

# *Determinação do Preço de Venda Custeio Tradicional X Custeio Alvo*

*Fabio Henrique Pereira (\*)*

## **RESUMO**

Nesta nova economia em que vivemos o conhecimento profundo sobre o cálculo dos custos e principalmente da formação do preço de venda dos produtos ou serviços é de vital importância à sobrevivência da empresa.

Em virtude de tal importância é que este artigo faz uma análise comparativa entre dois sistemas de custeio utilizados para a formação do preço de venda. Um chamado de custeio tradicional onde o foco principal para a formação do preço de venda é a cobertura dos custos operacionais e da margem de lucro pretendida pela empresa. O outro sistema de custeio é mais recente e conhecido como custeio alvo ou custeio por metas ou ainda Target Costing, onde este ao contrário do custeio tradicional tem seu foco voltado para o cliente, ou seja, quem estabelece o preço de venda dos produtos ou serviços a serem comercializados é o mercado consumidor, pois a partir do preço de venda previamente estipulado é que a empresa vai determinar qual será o seu custo operacional e a margem de lucro a ser fixada.

Porém, estes dois tipos de sistema de custeio para serem implantados com eficiência depende muito do tipo de negócio, do perfil administrativo e principalmente do plano estratégico adotado por cada empresa.

**Palavras-chave:** Custo, Mercado Consumidor, Custeio Tradicional, Custeio Alvo.

---

\* Especialista em Auditoria Contábil e Gestão da Qualidade e Produtividade. Mestre em Gestão de Negócios/ UFSC. Professor do Curso de Ciências Contábeis da UNIVALI – Biguaçu/SC.

## INTRODUÇÃO

A formação do preço de venda em épocas passadas foi considerado como fator secundário para a gestão empresarial, porém com o passar dos tempos detectou-se a necessidade de se conhecer mais profundamente esta ferramenta que nos dias atuais é de extrema importância para a tomada de decisões gerenciais das empresas.

Porém o que observou-se no decorrer dos tempos é que com a abertura de mercado e a concorrência internacional as empresas estão sentindo a necessidade de enxugar custos para sobreviverem no mercado em que se situam, sendo assim elas tornaram-se especialistas no desenvolvimento de produtos que ofereçam a qualidade e a funcionalidade desejada pelos clientes e, ao mesmo tempo, garantam os lucros pretendidos.

Segundo Shank (2000) aproximadamente a três anos atrás as empresas de todo o mundo, inclusive as brasileiras, discutiam qual era a gestão de custos mais adequada para tornar a empresa mais eficiente e competitiva no mercado em que atua. Os estudos recaíam sobre os sistemas de custeio ABC (*Activity Based Costing*), o Custeio Alvo também conhecido como Custeio Meta (*Target Costing*) e a cadeia de valor ou Administração por Atividades ou ainda ABM (*Activity Based Management*).

Acredita-se que todos os sistemas mencionados anteriormente sejam extremamente eficientes e competitivos para os objetivos das empresas atuais e todos eles ainda continuam em uso por todo mundo, porém é evidente que a economia mundial está muito flutuante e o surgimento de uma nova economia muito mais forte e exigente, com mudanças na natureza da competição, a ascensão da internet e o acesso rápido às informações tornando a competição cada vez mais acirrada. Um número cada vez maior de novas empresas que estão se empenhando e se especializando tendo como foco principal o cliente e o declínio acelerado das antigas empresas que insistem em continuar trabalhando com uma metodologia ultrapassada e principalmente sem foco. Em virtude deste importante aspecto Shank (2000) afirma que é necessário reinventar a reinvenção que fizemos a alguns anos atrás, ou seja, aprimorar as técnicas de gestão das empresas em função da nova economia e principalmente objetivando a sobrevivência num mercado cada vez mais devastador.

## CUSTEIO TRADICIONAL

A formação do preço de venda utilizando o custeio tradicional é segmentado por Cogan (1999) em dois paradigmas sendo que o primeiro tem início na era da revolução industrial na década de 40 e o segundo paradigma dos anos 40 aos anos 80.

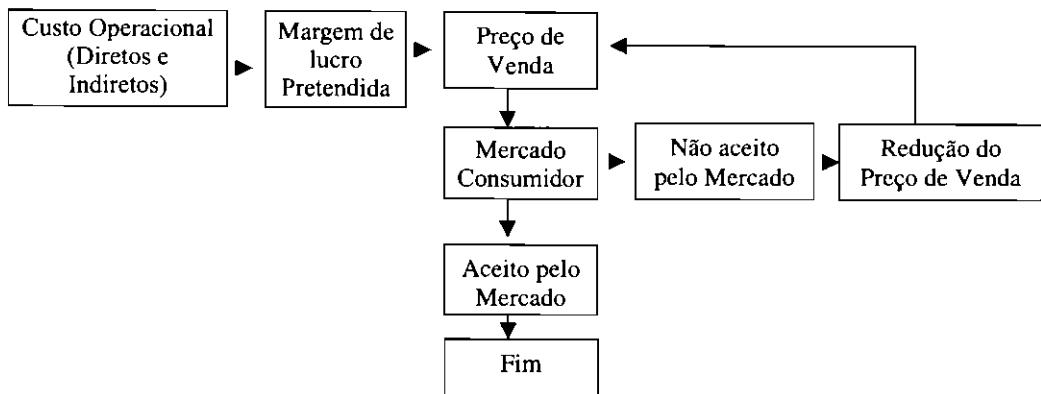
O primeiro paradigma que dominou as primeiras décadas do século XX onde o principal agente para que as empresas iniciassem um processo visando uma melhor otimização do seu sistema operacional foi a revolução industrial, pois com a profissionalização do sistema

industrial, o aumento da concorrência tanto nacional como internacional fizeram com que as empresas começassem a preocupar-se mais em relação a qualidade do produto vendido bem como o preço com que este produto chegava no mercado. Porém para que estes fatores pudessem ser atendidos era necessário que as indústrias primeiramente apurassem de forma correta quanto lhe custava produzir determinado produto para posteriormente ser corretamente precificado e adentrar ao mercado. Foi nesta etapa do processo que viu-se a necessidade de um segmento industrial que se especializasse no planejamento e controle dos custos industriais, onde surgiu a contabilidade de custos. Onde anteriormente se tinha somente a contabilidade financeira preocupada única e exclusivamente com a liquidez e a lucratividade da empresa a contabilidade de custos tornou-se um importante instrumento para a tomada de decisões gerenciais para as empresas da época.

Porém um dos maiores problemas em determinar o custo exato dos produtos a serem comercializados esbarrava na determinação dos custos indireto. Sabe-se que os custos diretos são facilmente quantificados e identificados, pois estes estão diretamente ligados a cada produto produzido tais como a matéria-prima utilizada na produção destes produtos, bem como a mão-de-obra utilizada para este fim. No entanto os custos indiretos não é possível quantificá-los em virtude de não se conhecer quanto cada produto consumiu destes custos, por isto é que este problema foi resolvido através do rateio destes custos que dependendo da empresa e de sua finalidade o rateio poderia ser feito em virtude da matéria-prima consumida, das horas-máquinas trabalhadas, na mão-de-obra direta ou no custo direto total consumido por cada produto. Pode-se citar como exemplo de custos indireto a energia elétrica, ou seja a questão é, quanto cada produto consumiu de energia elétrica para ser produzido, não se sabe precisamente, por isso é necessário rateá-lo em função dos aspectos produtivos mencionados anteriormente. A mesma sistemática é adotada para todos os custos que não consiga-se saber com precisão quanto cada produto consumiu como é o caso do aluguel, salário do supervisor da fábrica, seguros, pro-labores, telefone e água, serviços de terceiros entre outros de igual importância para a operacionalização da empresa.

Após conhecer-se todo custo a ser alocado ao produtos determina-se o lucro com o qual a empresa deseja operacionalizar e finalmente o preço de venda. Segundo Caseirão (2000) as empresas neste tipo de sistema preocupam-se primeiramente em atender as suas expectativas na cobertura dos custos operacionais e da margem de lucro desejada, deixando em segundo plano as necessidades e as expectativas de seus clientes. Acredita-se que este tipo de sistema está com seus dias contados, pois o que observa-se nos dias atuais é que o mercado consumidor está em primeiro plano, ou seja, tem-se como prioridade hoje a gestão de custos focada no cliente, deixando as necessidades e expectativas da empresa como objetivos preliminares. A seguir é apresentado um fluxograma de uma empresa que adota o sistema tradicional de precificação.

## O PROCESSO DO CUSTEIO TRADICIONAL



Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se neste tipo de sistema que a empresa para estabelecer seu preço de venda preocupa-se primeiramente com a cobertura do seu custo operacional interno sendo em seguida agregado o percentual de margem de lucro pretendida pela empresa para finalmente se chegar ao preço final de venda e ingressá-lo no mercado. Posteriormente sim, é feita uma análise para verificar a aceitação ou não deste produto pelos consumidores em função do preço, da qualidade do produto ofertada, do prazo de entrega entre outros. Caso seja aceito, permanece no mercado percorrendo normalmente o seu ciclo de vida. Caso contrário reestabelece-se um novo preço de venda que melhor se adapte ao perfil e exigências do consumidor, porém com um agravante, principalmente nas micros e pequenas empresas reduz-se o preço sem muitas vezes reduzir os componentes que formam este preço, sendo este processo prejudicial para a saúde financeira da empresa.

## CUSTEIO ALVO

O Custeio Alvo também conhecido por Target Costing ou Custeio por Metas o processo de estabelecimento do preço de vendas dos produtos é exatamente o contrário do encontrado no sistema de Custeio Tradicional, ou seja, enquanto o Sistema de Custeio Tradicional tem por finalidade determinar o custo de produção de um bem para, a partir daí, se calcular o valor de venda, o Custeio Alvo, parte do valor de mercado que os clientes estão dispostos a pagar por um determinado bem para, a partir daí, calcular o custo pelo qual o bem tem de ser produzido.

Esta técnica de custeio é considerada um instrumento para gestão estratégica tendo como objetivo principal atender as expectativas de mercados altamente competitivos através de um efetivo controle e manutenção dos custos de produção durante o ciclo de vida dos produtos. O sistema de Custeio Alvo foi desenvolvida inicialmente pelos japoneses sendo mais tarde aperfeiçoada pelos americanos, sendo estrategicamente utilizada por grandes empresas como a Isuzu Motors, Komatsu, Nissan, Olympus, Optical, Toyota, Sony e Topcon.

Para estas empresas a utilização do sistema de Custeio Alvo possui várias vantagens competitivas que são enfatizadas por Seminário Econômico (1997) como sendo: (I) Este tipo de sistema obriga as empresas à determinação prévia dos custos de produção, isto é, antes de incorridos, evitando desta forma o desperdício e de um alto custo de produção e conseqüentemente do preço de venda do produto; (II) Este sistema permite um melhor conhecimento do ciclo de vida de cada produto, escolhendo os momentos ideais para os lançar ou retirar do mercado evitando desta forma custos excessivos de manutenção do produto no mercado; (III) Este sistema permite ainda conhecer com maior antecedência se os custos de investigação e desenvolvimento podem ser recuperados durante o período de comercialização do produto; (IV) Ele obriga a formar equipes multidisciplinares, atribuindo objetivos e prêmios, e estimulando a criatividade dos colaboradores motivando-os para o desenvolvimento pessoal e profissional de colaboradores e empresa; (V) Este sistema também obriga um relacionamento diferente com os fornecedores, exigindo maior participação na procura de soluções que reduzam os custos finais dos produtos que assim como os colaboradores se a empresa for bem sucedida todos participarão deste processo; e (VI) O sistema possibilita aos gestores da alta cúpula administrativa a ficar de posse de uma ferramenta de gestão que permite sustentar a tomada de decisões de extrema importância como o de fazer um produto percorra todo o ciclo de vida no mercado entrando, permanecendo, liderando ou até mesmo saindo do mercado.

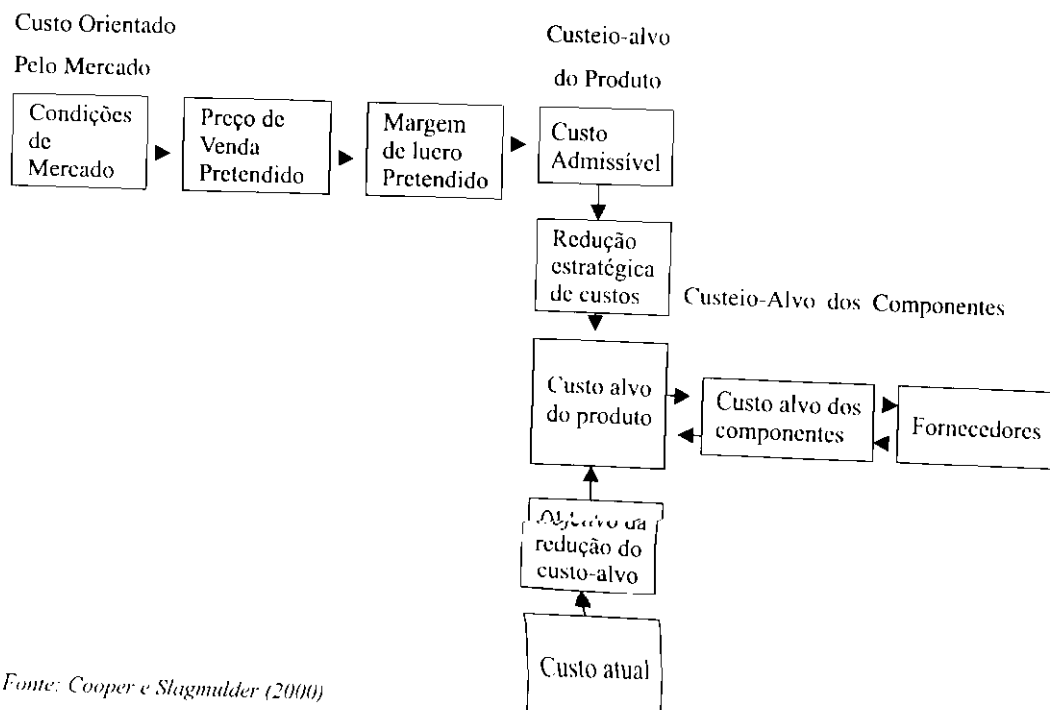
Para a ideologia japonesa precursor do sistema de Custeio Alvo para se conseguir alcançar e usufruir de todas estas vantagens competitivas deste sistema é necessário que se tenha três condições básicas apresentadas por Cascirão (1997) como sendo:

A primeira condição refere-se a existência das diferenças fundamentais existentes entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial, onde a primeira enfatiza principalmente as receitas, os custos e as despesas operacionais bem como a lucratividade da empresa e a segunda é responsável pelo controle e gestão dos fatos ocorridos tanto na contabilidade financeira como na contabilidade de custos. A segunda condição refere-se, em virtude de sua importância no processo, na implantação desta contabilidade para controle e gestão dos fatos contábeis principalmente visando (I) Determinar os produtos que geram margem e os produtos que desvirtuam a empresa de seus objetivos (II) Saber quando e onde colocar os esforços de vendas e saber quando e onde é necessário que a empresa pressione a redução dos custos visando o aumento da eficiência operacional e (III) Conseguir convencer toda a estrutura organizacional da qualidade e da confiabilidade dos sistemas implantados. E por último a terceira condição para que este processo seja implantado com sucesso é a quantificação com precisão dos custos individuais de cada produto tornando desta forma o Custeio Alvo operativo e benéfico as pretensões estratégicas anteriormente estabelecidas pela empresa.

Porém para os americanos Robin Cooper e Bruce Chew a metodologia para que a implantação do processo de Custeio Alvo seja bem sucedida compreende quatro fases distintas a estas apresentadas anteriormente pela filosofia japonesa, sendo que na primeira fase, a empresa define o produto que planeja fabricar e comercializar, analisa o mercado e

a concorrência e fixa o preço de venda do produto em função do preço que o mercado está disposto a pagar pelo produto, sendo este processo denominado de custeio orientado pelo mercado. Na segunda fase do processo é definida a margem de lucro pretendida em função dos objetivos preestabelecidos pela empresa. Na terceira fase determina-se o custo máximo de produção a ser atingido, sendo que este custo é determinado em função da diferença entre o preço de venda estabelecido pelo mercado consumidor e a margem de lucro estabelecida pela empresa, lembrando que este custo poderá ser reajustado em função de alterações ocorridas na industrialização do produto provenientes da inclusão de novos componentes bem como alterações e modificações no protótipo do produto em função de exigências ou rejeições do mercado. esta etapa é denominada de custeio alvo do produto. Na quarta fase, considerada a mais complexa, é necessário assegurar que as equipes que desenvolvem o produto vão conseguir desenhar, planificar e produzir o produto final de acordo com o custeio alvo determinado, contudo garantindo a qualidade e confiabilidade do produto diante de um mercado cada vez mais competitivo e exigente. Este processo inicia-se com o estabelecimento dos objetivos de venda e lucros pretendidos pela empresa a longo prazo, pois seu objetivo principal é garantir que cada produto, durante todo o ciclo de vida, contribua para o cumprimento da cota de lucro que lhe foi conferido em seu planejamento a longo prazo. Será apresentado a seguir um fluxograma mostrando como funciona o processo de custeio alvo adotado pelo mercado americano.

### O PROCESSO DO CUSTEIO-ALVO



Fonte: Cooper e Slagmulder (2000)

No custeio-alvo este processo é dividido em três etapas: custeio orientado pelo mercado, custeio-alvo do produto e custeio-alvo dos componentes.

Prosseguindo o raciocínio Cooper e Slagmulder (2000) afirmam que o custeio orientado pelo mercado a empresa deve: 1) estabelecer as metas de vendas e lucro a longo prazo, estruturar linhas de produtos, definir preço de venda para cada produto; 2) Definir a respectiva margem de lucro pretendida e 3) Calcular o custo admissível. O custeio-alvo do produto pode ser dividido em três etapas: 1) Definir um custeio-alvo viável para o produto; 2) Disciplinar o processo de custeio-alvo para garantir que o custo-alvo seja atingido e 3) Adequar o custo do produto ao custeio-alvo com redução de custos estratégicas. O custeio-alvo dos componentes consiste em três etapas: 1) decompor o custo-alvo do produto em suas principais funções; 2) definir os custos-alvo dos componentes e 3) administrar o relacionamento com os fornecedores.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sabe-se que o objetivo principal da implantação de um sistema de custos é a avaliação de estoques, a alocação correta dos custos, a apuração dos custos dos produtos vendidos e em estoque e a apuração e quantificação dos recursos consumidos na produção e comercialização dos produtos.

Esta portanto vem sendo a função básica do sistema de custeio tradicional ao longo dos tempos, ou seja, apurar, quantificar e alocar corretamente os custos operacionais, estabelecendo posteriormente a margem de lucro pretendida pela empresa para então precificar o seu produto.

Porém observa-se o nascimento de uma nova conjuntura econômica a existência de uma nova economia onde verifica-se novas características onde por exemplo os preços passaram a ser leiloados pela internet e partindo deste pressuposto não se sabe de onde vem seus concorrentes e quais políticas estratégicas estão sendo adotadas para conquistar e manter clientes.

Sabe-se, no entanto que algumas empresas vem adotando o sistema de custeio inverso do sistema tradicional onde para se estabelecer um planejamento estratégico deve-se conhecer quais as exigências impostas pelo mercado consumidor e quanto este mercado está disposto a pagar por determinado produto.

## BIBLIOGRAFIA

CASEIRÃO, Manuel R., Sabe o que é o "Target Costing"?, Disponível em <http://www.bdo.pt/boletins/lac-Outubro97/bol1097h.shtm>. Acesso em: out. 1997.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 1992.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Análise de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas; [199-].

LEFTWICH, Richard H. **O sistema de preços e a aplicação de recursos**. 7. ed. São Paulo: Pioneira, 1991.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ROBIN, Cooper; REGINE, Slagmulder. **Definir preço com rentabilidade**. HSM Management. 86-94 Jan./Fev. 2000.

SANTOS, Joel José dos. **Formação de preço e do lucro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

SARDINHA, José Carlos. **Formação de preços: a arte do negócio**. São Paulo: Makron Books, 1995.

SEMINÁRIO ECONÔMICO. **Vantagens do Target Costing**. Disponível em: [http://www.bdo.pt/boletins/lac\\_Outubro97/bol1097h.shtm](http://www.bdo.pt/boletins/lac_Outubro97/bol1097h.shtm).

VIRTUAL BOOKS ON LINE. Disponível em: <http://www.virtualbooks.terra.com.br/novalexandria/lauro/guiadecustos.htm>. Acesso em: maio 2002.