684	0,2646	325,71	86,18
Sala. Fruta 2	4436	2,052	1,509	0,543	0,2646	9100,87	2407,99
Morango 1	595	2,732	2,009	0,723	0,2646	1625,65	430,13
Morango 2	19076	2,168	1,595	0,574	0,2646	41364,31	10944,54
Morango 3	69708	2,077	1,527	0,549	0,2646	144753,72	38300,23
Leite C 1	1585	3,362	2,472	0,889	0,2646	5328,31	1409,81
Leite C 2	41505	2,937	2,160	0,777	0,2646	121917,09	32257,91
Leite C 3	16	2,792	2,053	0,739	0,2646	44,68	11,82
Manteiga 1	1285	1,732	1,274	0,458	0,2646	2225,73	588,90
Manteiga 2	75359	1,375	1,011	0,364	0,2646	103593,52	27409,70
Manteiga 3	1260	1,316	0,968	0,348	0,2646	1658,73	438,88
Muçarela 1	393,27	40,761	29,976	10,785	0,2646	16029,88	4241,33
Muçarela 2	19931,65	32,349	23,790	8,559	0,2646	644778,41	170601,21
Muçarela 3	503,60	30,980	22,783	8,197	0,2646	15601,33	4127,94
Frescal P 1	260,78	23,996	17,647	6,349	0,2646	6257,70	1655,72
Frescal P 2	13939,50	19,044	14,006	5,039	0,2646	265469,89	70240,39
Frescal M 1	30,72	23,892	17,570	6,321	0,2646	733,95	194,20
Frescal M 2	4245,93	18,962	13,945	5,017	0,2646	80509,24	21301,85
Frescal M 3	212	18,159	13,354	4,805	0,2646	3849,62	1018,57
Req. Tab. 1	103,41	32,856	24,162	8,693	0,2646	3397,62	898,97
Req. Tab. 2	11585,36	26,076	19,176	6,899	0,2646	302098,79	79931,99
Req. Copo 1	58	4,597	3,381	1,216	0,2646	266,65	70,55
Req. Copo 2	26192	3,649	2,683	0,965	0,2646	95569,03	25286,51
Req. 3,6Kg 1	219	65,436	48,122	17,314	0,2646	14330,45	3791,68
Req. 3,6Kg 2	143	62,665	46,084	16,580	0,2646	8961,08	2371,00
Req. 1,7Kg 1	14	34,472	25,351	9,121	0,2646	482,61	127,69
Req. 1,7Kg 2	49	27,359	20,120	7,239	0,2646	1340,57	354,70
Req. 1,7Kg 3	6	26,200	19,268	6,932	0,2646	157,20	41,59
I. Morango 1	575	4,216	3,101	1,116	0,2646	2424,20	641,42
I. Morango 2	6379	3,346	2,461	0,885	0,2646	21344,21	5647,44
I. Morango 3	21007	3,204	2,357	0,848	0,2646	67313,19	17810,32
I. Coco 1	372	3,856	2,835	1,020	0,2646	1434,28	379,49
I. Coco 2	2154	3,060	2,250	0,810	0,2646	6591,18	1743,95
I. Coco 3	87	2,930	2,155	0,775	0,2646	254,94	67,46
Leite UHT 1	27018	3,688	2,713	0,976	0,2646	99654,41	26367,45
Leite UHT 2	60401	3,880	2,854	1,027	0,2646	234364,20	62010,17

Leite UHT 3	1008	4,441	3,266	1,175	0,2646	4476,14	1184,34
Leite Pó 1	3657	14,797	10,882	3,915	0,2646	54111,05	14317,18
Leite Pó 2	1011	12,834	9,438	3,396	0,2646	12974,90	3433,01
L. Granel 1	16000	2,648	1,947	0,701	0,2646	42368,84	11210,33
L. Granel 2	3583500	3,783	2,432	1,351	0,3571	13555173,6	4840402,1
14		13		12	11	9	10
Resultado (R\$)		Custos Fixos (R\$)		PER\$	IMCp	ΣFAT (R\$)	ΣFAT X IMC (R\$)
3738106,3		1747650,3		5095444,6	0,34298	15994257,4	5485756,6

Fonte: Elaborada pelos autores

Através da tabela 5 pode-se observar que o produto com maior IMC passou a ser o Leite a Granel Tipo 2, e todos os outros tiveram valores iguais. A maior margem de contribuição foi do Balde de Requeijão de 3,6Kg Tipo 1, já a Manteiga Tipo 3 ficou com a menor margem. No mix proposto a cooperativa teria faturamento de R\$15.994.257,40, um ponto de equilíbrio de R\$5.095.444,60 e, o IMC do mix, ou seja, a porcentagem de ganho foi de 34,298%.

4.4 Comparação entre o mix real e o mix projetado com base na margem

O quadro 2 apresenta os dados obtidos pelos dois tipos de preços. Acima o preço praticado pela Leite Bom, que não é baseado em métodos e, abaixo, o preço formado com base no método da margem.

Precificação	Faturamento	FAT x IMC	IMCp	PER\$	Custo Fixo	Resultado
Atual	10.618.275,3	912.854,8	0,08597	20.328.569,2	1.747.650,3	-834.795,5
Margem	15.994.257,4	5.485.756,6	0,34298	5.095.444,6	1.747.650,3	3.738.106,3

Quadro 2. Comparação entre o mix real da Leite Bom e mix projetado pelo método da margem

Fonte: Elaborado pelos autores

É possível perceber que todos os resultados obtidos com a formação de preço baseada no método da margem foram superiores, exceto o custo fixo que se mantém igual e o ponto de equilíbrio que diminuiu, porém, a diminuição desse indicador foi um ponto positivo. O faturamento foi R\$5.375.982,15 maior, o resultado do mix foi R\$4.572.901,82 superior e, o ganho (IMC ponderado) passou de 8,597% para 34,298%. O ponto de equilíbrio diminuiu consideravelmente, isso significa que a cooperativa precisaria vender menos para atingir seu equilíbrio e, trabalharia mais tempo gerando lucros. Todavia, é preciso analisar se os preços formados poderiam realmente ser praticados no mercado, pois, aumento dos preços pode levar a diminuição da quantidade vendida, conseqüentemente, perda de faturamento e resultado.

Dos 41 produtos, 27 tiveram aumento ou diminuição de preços inferiores a R\$2,00, 04 diminuíram seu preço em mais de R\$2,00 e, por fim, 10 itens tiveram o preço elevado em mais de R\$2,00. Os três tipos de Muçarela, os dois tipos de Balde de Requeijão de 3,6Kg e o Balde de Requeijão de 1,7Kg tipo 1 tiveram as maiores diferenças, o método da margem elevou o preço desses produtos em aproximadamente R\$6,00. Já os três tipos de manteiga ficaram com o preço de R\$4,00 menor do que o preço apurado pelo método da margem. O estudo mostra que os preços praticados pela cooperativa Leite Bom não geram resultados tão satisfatórios. A formação de preços baseada no método da margem melhorou consideravelmente os dados analisados, porém, é importante estudar melhor o

mercado para descobrir se os preços mais elevados poderiam ou não prejudicar as vendas e a definição do preço ideal praticado no mercado.

5 CONCLUSÃO

O estudo teve como objetivo utilizar a análise Custo-Volume-Lucro através do custeio variável para analisar o mix de produtos de uma cooperativa de laticínios e, formar os preços da mesma se baseando no método da margem, além disso, procurou demonstrar as contribuições desses procedimentos.

Assim, através de pesquisa com abordagem qualitativa e quantitativa, com estudo de caso e pesquisa de campo foi possível responder ao problema deste estudo. Alinhando a formação do preço de venda ao mix de produtos pode-se obter informações importantes para colaborar na tomada de decisões dos gestores.

Os preços formados pelo método da margem alinhados ao mix de produtos possibilitaram visualizar certos pontos negativos no desempenho dos produtos vendidos e da cooperativa de modo geral. Foi possível identificar que havia um produto com margem de contribuição negativa, que o ponto de equilíbrio era alto, que a porcentagem de ganho do mix era menor que 10%, entre outras informações relevantes para a empresa analisar e melhorar.

A pesquisa realizada mostrou que uma formação de preços baseada em um método pode aprimorar muito os resultados de uma empresa, que a organização de um mix permite melhor visualização dos dados de cada produto, se o preço cobrado possibilita a cobertura dos gastos para produzir e se gera a contribuição desejada. O estudo tem potencial de contribuir para tomada de decisões dos gestores, que poderão analisar os dados e melhorar os resultados de produtos que não estão satisfatórios, seja aumentando preço ou diminuindo custos, assim como podem diminuir preços de itens que estão com grande margem de contribuição e, conseqüentemente, podendo vender mais.

Os resultados do estudo auxiliaram no entendimento do alinhamento de formação de preços de venda e mix de produtos, quais as contribuições do mesmo, como é feita a aplicação e como analisar. Além disso, serviu como contribuição para o desenvolvimento do método da margem, custeio variável e análise Custo-Volume-Lucro.

Algumas limitações podem ser notadas na pesquisa, como o fato de terem sido recolhidos dados de apenas uma cooperativa de laticínios de médio porte, de uma determinada localização e em um período de cinco meses. Sendo assim, não é conveniente generalizar os dados para outras empresas, apesar de poderem ser tomados como base para comparação e para possíveis análises.

Recomenda-se que futuras pesquisas sejam realizadas com mais empresas, de diferentes ramos, localização e porte, além de utilizar dados de um período temporal maior.

REFERÊNCIAS

- Bonetti, E., Wernke, R., & Zanin, A. (2018). Software para utilização do Custeio Baseado em Atividades e Tempo (TDABC) em cooperativa de crédito. *Revista de Gestão e Organizações Cooperativas*, 5(9), 129-146.
- Bornia, A. C. (2019). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman.

- Bruni, A. L., & Famá, R. (2019). *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel*. Editora Atlas SA..
- Cepea, Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada; CNA, Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil. PIB do agronegócio brasileiro. Esalq/USP. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Acesso em: 02/07/2021.
- Correia, T. A., & Vallim, C. R. (2019). Mix e Preço na Tomada de Decisão: Um estudo de caso em uma empresa de pequeno porte de tintas imobiliárias. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Crepaldi, S. A. (2019). *Contabilidade rural: uma abordagem decisoria*. Editora Atlas.
- De Angelo, C. F., Beltrame, N. B., & Fouto, N. M. M. D. (2009). *Finanças no varejo: gestão operacional*. 4. ed. São Paulo: Saint Paul Editora.
- De Iudícibus, S. *Contabilidade gerencial: da teoria à prática*. 7. ed. rev. e atual.
- Dos Santos, J. J. (2012) *Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro*. 5. ed. rev., ampl. e modificada. Editoria Atlas SA.
- Dutra, R. G. (2017) *Custos: uma abordagem prática*. 8. ed. São Paulo: Editoria Atlas.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade gerencial*. AMGH Editora.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2009) *Gestão de custos: Contabilidade e controle*. Editoria Cengage Learning.
- IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Indicadores de Empresas, 2020. Disponível em: <https://covid19.ibge.gov.br/pulso-empresa/>. Acesso em: 10 jun. 2021.
- IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Painel de Indicadores, 2020. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/indicadores.html>. Acesso em: 10 jun. 2021.
- Martins, E. (2018) *Contabilidade de custos*. 11. ed. São Paulo: Atlas.
- Matias-Pereira, J. (2019) *Manual de metodologia da pesquisa científica*. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Ministério da Economia (Brasil). Cresceu o número de microempreendedores individuais em 2020. In: Governo do Brasil. Economia. [S. l.], 2 mar. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/trabalho-e-previdencia/2021/03/cresceu-o-numero-de-microempreendedores-individuais-em-2020>. Acesso em: 11 jun. 2021.

- Oliva, F. A., Crepaldi, L. M., Torquato, K. C. P., Farquetti, A., de Araújo Oliveira, G. R., de Oliveira Bravin, G. P., & Zulin, A. P. (2015). Gerenciamento da Atividade Industrial como ferramenta estratégica para formação do preço de venda. In *Colloquium Exactarum*. ISSN: 2178-8332 (Vol. 7, No. 4, pp. 20-25).
- Padoveze, C. L. (2013) *Contabilidade de custos: Teoria, Prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP)*. São Paulo: Cengage Learning.
- Ribeiro, O. M. (2018) *Contabilidade de custos fácil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva.
- Sales, C. E. R., & Campos, C. R. (2017). Gestão para formação de preço em projetos de buffet no sul de Minas Gerais. *Revista IPecege*, 3(3), 56-64.
- Sansão, T., Eyerkauffer, M. L., & Marian, S. (2016). Mix de serviços otimizado pela lucratividade para empresas de pet shop. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Sardinha, J. C. (2013). *Formação de preço: uma abordagem prática por meio da análise custo-volume-lucro*. Editora Atlas SA.
- Vallim, C. R., Lima, L. T., Vallim, M. D. P. B. L., & Fiorio, G. G. T. (2017, November). Formação do preço alinhado à mix de produtos: o caso da arte reborn. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Vallim, C. R., & de Souza, H. F. R. (2014). Gestão de custos através do custeio variável de mix de produtos: estudo e aplicação em uma indústria de rochas ornamentais no município de Mimoso do Sul. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Vallim, C. R. (2010) *Gestão de custos e preço de venda: curso de Ciências Contábeis*. Vitória: UFES.
- Vallim, C. R., & Malini, P. V. (2006) Custeio variável: um instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão empresarial. *Revista São Geraldo (FSG)*, 1(1), 19-26.
- Vergara, S. C. (2016) *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 16. ed. São Paulo: Atlas.
- das Neves, S., & Viceconti, P. E. V. (2018). *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. Saraiva.
- Wernke, R., Lembeck, M., & Prudêncio, C. V. (2008). Aplicação da análise custo/volume/lucro em pequena indústria de laticínios. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 7(21), 53-70.
- Yanase, J. (2018). *Custos e Formação de Preços: importante ferramenta para tomada de decisões*. Editora Trevisan.