

# CONTABILIDADE DE CUSTOS: uma ferramenta para fixação de preços

Erasmus Euler Melo Batista<sup>1</sup>

Halcima Melo Batista<sup>2</sup>

## **Resumo**

*Este trabalho apresenta a Contabilidade de Custos e a sua utilização como ferramenta para a fixação de preços. Aborda conceitos de preços e sua fixação, contabilidade de custos, custos de produção e custo meta. Apresenta aspectos da economia de escala e a sua importância neste contexto. Mostra que as empresas que fixam seus preços, levando como base apenas os custos de produção, podem ter problemas. Utiliza a pesquisa bibliográfica em livros, revistas e em sites da internet, a fim de provar os pontos defendidos. Pode-se concluir que as empresas precisam estar sintonizadas com o que está acontecendo com o mercado no que diz respeito à concorrência, consumidores e fornecedores, para que seus produtos tenham um menor custo e que não só ganhem, como também mantenham o mercado já conquistado. Para isso, têm como grande aliada a Contabilidade de Custos.*

**Palavras-chave:** preço de venda; contabilidade de custos; concorrência; custos de produção; economia de escala e custo meta.

## 1. INTRODUÇÃO

A contabilidade de Custos é um ramo da Contabilidade que tem por objetivo principal a apuração dos custos de um produto ou serviço, ou seja, nasceu da contabilidade financeira, tendo em vista a dificuldade de avaliação dos seus estoques.

Conforme consta no dicionário Aurélio, fixar é “determinar”, “estabele-

---

<sup>1</sup> Aluno do curso de Especialização em Controladoria (FARN), Bacharel em Ciências Contábeis (UFRN) e Analista de sistemas. [eulerbatista@yahoo.com.br](mailto:eulerbatista@yahoo.com.br)

<sup>2</sup> Mestre em Administração (UFRN); Especialista em Auditoria (UFRJ) e em Contabilidade Gerencial (UFRN), Bacharel em Ciências Contábeis e Professora da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte. [halcima@farn.br](mailto:halcima@farn.br)

cer”, e preço é “quantidade de dinheiro necessária para comprar uma unidade de mercadoria ou serviço” e, conforme Hernandes (2001, p. 18), preço é “valor de saída pela venda de bens produzidos ou serviços prestados”.

Neste trabalho será demonstrado o que realmente determina o preço de venda de um produto ou serviço, qual a importância da contabilidade de custos nesse processo e algumas das ferramentas que a contabilidade de custos fornece para se chegar ao valor de venda ideal.

## **2 DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA COM BASE APENAS NO CUSTO DE PRODUÇÃO**

Segundo Martins (2001, p.236), “é generalizada a idéia de que uma das finalidades da contabilidade de custo é o fornecimento do preço de venda”.

Foi com base nesse pensamento que no início do século XX as empresas brasileiras começaram a utilizar-se da técnica RKW (abreviação de Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit) para alocação dos custos e despesas.

A origem da técnica RKW é Alemã e foi criada por um órgão governamental controlador de preços. Para fixar o preço de venda se fazia o rateio dos custos de produção e de todas as despesas da empresa a todos os produtos. Após encontrar o custo total do produto, bastaria acrescentar o lucro desejado (ou fixado pelo governo) para se ter o preço final de venda.

O órgão alemão que controlava os preços era semelhante ao Conselho Interministerial de Preços, CIP, do Brasil, instituído pelo Decreto nº 63.196, de 29 de agosto de 1968 e revogado pela Lei nº 8.030, de 12 de abril de 1990.

Em uma economia em que o governo tem controle sobre os preços, até pode ser usada a fórmula de fixação de preço com base na técnica RKW, porém, dificilmente este procedimento conseguirá ter sucesso numa economia de mercado, ainda mais em um mercado globalizado como o atual.

## **3 DETERMINAÇÃO DE PREÇO DE VENDA EM UM MERCADO MONOPOLISTA**

Mesmo diante de um mercado globalizado e altamente competitivo, ainda há monopólios que fazem com que esta falta de concorrência permita que as empresas fixem seus preços de venda baseados apenas no seu custo de produção e no lucro desejado. Muitas vezes essas empresas sequer se preocupam em utilizar as ferramentas da contabilidade de custos para que se possa identificar os

pontos onde tem desperdícios e que podem ser atacados.

Grandes exemplos de monopólio no Brasil são as empresas distribuidoras de energia elétrica e a Petrobrás. Hoje o Brasil é praticamente auto-suficiente em petróleo conforme a seguir:

Essa situação (produção de 1,5 milhão de barris/dia), dizem os dirigentes da companhia, é suficiente para que o Brasil enfrente o conflito no Oriente Médio em situação confortável.

Mais confortável que a maioria dos países industrializados, já disse Dutra (José Eduardo Dutra – Pres. Petrobrás), a dependência que o País tem de diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP), o gás de cozinha, importado seria sanada por trocas no mercado externo, garantiu o presidente da companhia.

Em 2002, as compras no mercado externo somaram 542 mil barris por dia. As importações líquidas (importações menos importações de petróleo e derivados) somaram 103 mil barris por dia, ou cerca de 6% do consumo nacional de derivados. (O Estado de São Paulo, São Paulo, 03 mar. 2003).

Mesmo assim, os derivados de petróleo brasileiro estão entre os mais caros do mundo.

Até mesmo os Estados Unidos da América, que importam aproximadamente 70% do petróleo consumido, têm o preço da gasolina mais baixo que a brasileira, tomando como base a matéria abaixo:

Os preços da gasolina no varejo americano atingiram o maior nível em 19 meses, segundo a Administração de Informação de Energia dos EUA. O último aumento de US\$ 0,08 foi o maior da história de acordo com a entidade desde 1990. Na semana encerrada em 11 de fevereiro, o preço médio da gasolina comum nas bombas de auto-serviço era de US\$ 1,607 por galão, o maior valor desde 11 de junho de 2001. Os preços estão US\$ 0,50 acima do patamar de um ano atrás. (Motonline)

Levando-se em conta que um galão equivale a 3,79 litros e que o dólar americano em 11 de fevereiro estava cotado em R\$ 3,57 e que o preço da gasolina no Brasil estava custando R\$ 2,25 por litro em média, o valor do litro de gasolina nos EUA equivaleria a R\$ 1,51, ou seja, 32,72% a menos que a gasolina vendida no Brasil.

É certo que muitos fatores devem ser levados em consideração para que

isto ocorra, mas também é certo que o monopólio no Brasil tem uma grande participação neste fato.

#### **4 FIXAÇÃO DE PREÇOS EM UM MERCADO COMPETITIVO**

Com as exceções do monopólio e de produtos com seus preços controlados pelo governo, é o mercado quem dita qual preço fixar. De acordo com Oliveira (2000, p.220), “no ambiente comercial competitivo dos tempos atuais, o preço de venda de um produto está mais relacionado com fatores externos à empresa do que propriamente a seus custos”.

Para Hernandes (2001, p.267), “o preço obtido a partir do custo é uma referência valiosa para comparar com o preço de mercado e determinar a conveniência ou não de vender o produto pelo preço que o mercado esteja disposto a pagar.”

Muitas vezes, as empresas através do seu departamento de marketing, antecipam-se ao desejo do consumidor e lançam produtos novos no mercado, conseqüentemente, sem concorrência.

Esses produtos, num primeiro momento, podem ter acrescentado ao seu preço de venda o valor da exclusividade, porém, como na maioria das vezes estes produtos não são considerados essenciais quando do seu lançamento, as empresas pesquisam para saber até quanto o mercado está disposto a pagar por eles.

Com o passar do tempo, outras empresas partem para o desenvolvimento de produtos concorrentes e a empresa até então com exclusividade do produto, se vê forçada a realinhar seus preços e, em muitos casos, buscar formas de baixar seus custos para continuar no mercado.

Diz Hernandes (2001, p.264) que “ocorrerão lucros e prejuízos à medida que os empresários façam previsões corretas dos desejos dos consumidores ou deixem de atendê-los.”

Durante a reserva de mercado, principalmente nos anos 70 e 80, a falta de concorrência externa, e em alguns casos até mesmo interna, fazia com que o produtor fixasse seus preços baseados unicamente no seu custo de produção. Após a apuração do custo do produto e uma vez determinado o lucro desejado, era calculado o preço de venda deste produto.

Hoje esse pensamento mudou muito, principalmente devido à concorrên

cia externa com a abertura de mercado ocorrida durante o governo Collor no início dos anos 90.

Após a abertura de mercado, as empresas passaram a buscar formas de reduzir seus custos para que pudesse concorrer com os produtos importados. Foi assim que surgiu o “just in time” (bastante utilizada pela indústria automobilística), que contribuiu para a redução de estoques e conseqüente redução de custos.

*Just in Time* (JIT) é um termo em inglês que significa “no tempo certo” e denomina uma tecnologia surgida no Japão em meados da década de 70, onde os insumos são fornecidos apenas no momento exato em que serão processados.

Segundo Hernandez (2001, p.217), “o objetivo do JIT é a eliminação ou redução dos estoques das empresas e de seus clientes e fornecedores”.

Outras atitudes foram tomadas pelas montadoras com o objetivo de reduzir seus custos. Entre estas atitudes estão: levar para perto de si os seus fornecedores com o objetivo de diminuir o custo com transporte, estudar e desenvolver materiais mais baratos, modernizar a linha de produção com a utilização de robôs, criar *join venture*, como aconteceu com a Fiat e a GM em 2001, com a criação da empresa Powertrain para a fabricação de motores e câmbios, e com as montadoras Peugeot e Renault que montaram uma fábrica no Brasil, inaugurada recentemente em Porto Real (RJ) também para a fabricação de motores e câmbios.

Nos dias atuais, a contabilidade de custos não pode mais ser a única fonte de informação para a fixação do preço de venda de um produto, mas é indiscutível sua importância como ferramenta para a tomada de decisão quanto à fixação do preço.

Algumas empresas, muitas vezes, tomam a decisão de vender seus produtos a um preço abaixo do valor de custo como parte da sua estratégia de marketing, porém esse procedimento é consciente e dentro de um prévio planejamento.

Também existem os casos em que um produto alavanca o outro como ocorre com a indústria brasileira de tecidos Vicunha Têxtil. A Vicunha tem uma variedade grande de produtos e para poder “prender” seus clientes de forma a evitar que eles comprem parte das suas necessidades com a concorrência, acabam vendendo alguns artigos com o preço abaixo do valor de custo.

O mesmo ocorre com os supermercados que divulgam promoções com preços que não geram lucros, mas que é uma forma de atrair o consumidor que

acaba comprando outros produtos mais lucrativos.

Em alguns casos, as empresas utilizam preços diferenciados para o mesmo produto/serviço. Normalmente isso acontece em decorrência de um aumento ou diminuição da procura.

As empresas aéreas cobram tarifas diferenciadas de acordo com a ocupação das suas aeronaves. Nisto resulta preços diferentes em uma determinada data ou horário. O mesmo ocorre com as empresas que trabalham com turismo (hotéis, parques temáticos, parques aquáticos etc.), que cobram valores mais altos durante a alta estação e valores mais baixos nas baixas estações.

Ainda há casos como os cinemas e as empresas de telefonia, que também se utilizam da diferenciação de preços em busca de uma maior utilização dos seus serviços para os horários em que têm ociosidade das suas instalações.

Os exemplos citados anteriormente são exemplos bem claros de que apenas o custo não é ferramenta suficiente para a determinação do preço de venda.

#### 4.1 ECONOMIA DE ESCALA

Outra forma de atingir o retorno desejado é baixar os preços para que se consiga um volume de vendas que possam cobrir seus custos totais e assim passar a ter lucro. Para conseguir atingir a lucratividade desejada, usa-se a "economia de escala", na qual o custo por unidade cai à medida que aumenta a quantidade produzida.

Supondo que uma indústria deseje lançar no mercado um produto A e pretenda ter um lucro por unidade de no mínimo 10,26%, após uma pesquisa verificou-se que o mercado está disposto a pagar no máximo R\$780,00 por unidade devido ao preço praticado pela concorrência.

Com a eliminação de todas as despesas possíveis chegou-se ao custo fixo total de R\$500.000,00 e um custo variável por unidade de R\$ 600,00.

Caso a empresa consiga produzir no máximo 1.000 unidades nos primeiros meses, não conseguirá concorrer no mercado, pois para se atingir um lucro de 10,26 % por unidade, teria que vender seu produto ao preço unitário de R\$1.225,70, ou seja, um valor muito acima do que o praticado pela concorrência conforme demonstrado na planilha abaixo:

Quant. Produzida	Receita bruta (R\$)	Custos totais (R\$)	Lucro Líquido (R\$)	Lucro por unidade (R\$)	Lucro (%)
1.000	1.225.700,00	1.100.000,00	125.700,00	125,70	10,26

<b>Custo fixo total</b>	R\$ 500.000,00
<b>Custo variável unitário</b>	R\$ 600,00
<b>Preço de venda Unitário</b>	R\$ 1.225,70

No entanto, se a empresa tiver condições de aumentar sua produção a curto prazo e se tiver a certeza de que o mercado tem condições de absorver esse aumento de produção, seus dirigentes poderão optar por vender as primeiras unidades com prejuízo até que tenha condições de aumentar a produção de forma a atingir uma quantidade que ultrapasse o ponto de equilíbrio.

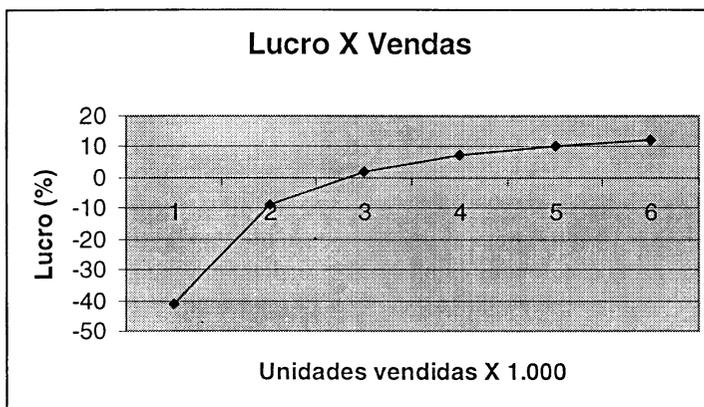
A decisão de vender um produto abaixo do custo não é tão simples. Ela vai depender de vários fatos como capital de giro da empresa e o tempo que será necessário para atingir o volume necessário para reverter a situação de prejuízo.

Abaixo segue um quadro com uma demonstração da situação exposta anteriormente:

Quant. Produzida	Receita bruta (R\$)	Custos totais (R\$)	Lucro Líquido (R\$)	Lucro por unidade (R\$)	Lucro (%)
1.000	780.000,00	1.100.000,00	(320.000,00)	(320,00)	(41,03)
2.000	1.560.000,00	1.700.000,00	(140.000,00)	(70,00)	(8,97)
3.000	2.340.000,00	2.300.000,00	40.000,00	13,33	1,71
4.000	3.120.000,00	2.900.000,00	220.000,00	55,00	7,05
5.000	3.900.000,00	3.500.000,00	400.000,00	80,00	10,26
6.000	4.680.000,00	4.100.000,00	580.000,00	96,67	12,39

<b>Custo fixo total</b>	R\$ 500.000,00
<b>Custo variável unitário</b>	R\$ 600,00
<b>Preço de venda Unitário</b>	R\$ 1.225,70

A seguir é apresentado um gráfico para melhor visualizar o que acontece com o resultado conforme as vendas vão crescendo:



Percebe-se que se a empresa estiver produzindo (e vendendo) menos de 5.000 unidades, ela estará tendo prejuízo, mas conforme vai ganhando mercado e aumentando sua produção, esse prejuízo transforma-se em lucro e a partir de 5.000 unidades é atingido o retorno desejado.

Antes de a empresa alcançar o lucro desejado ela passará pelo ponto em que as despesas totais se igualam às receitas totais. Esse ponto é chamado de “ponto de equilíbrio”.

De acordo com Megliorini (2001, p.151) ponto de equilíbrio é “... aquele momento em que a empresa não apresenta lucro nem prejuízo”.

Com esse exemplo fica mais evidente que a contabilidade não pode determinar o preço de venda, pois em alguns momentos o empresário se vê obrigado a ter até prejuízo vislumbrando um lucro futuro.

Caso o mercado permita, e a empresa tenha condições de aumentar ainda mais sua produção sem alteração nos custos fixos, ela pode baixar ainda mais seus preços tornando-se mais competitiva sem prejudicar sua rentabilidade.

Conforme já mencionado, é de extrema importância o conhecimento do mercado para que se possa alcançar o objetivo. É que afirma Megliorini:

vemos muitas empresas que quebram por falta de lucros ou mesmo,

por um lucro insuficiente para recuperar os investimentos realizados. Pode ser que o empreendedor detenha a tecnologia para fabricar determinado produto, e o faz com qualidade, porém o volume de vendas se revela insuficiente. (MEGLIORINO, 2001, p.151)

Esse fato é decorrência da falta de estudo do mercado como um todo (consumidores, concorrência e fornecedores).

Para Horngren (2000, p.302), “há três influências principais sobre as decisões de preço: clientes, concorrentes e custos”.

Para um mercado extremamente competitivo e globalizado, quando se pretende lançar um produto ou serviço, deve-se fazer uma ampla pesquisa de mercado e assim avaliar a sua aceitação levando-se em conta, dentre outras informações, a concorrência, o preço que o consumidor está disposto a pagar, além da quantidade de produto que o mercado tem condições de absorver.

Horngren afirma (2000, p.302): “Os clientes influenciam os preços por meio da sua ação sobre a demanda. Os custos influenciam os preços porque eles afetam a oferta. Os concorrentes oferecem produtos alternativos ou substitutos e, assim, afetam a demanda e o preço”.

## 4.2 CUSTO META

É mais apropriado que o fornecedor de produtos e serviços parta do preço que se deve fixar ou que o mercado esteja disposto a pagar e, assim, procurar um custo ideal com o objetivo de atingir uma margem de lucro desejada. Este custo é conhecido como custo-meta (target cost).

O custo-meta é definido pela seguinte fórmula:

$$\text{Custo-meta} = \text{preço de venda} - \text{lucro desejado}$$

Hernandez (2001, p.266) explica que,

conceitualmente, custo-meta é o custo obtido pela subtração de um preço estimado (ou preço de mercado) da margem de lucratividade desejada, com o objetivo de atingir um custo de produção (incluindo custos de engenharia e/ou de marketing) igual ao desejado.

O custo-meta é diretamente relacionado com o preço-meta. Para se chegar ao preço-meta deve-se conhecer o mercado.

O preço-meta primeiro determina as características do produto e o preço, com base nas preferências do consumidor e nas respostas do concorrente. O preço-meta, então, serve como alvo e motiva o administrador a atingir o custo-meta para obter o lucro operacional-meta. (HORNGREN, 2000, p.302)

Não necessariamente o custo-meta tem que ser igual ao custo de produção inicial. Ele pode ser atingido com o passar do tempo, quando a produção atinge sua excelência, conforme vai aprimorando seu métodos produtivos.

Para Hernandez (2001, p.266)

o processo de custeio-alvo inicia-se com a estimativa, realizada pelo pessoal de marketing, do preço que um novo produto com características e funcionalidades específicas terá para ser vendido e atingir uma posição significativa de mercado.

Portanto, percebe-se que o custo-meta é baseado no que o mercado está disposto a pagar e qual a lucratividade que se espera deste produto. Em um mercado competitivo, esse é o sistema mais apropriado para se chegar ao preço de venda e não o contrário.

## 5 CONCLUSÃO

Devido à abertura de mercado ocorrida no Brasil no início da década de 90, as empresas precisam estar sintonizadas com o que está acontecendo com o mercado como um todo. Nisso incluem-se a concorrência, os consumidores e os fornecedores.

Muitas vezes seus produtos precisam sofrer alterações não só para conquistar novos consumidores, como também para procurar reduzir seus custos com o objetivo de enfrentar a concorrência e não perder o mercado já conquistado.

Nessa tarefa, a empresa tem como grande aliada a contabilidade de custos, pois através dela é possível identificar os pontos que devem ser analisados com mais cuidado para a redução de custos. Com isto fica evidente que o mercado força as empresas a utilizarem a Contabilidade de Custos como ferramenta indispensável na fixação de preços.

## REFERÊNCIAS

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de Custos para não Contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

<<http://www.estado.estadao.com.br/editorias/2003/03/03/ecc024.html>>. Acesso em 06 mar. 2003.

<<http://www.motonline.com.br/default.asp?cod=2906&categoria=2>>. Acesso em 06 mar. 2003.

### *Abstract*

*This paper deals with Cost Accountancy and its utilization as a price establishing tool. It also deals with the concepts of price and price setting, cost accountancy, production costs and target cost. It presents some of the aspects of economy of scale and their importance in this context. It shows how business enterprises which only take production costs into account when establishing their prices may eventually experience difficulties. An extensive library research of books, magazines and web sites was utilized to prove the points here defended. It was concluded that, in order to keep product costs low and win new market-places without losing ground on the markets already won, business enterprises should keep tabs of what goes on in the market not only regarding the competition, but consumers and suppliers as well. With this in mind, they should have in Cost Accountancy a most valuable asset.*

**Key words:** *Sale cost; cost accountancy; competition; production costs, economy of scale and target cost.*

