

A possível inadequação do Custeio Meta pós-estágio de engenharia e desenvolvimento de produtos: uma evidência empírica

The unable possibility of Target Costing on engineering and products development post stage: an empirical evidence

*Lauro Brito de Almeida¹
Regis Garcia²*

RESUMO

Este trabalho faz uma breve revisão dos conceitos do Custeio Meta apresentando-o como método capaz de orientar a empresa no controle dos custos totais, de tal forma que se atinja determinada margem de lucro esperada pela administração da empresa a partir do preço de venda pago pelo mercado. O objetivo é o de apresentar uma evidência empírica de que ele não é aplicável nos estágios subsequentes ao de desenvolvimento e engenharia de produtos conforme defendem alguns autores. A análise do caso em questão evidenciará que, devido a não possibilidade de redução dos custos totais em determinado estágio de venda de um produto, o método de definição do Custeio Meta se torna inaplicável, sendo que o foco do gestor de custos deve, então, se voltar para os aspectos mercadológicos, iniciando um novo ciclo de novos produtos ou readequação dos pré-existentes.

Palavras-chave: Custeio Meta. Aplicabilidade. Método de Custeio.

ABSTRACT

This paper briefly reviews the concepts of Target Costing describing it as a method to guide the company in control of total costs, so they reach a certain profit margin expected by management from the sales price paid by market. The goal is to present empirical evidence that it is not applicable in the subsequent stages of development and product engineering as some authors argue. The analysis of the case will reveal that due to lack of reduction of total costs at a certain stage of selling a product the method of defining the Target Costing becomes unenforceable and that the focus manager's costs should then turn to aspects marketing starting a new cycle of new products or upgrading of pre-existing.

Keywords: Target Costing. Applicability. Method of Costing.

1. Introdução

Tem sido voz comum entre aqueles que respondem pela gestão das organizações, os que escrevem e estudam o mundo corporativo, que os últimos tempos têm sido fortemente marcados por um ambiente agressivamente competitivo. Uma das

¹ Doutor em Controladoria e Contabilidade – FEA USP; Professor Adjunto da Universidade Federal do Paraná – UFPR – e-mail: gbrito@uol.com.br

² Mestre em Ciências Contábeis pela UFPR – Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis-UEL. – e-mail: regis.garcia@uel.br

conseqüências desse cenário de feroz competição é a redução frequente da margem de manobra das organizações, dos gestores na implementação e gestão das estratégias, sinalizando que não há espaço para erros, seja nas decisões tomadas durante o processo de planejamento ou nas fases de execução e controle. Em tal cenário, o estudo de viabilidade de um novo produto ou da readequação de um pré-existente necessita e tem que estar fortemente apoiado em técnicas adequadas que permitam aumentar a segurança em relação ao seu sucesso tanto junto ao público consumidor como, também, nos aspectos econômicos e financeiros, de modo que efetivamente esteja contribuindo para assegurar a continuidade da organização empreendedora.

Em determinados segmentos, a continuidade das organizações depende de inovações e/ou adequações dos produtos, seja para atender a demanda de consumidores com perfis específicos – por exemplo, aqueles que gostam de adquirir sempre a última novidade, independente do preço – ou induzir/seduzir os demais consumidores com novidades. Em mercados competitivos, como o da telefonia praticante da venda casada, na qual a transação é um pacote, em geral o telefone celular e o serviço disponibilizado pela operadora, muitas variáveis interferem e impactam o negócio. Entre essas variáveis destacamos: oferta de crédito, serviços de qualidade e preços considerados justos de acordo com a percepção do consumidor.

Assumindo como premissa que as características contemporâneas do mercado consumidor compreendem uma crescente exigência por qualidade e respeito aos seus direitos, dos quais se destaca pagar um preço justo, é necessário que as empresas busquem ou desenvolvam soluções que atendam aos seus objetivos, bem como de seu público consumidor. Dessa forma, não é possível abordar desenvolvimento de novos produtos e/ou a adequação dos antigos ou atuais à necessidade dos consumidores ou qualquer outro aspecto que envolva processo produtivo sem se deparar com a questão dos custos necessários à implantação desses projetos.

Configurado tal cenário, a contabilidade – em seus vários ramos de conhecimento – e, especificamente, a contabilidade de custos, reúne amplas condições de contribuir para que sejam desenvolvidas soluções para a melhor gestão desses custos, extrapolando inclusive o papel de mero controle dos mesmos, visão ortodoxa que lhe atribui esta função. Para Pompermayer e Lima (2002, p.50) “[...] a gestão de custos está além das técnicas tradicionais da contabilidade [...]”, contribuindo efetivamente no processo de busca e desenvolvimento de modelos aplicáveis na mensuração dos custos

em novos empreendimentos caracterizados pelo desenvolvimento e/ou adequação de produtos novos em ambientes de inovação tecnológica.

Leone (1974, p.14) entende que “[...] a Contabilidade de Custos, quando acumula os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos principais: a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisões”. Considerando o amplo entendimento do papel da contabilidade de custos, dado pelo autor, faz-se necessário estudá-la de forma gerencial, principalmente integrando-a a outros ramos do conhecimento, para que se atinja a finalidade prover modelos de métodos de custeio que suportem decisões que conduzam a melhoria dos resultados econômicos e financeiros das organizações. É sob essa visão que esforços devem ser empreendidos no desenvolvimento de teorias inovadoras em custos, que suportam novas metodologias igualmente inovadoras na mensuração de custos.

Uma dessas metodologias inovadoras, desenvolvidas na década de 70 [Sakurai, 1997] é o Custeio Meta, que envolvem uma equipe multidisciplinar para estabelecer um custo meta para um determinado produto. Em geral, a equipe multidisciplinar, no ambiente de manufatura, é formada, por exemplo, de: especialistas de custos, engenheiros responsáveis pelo aspecto técnico do projeto, especialistas em marketing, entre outros.

Considerando que nos negócios a preocupação com a gestão dos custos é sempre presente, a questão orientadora deste nosso estudo é: **É adequada a aplicação do Custeio Meta nas fases de pós-estágio de engenharia e desenvolvimento do produto?**

Além desta **Introdução**, são partes componentes deste texto as seguintes seções: **1. Fundamentos conceituais do custeio meta; 2. Metodologia, cindido em 2.1 Tipologia da Pesquisa e 2.2 Métodos; 3. Reflexões sobre a aplicação do custeio meta; 4. Análise da aplicação do custo meta no estágio inicial e posterior do projeto, cindido em 4.1 Antecedentes; 4.2 Simulação sob a abordagem do custeio meta na mudança tecnológica e 4.3 Simulação sob a abordagem do custeio meta pós mudança tecnológica.** Finalmente as **Considerações finais e Referências**.

2. Fundamentos conceituais do custeio meta

No âmbito das ciências sociais aplicadas – em especial na contabilidade – termos diferentes são usualmente utilizados para o mesmo objeto. É o caso do custeio meta.

Observamos que na maioria dos trabalhos feitos no Brasil, existem divergências quanto ao termo correto a ser utilizado. Alguns autores utilizam custeio meta, outros custeio alvo e demais custo meta. Entendemos que isso se dá em função da tradução do termo original em inglês *Target Costing* que literalmente significaria Custeio Meta e não Custo Meta. Optamos neste trabalho pelo termo Custeio Meta que será utilizado como genérico e sinônimo de custeio alvo, porém não de custo alvo. Nos alinhamos a Rocha (1999, p.126), que advoga:

Custo alvo é o montante de custos que deve ser eliminado, ou aumentado, para que o custo estimado de um produto ou serviço, se ajuste ao permitido, tendo em vista o custo de uso e de propriedade para o consumidor; o preço alvo e as margens objetivadas para cada elo da cadeia.

O Custeio Meta tem origem na premissa de que os preços dos produtos são definidos mais pela lei da oferta e da procura e não pelas margens aplicadas sobre os custos dos produtos. Considerando a premissa enunciada que sustenta o Custeio Alvo, o ambiente agressivamente competitivo dos mercados, na qual os fatores exógenos são fortemente influenciadores das decisões e forma de gerir a empresa, com relação a determinação e gestão de preços de vendas, Rocha [1999:53] observa que:

[...] as empresas estão tendo que alterar a metodologia de administrar a relação preço-custo. Não se pode formar preços com base nos custos; e sim, o custo é que deve ser definido em função do preço médio de venda dado pelo mercado”.

Analisando a de evolução do Custeio Meta, Sakurai (1997) observa que o seu desenvolvimento tem origem pela necessidade de redução dos custos. Ainda, segundo o autor, o custo meta começou a ser utilizado no Japão na década de 1970, com o intuito principal de redução do custo e planejamento estratégico dos lucros, embora em sua opinião, estes objetivos ainda são almejados.

É possível verificar que conceitualmente ele está relacionado ao planejamento dos resultados a partir do controle dos custos e sua relação com o preço de venda. Geralmente, o processo de determinação do preço de venda passa pela mensuração dos custos dos produtos, isso tradicionalmente, porém conforme mencionado a pressão imposta pelo mercado é o fator determinante do preço o que implica em dizer que os preços são definidos pelo mercado e não a partir dos custos.

Pode-se inferir que o Custeio Meta respeita o poder e os parâmetros impostos pelo mercado e busca oferecer caminhos para mensuração e avaliação sobre os custos

de tal forma a planejar os resultados. Com foco nesta abordagem, de acordo com Martins (2003, p.223) o Custeio Meta “[...] é um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual diz-se que é custo definido de fora para dentro”. A primeira vista, a adoção do Custeio Meta caracteriza uma inversão conceitual que reconhece a determinação do preço pelo mercado para se chegar ao custo, em vez da utilização de métodos que implicam na extrapolação dos custeios tradicionalmente utilizados pelas empresas. Na realidade, o mercado sempre foi marcante e importante na definição dos preços e, atualmente, o custeio meta formaliza a prática de referenciar os preços praticados no mercado.

Custeio meta, na realidade, impõe um novo paradigma com forte foco no mercado ao trabalhar com equipes multidisciplinares, na qual os métodos de mensuração de custos é apenas um dos componentes no processo. Ansari *et al.*[1997] define que o custeio meta:

[...] é um sistema de planejamento de lucro e gerenciamento de custo que é orientado pelo preço, focalizado no cliente, centrado no projeto e que envolve diversas áreas da empresa. Custeio meta inicia o gerenciamento de custos no primeiro estágio do desenvolvimento do produto e é aplicado durante todo o ciclo de vida do mesmo por um envolvimento ativo de toda a cadeia de valor.

No entanto, há posições equivocadas e que sugerem não entender o Custeio Meta como uma abordagem multidisciplinar e o confundem como um método de custeio, o que fica expresso nas considerações de Carastan (1999) *apud* Silva (1999) que defende que esse sistema [sic] não é científico e não tem suas bases fixadas na contabilidade, pois parte de estimativas feitas pelo departamento de engenharia da produção. Igual confusão conceitual é vista em Silva (1999, p.14), em sua reflexão sobre o embate tradicional vs moderno, ao considerar que seu uso (do custeio meta) “[...] já representa um avanço para responder às limitações do custeio tradicional justamente por se preocupar com o custo antes que ele exista, definindo metas para a sua redução”

Hansen (2002: 18-35) estrutura o custeio meta no seguinte tripé: princípios, requisitos e processo. Os princípios são: [i] o lucro é garantia de sobrevivência da empresa; [ii] o custo é guiado pelo preço; [iii] deve haver enfoque no consumidor; [iv] o custo é definido, preponderantemente, antes do início da produção. Continuando, o autor identifica os requisitos, “[...] como condição indispensável para o sucesso de um processo de custeio alvo em uma empresa”, os quais são: [i] o preço deve ser fortemente influenciado pela competição; [ii] o ciclo de vida dos produtos deve ser curto; [iii] as

pessoas da empresa devem estar comprometidas com o processo de custeio alvo; [iv] o custeio alvo deve contemplar todo ciclo de vida do produto; [v] o custeio alvo deve contemplar o custo total de uso e propriedade para o consumidor; [vi] o custeio alvo deve contemplar um segmento relevante da cadeia de valor na qual a empresa opera.

Com relação ao processo do custeio meta, para Hansen [2002:25-30]:

Os procedimentos para determinação do custo máximo admissível são aparentemente simples. O preço de venda é estabelecido a partir do mercado. Conhecido o preço de venda, calcula-se a margem desejada pela empresa, e em função de metas estabelecidas no plano operacional. Em seguida calcula-se o custo máximo permitido através da fórmula “preço menos margem desejada”. Este custo máximo permitido é então comparado com o custo estimado, sendo o produto colocado em processo de produção apenas a partir do momento em que o custo estimado é igual ou inferior ao custo máximo admissível.

Resumidamente, em termos processuais, determina-se o denominado custo flutuante ou projetado que será objeto de redução até que se atinja o custo meta. O Custeio Meta parte da premissa de que o lucro é a garantia de sobrevivência das empresas, o que não é ignorado, também, pelos demais sistemas. Outra premissa é a de que os custos são definidos antes do início da produção e são fortemente influenciados pela competição.

Por fim, de forma geral o Custeio Meta pode ser visto como uma tentativa de assegurar a eficácia produtiva aliada à rentabilidade sempre respeitando a influência do mercado como determinante dos preços além do envolvimento de toda a cultura organizacional da empresa. Segundo Linhares (2004, p.3) “[...] a adaptação do custo do produto ao preço que o mercado impõe, é uma meta que envolve todos os setores da empresa”. Fica evidente que ao implantar o Custo Meta necessita-se de que haja uma completa adequação da organização de tal forma que todos sigam na mesma direção.

3. Metodologia

3.1 Tipologia da Pesquisa

Collis & Hussey (2005) a respeito da classificação das pesquisas e diante dos muitos tipos existentes, aludem que estas podem ser classificadas “[...] de acordo com: o **objetivo** da pesquisa; o **processo** da pesquisa; a lógica da pesquisa e o **resultado** da pesquisa.” [*grifo no original*]. Este trabalho tem como objetivo estudar a percepção dos

gestores financeiros das empresas tomadoras de recursos – preferencialmente de longo prazo – com relação aos impactos financeiros, econômicos e patrimoniais provocados pelas modalidades de sistemas de amortização de empréstimos e financiamentos contratados junto aos intermediários financeiros. Para tanto, a coleta de dados dos gestores, após especificada a amostra, pertencente a um determinado universo, será por meio de questionários fechados.

Quanto ao objetivo, é uma pesquisa exploratória por proporcionar maior familiaridade com a questão de pesquisa proposta, procurando padrões, idéias e a obtenção de *insights*, que num plano futuro subsidiem uma investigação mais rigorosa. Também é descritiva, ao tratar da descrição das características de determinada população e o comportamento de fenômenos, possibilitando a avaliação e descrição das características de questões pertinentes (Gil, 1996 e Collis & Hussey, 2005).

Paradigma, conforme Collis & Hussey (2005), “[...] refere-se ao progresso da prática científica com base nas filosofias e suposições de pessoas sobre o mundo e a natureza do conhecimento; nesse contexto, sobre como a pesquisa deveria ser feita.” A respeito da pesquisa, os autores observam a existência de “[...] dois principais paradigmas ou filosofias de pesquisa” e que apesar das incertezas, eles podem ser chamados de positivistas e fenomenológicos, sendo que alguns autores preferem os termos quantitativo e qualitativo.

Este estudo é orientado pela abordagem do paradigma fenomenológico (qualitativo), que, segundo Collis & Hussey (2005), “[...] se interessa em entender o comportamento humano a partir de uma referência do participante [...]”, presume-se que a realidade está dentro de nós, portanto, a ação de investigar a realidade tem um efeito sobre essa realidade. Ou seja, os métodos de pesquisa utilizados, conforme Van Maanen (1983:9) *apud* Collis & Hussey (2005):

[...] uma série de técnicas interpretativas que procuram descrever, traduzir e, de outro modo, entender o significado e não a frequência de determinados fenômenos que acontecem com mais ou menos naturalidade no mundo social.

3.2 Métodos

Universo ou população, de acordo com Marconi & Lakatos (2003) “[...] é o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma

característica comum.” Das empresas que formam o universo das que atuam no segmento de serviços fotográficos, a nossa amostra é não probabilística e caracteriza-se como uma amostra típica (Laville & Dionne, 1999:170), pois decorre da escolha explícita dos pesquisadores em função de suas necessidades.

O estudo será conduzido em um laboratório de impressão de fotografia, que após devidamente caracterizado nos seus aspectos físico-operacionais e seus produtos, será simulado o processo de custeio variável, com vistas a melhor entender a adequação ou não deste processo em uma situação de pós-estágio de engenharia e desenvolvimento de produto. A simulação envolve comparação da aplicação do custeio meta em duas situações tecnológicas: processo analógico e processo digital.

4. Reflexões sobre a aplicação do custeio meta

As características apontadas do Custeio Meta permitem considerar que ele é realmente um instrumento bastante interessante para a avaliação de projetos uma vez que permite verificar se o custo objetivado para a manutenção da margem de lucro desejada é realmente alcançável. Caso positivo, o projeto se mostra viável e inicia-se o processo de busca pelo objetivo do lucro envolvendo todas as áreas que de certa forma interagem no processo produtivo. Essas considerações, no entanto, remetem a análise de viabilidade que ocorre na fase de engenharia e desenvolvimento de um novo produto ou nos projetos de readequação dos mesmos a novas realidades impostas pelo mercado.

Na concepção originária do Custeio Meta ele atende exatamente a essa finalidade permitindo a análise racional sobre lançar ou não o produto em questão. Depois desse processo inicial de planejamento e lançamento de produtos, ocorrem fatos que, certamente, irão influenciar na meta de custo pré-estabelecida e é esse o ponto de discussão: após o estágio de engenharia e desenvolvimento de um novo produto ou da readequação de um pré-existente o Custo Alvo se mostra adequado para fins decisoriais?

Na opinião de vários autores, as características do Custeio Meta o fazem como aplicável apenas na fase inicial de um produto não sendo adequado para as fases subsequentes. A seguir, algumas dessas opiniões podem ser analisadas:

- “O *Target Costing* pode ser definido como sendo um modelo de gerenciamento de lucros e custos, **desenvolvido principalmente para**

novos produtos (ou que sofram alterações no seu projeto)” (ONO; ROBLES, 2004, p.4) [grifo nosso].

- “Com produtos projetados e reprojitados com mais freqüência, **os esforços de redução de custos acabam se concentrando no processo de projeto**” (SAKURAI, 1997, p.49) [grifo nosso].
- Segundo Freitas (2004, p.1):

Consiste em uma metodologia utilizada estrategicamente, **para projetar e fabricar um produto dentro de um montante máximo admitido de custos**, assegurando uma margem de lucro desejada diante de um preço de venda já determinado pelo mercado. [grifo nosso].
- A metodologia, segundo Pierce (2002, p.3 apud BOMFIM, 2006, p.23)

[...] é mais bem implantada em mercados altamente competitivos pois têm os preços definidos pelo mercado, com ciclo de vida dos produtos curtos e que, por isso, **necessitam freqüentemente de novos projetos ou melhoria nos projetos existentes**. [grifo nosso].
- “Com a utilização da técnica a empresa *pode* **direcionar a estratégia de desenvolvimento de produtos e diminuir o risco com o lançamento desses novos produtos**” (COOPER, 1997 apud COLAUTO; BEUREN, 2005, p.5) [grifo nosso].

Com base nessas opiniões e na experiência prática dos autores, é possível sugerir que, realmente, o Custeio Meta é mais adequado na fase inicial de um produto do que nos estágios subsequentes. Após essa constatação, uma outra pergunta poderia ser feita: qual o principal motivo pelo qual essa inadequação se faz presente? De acordo com as características do mercado, tal como se apresenta atualmente, a concorrência acirrada e as exigências dos consumidores causam muita volatilidade, principalmente, quanto ao preço de venda dos produtos. Assim, tal situação sugere ser inviável a utilização do Custeio Meta, pois para manter a meta de acordo com a margem de lucro esperada, sua característica principal, seriam necessários recálculos a cada novo preço estabelecido de acordo com a vontade do mercado.

Como exemplo, imagine um produto que ao ser lançado não possuía concorrência, com certeza, o preço de venda foi previsto considerando a capacidade de inserção deste no mercado. Ocorre que, após o lançamento, normalmente, há uma reação dos concorrentes na busca de manutenção de suas participações no mercado, o que certamente gerará consequências sobre o preço originalmente estabelecido.

A cada nova ação da concorrência haverá uma contra reação da empresa que primeiramente lançou o produto até que, em dado momento, tudo o que seria possível

ser readequado em termos de custos o foi, apenas restando à busca por novos produtos e assim sucessivamente. Este ciclo é comum em mercados competitivos nos quais são constantes as “guerras” por espaço e conquista dos consumidores.

É, aparentemente, no ponto limite em termos de redução de custo que se torna inadequada a utilização do Custo Meta conforme corrobora a afirmação de Zimmerman (1997) *apud* Araújo; Marques; Silva (2001, p.8) considera que o custo meta **é aplicável somente na fase inicial do produto, ou seja, na fase de planejamento justamente por que considera que é difícil a redução de custos depois do estágio inicial** [grifo nosso]. A impossibilidade de novas reduções de custos inviabiliza a determinação de novas metas como base de avaliação dos produtos, pois não reside mais nos custos o ponto principal de busca pela rentabilidade, mas sim nos fatores mercadológicos. Na seção seguinte apresentamos uma evidência empírica que subsidiará a reflexão na busca de uma resposta à questão de pesquisa enunciada na introdução deste artigo.

5. Análise da aplicação do custo meta no estágio inicial e posterior do projeto

5.1 Antecedentes

A fotografia digital revolucionou o mercado de fotografia em todos os elos de sua cadeia. Na longa cadeia que envolve o segmento de fotografia, as empresas prestadoras de serviços, em especial aquelas que têm como atividade – principal ou não – a impressão fotográfica, viram-se obrigadas a tomarem uma decisão com relação à mudança de todo o seu processo, até então utilizado.

Para os propósitos deste estudo, resumidamente, será abordado a readequação que uma dessas empresas da área de cine, foto e som fez em seu principal produto: **impressão de fotografias**. No ano de dois mil e um, o mercado fotográfico brasileiro já dava indícios de que teria que se adequar à tendência mundial de fotografia digital. Tratava-se de um novo conceito que transferia a impressão fotográfica dos equipamentos de processo óptico para o laser. A decisão a ser tomada envolvia a aquisição de novos equipamentos, adequação de espaço físico, qualificação da mão de obra além da necessidade de conquista deste iminente mercado consumidor.

5.2 Simulação sob a abordagem do custeio meta na mudança tecnológica

Na época, os estudos que suportaram a decisão de mudança de processo tecnológico foram feitos com outra abordagem, ou seja, não foi utilizado o custeio meta. Os quadros a seguir resumem o resultado da simulação da mudança de tecnologia efetuado sob a abordagem do custeio meta.

Quadro 1 - Variações com base na previsão de mudança de tecnologia

Valores expressos em Reais (R\$)	Situação anterior: processo analógico	Situação prevista: processo digital	Variação
Preço unitário de venda	0,50	0,65	0,15
Faturamento total	60.000,00	78.000,00	18.000,00
Custo variável unitário	0,13	0,13	-
Quantidade vendida	120.000	120.000	-
Custo variável total	15.600,00	15.600,00	-
Custo fixo total	9.000,00	25.000,00	16.000,00
Custo total	24.600,00	40.600,00	16.000,00
(-) Despesas totais	28.000,00	28.000,00	-
Resultado	7.400,00	9.400,00	2.000,00
Margem	12%	12%	0%

Como pode ser observado no Quadro 1, se considerar o preço provável do produto, após a mudança de tecnologia, seria possível que a empresa aumentasse seus custos em R\$ 16.000,00 atingindo ainda assim a margem de lucro desejada. Dessa forma, seu custo meta total seria de R\$ 40.600,00. Observa-se que não está prevista alteração no valor do custo variável. Isso se dá pelo fato de que não há mudança nos insumos e no processo químico que compõem os custos variáveis diretos da fotografia. Todas as mudanças se dão em relação aos custos fixos. Portanto, se o projeto de readequação fosse analisado sob a ótica do custo meta como critério de avaliação esse seria aceito sem restrições, pois além do aspecto mercadológico o custo meta se mostra perfeitamente atingível conforme as previsões contidas no Quadro 2.

Quadro 2 - Previsão de variação no custo fixo total após a mudança de tecnologia

Valores expressos em Reais (R\$)	Situação anterior: processo analógico	Situação prevista: processo digital	Variação
Preço unitário de venda	0,50	0,65	0,15
Faturamento total	60.000,00	78.000,00	18.000,00
Custo variável unitário	0,13	0,13	-
Quantidade vendida	120.000	120.000	-
Custo variável total	15.600,00	15.600,00	-
Custo fixo total	9.000,00	25.000,00	16.000,00

A previsão de incremento dos custos fixos, calculada com base em análises técnicas, está abaixo do valor aceitável para a manutenção da margem de lucro desejável pela administração (R\$ 15.850,00 de previsão contra R\$ 16.000,00 possíveis) constante do Quadro 1. Essa análise demonstra que durante a fase inicial de um projeto de readequação de um produto o custeio meta é aplicável, pois proporciona um indicativo de avaliação do próprio projeto, além de permitir que se repense todo o processo produtivo no caso de necessidade de adequação destes com o objetivo de se atingir a margem de lucro esperada pela administração.

Até esse ponto, parece perfeitamente aplicável o conceito de custeio meta em produtos ou serviços em fase de planejamento ou readequação, resta à análise de sua aplicabilidade, após ocorrerem os fatos previstos no momento de sua determinação. Uma afirmação importante para a reflexão é a de que:

[...] as empresas que utilizam o custo meta têm um ponto em comum: estão inseridas num mercado altamente competitivo e precisam estar preparadas para sobreviver à ação dos seus maiores concorrentes” (WELFLE; KELTIKA, 2000 *apud* ARAUJO; MARQUES; SILVA, 2001, p.7).

Trazendo essa situação para a realidade da empresa em questão, certamente ela contará com a reação de seus concorrentes diante de seu investimento de troca de tecnologia que certamente influenciará no mercado, podendo fazer oscilar os preços previstos que serviram de base no cálculo do custo meta. Essa suspeita é que dá origem à questão central do trabalho: o custo meta é aplicável após a fase de desenvolvimento e planejamento de novos produtos?

Além da questão de variabilidade do preço de venda, que como mencionado é a base do custo meta, existe a dificuldade de se reduzir custos, após a implantação do produto, mesmo porque eles foram minuciosamente analisados por ocasião da análise do projeto o que dificulta alterações significativas a *posteriori* como pode ser visto na

seção sobre estágio de aplicação do Custo Meta. A situação que será descrita a seguir servirá justamente para a reflexão e conclusão sobre essa questão.

5.3 Simulação sob a abordagem do custeio meta pós-mudança tecnológica

A questão de pesquisa, orientadora deste estudo, está relacionada com a adequação ou não do custeio meta após a implementação da mudança tecnológica do processo de impressão fotográfica. A seguir, considerando as variáveis envolvidas em um mercado competitivo, como o da impressão fotográfico, fizemos simulações, de acordo com a abordagem do custeio meta.

Quadro 3 – Comparação entre a situação prevista e a realizada

Valores expressos em R\$	Situação prevista: processo digital	Situação realizada	Variação
Preço unitário de venda	0,65	0,60	(0,05)
Faturamento total	78.000,00	75.000,00	(3.000,00)
Custo variável unitário	0,13	0,13	-
Quantidade vendida	120.000	125.000	5.000,00
Custo variável total	15.600,00	16.250,00	650,00
Custo fixo total	25.000,00	24.850,00	(150,00)
Custo total	40.600,00	41.100,00	500,00
(-) Despesas totais	28.000,00	28.000,00	-
Resultado	9.400,00	5.900,00	(3.500,00)
Margem	12%	8%	-4%

Observa-se após a realização do projeto, o custo total realizado ficou bem próximo do previsto (R\$ 40.600,00 contra R\$ 41.100,00). Mesmo havendo variação na quantidade de venda em relação à prevista o que alterou os custos variáveis, pode-se dizer que o custo meta total foi atingido. O maior problema, como pode ser visto no mesmo quadro, é que o preço de venda unitário, que conforme comentado sofre influência dos concorrentes e do comportamento dos clientes, está abaixo da previsão, o que ocasionou uma redução na margem de lucro esperada pela administração.

Diante dessa situação, é inevitável uma consideração: o fato de o custo meta ser cumprido não significa que o objetivo quanto à margem esperada de lucro seja igualmente atingido. Isso se deve ao fato de que o primeiro é estabelecido com base

numa previsão de valor de venda que pode não ocorrer devido à influência dos aspectos mercadológicos não captados durante a sua determinação.

Se houver a persistência na determinação do custo meta no caso em questão, certamente a cada novo período analisado seria necessário um novo cálculo de custo meta o que se esbarra, novamente, nos aspectos mercadológicos, pois há de se chegar um momento em que já não é possível a redução dos custos sem o comprometimento da satisfação do consumidor.

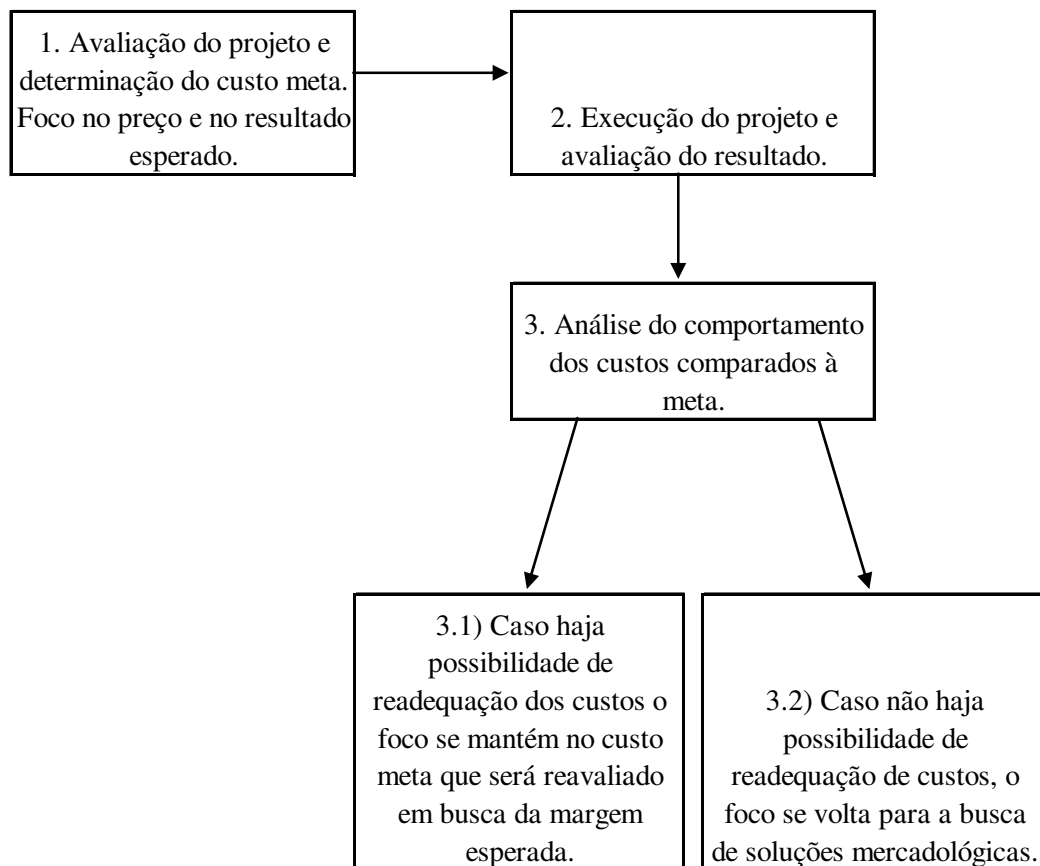
Para que a empresa possa realizar os serviços de impressão fotográfica de tal forma que mantenha seus clientes satisfeitos, ela deve manter a qualidade e para isso aplicará recursos em custos garantidores do seu diferencial em relação a seus concorrentes. Vale lembrar que as empresas que optam pelo custo meta o fazem, também, com o intuito de valorizar o consumidor de seus produtos ou serviços respeitando sua percepção de valor e grau de exigência.

O vínculo entre o custo meta e o mercado faz com que o produto seja encarado sob o ponto de vista do consumidor, numa ótica que parte de fora para dentro da empresa visto que o mercado é o ponto de partida de todo o processo” (ARAUJO; MARQUES; SILVA, 2001, p.4).

Os custos incrementais realizados, portanto, são minimizados, porém tomando-se o cuidado para que a qualidade do produto não interfira no nível de satisfação dos consumidores. Assim, espera-se que os consumidores continuem assegurando a sobrevivência do produto, o que não permite, ao menos neste caso, que haja reduções sem comprometimento de todo o projeto de readequação. Nesse caso específico, a saída é a mudança de foco do custo meta para o mercado na tentativa de busca de novos produtos que contribuam para o pagamento dos custos fixos melhorando a margem de lucro até se atingir os parâmetros pretendidos.

A situação descrita pode ser entendida pela análise da Figura 1.

Figura 1 - Ciclo da análise de projeto feita com base no custo meta.



Primeiramente, quando da utilização do custo meta para avaliação de projeto de readequação de produto o foco está no preço de venda previsto daquele produto e no custo necessário para que se consiga a margem de lucro esperada pela empresa. Na fase de execução do projeto, são avaliados os resultados obtidos e os motivos das divergências ocorridas. Avaliam-se os custos incorridos na fase em execução, ou seja, na qual a atividade de impressão fotográfica está operando *vis-a-vis* o custo meta estabelecido para a verificação de possíveis reduções que permitam a obtenção do resultado, mesmo diante da não ocorrência do preço previsto.

Se houver a possibilidade de alterações nos custos sem comprometimento da qualidade e satisfação do consumidor, o foco do gestor deve se manter na busca de uma nova meta que garanta o resultado diante da nova realidade apresentada. Caso não sejam possíveis alterações nos custos, necessariamente, a única alternativa é a mudança do foco para o mercado na busca de novas oportunidades de negócios capazes de suprir os custos incrementais e a não realização dos preços previstos. Dessa forma, é possível entender que a não aplicabilidade do custo meta em estágios posteriores ao de

desenvolvimento e engenharia realmente se dá a partir do momento em que a redução dos custos, na busca pela meta de rentabilidade, não é mais possível, obrigando ao gestor a iniciar um novo ciclo.

6. Considerações finais

O custo meta se mostra como um dos métodos mais adequados para a empresa que deseja estar afinada com o mercado, atendendo, principalmente, aos anseios de seus consumidores. Esse processo se dá devido ao fato de que seu cálculo considera as percepções do consumidor em termos de valor do produto e parte do preço aceito por este para se chegar ao custo que permita a margem de lucro desejada.

Existem posições diversas sobre a aplicabilidade do custo meta, sendo que as principais discutidas neste trabalho giram em torno da possível inaplicabilidade do método após a fase de planejamento, desenvolvimento e engenharia de novos produtos ou de readequação dos já existentes. O resultado da análise feita a partir de um caso real demonstrou que, para fins de avaliação de projetos de readequação de produtos, ele é aplicável. Após a execução do projeto, e havendo variação no preço de venda que serviu como base na determinação do custo meta, deve-se fazer uma análise do custo determinado para se verificar a possibilidade de novas reduções.

Ocorre que essas reduções são praticamente impossíveis uma vez que o custo meta é calculado com base em fundamentos técnicos e os custos realizados estejam minimizados a ponto de atender aos anseios dos consumidores. Dessa forma, o método de cálculo de um novo custo meta se mostra inadequado, devendo o foco do gestor se voltar para a busca de novas oportunidades de negócios que, novamente, serão considerados como readequação ou lançamento de produtos. Isso é um retorno ao ciclo inicial de determinação do custo meta, o que o coloca como eficaz apenas no estágio realmente inicial ou nos casos em que ainda exista margem de redução dos custos realizados sem impacto mercadológico.

7. Referências

ANSARI, S et al. **Target costing**: the next frontier in strategic cost management. New York: MacGraw-Hill, 1997.

ARAUJO, Antonio Maria Henri Beyle de; MARQUES, Rogério Ramos; SILVA, César Augusto Tiburcio. *Custo Meta: um estudo de sua aplicabilidade nas empresas*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS VIII, 2001, São Leopoldo, RS. **Anais...** São Paulo: ABC, 2001.

BOMFIM, Gabriel Modesto. **Gerenciamento de resultados em cursos de pós-graduação *Lato Sensu* através da metodologia do Custeio Alvo**. 2006. 135 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia e Administração da USP, São Paulo, 2006.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. *O custeio-alvo como suporte às decisões para desenvolver novos produtos: um estudo em indústria moveleira*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., 2004, Porto Seguro, BH. **Anais...** São Paulo: ABC, FEA/USP, 2004. CD-ROM.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

FREITAS, Thiago Antonio Pacanaro Andrade. *Muito Prazer! Target Costing*. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.

HANSEN, Erik Jeans. **Apliação do custeio alvo em cursos de pós-graduação *Lato Sensu*: um estudo sob o enfoque de gestão estratégica de custos**. 2002. 211 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia e Administração da USP, São Paulo, 2002.

LAKATOS, E.M.; MARCONI, M.A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LAVILLE, Christian & DIONNE, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas** – Porto Alegre: Editora Artes Médicas Sul Ltda.; Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 2.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1974.

LINHARES, Robson de Souza. *Utilização do Target Costing: um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003, Guarapari, ES. **Anais...** São Paulo: ABC, 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custo**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ONO, Koki; ROBLES, Antonio Jr. *Utilização do “target costing”, um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003, Guarapari, ES. **Anais...** São Paulo: ABC, 2004.

POMPERMAYER, Cleonice Bastos; LIMA, João Evangelista Pereira. Gestão de Custos. In: **Finanças empresariais/FAE Business School**. Curitiba: Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus, 2002. v. 4. p.49-68.

ROCHA, Wellington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação e gestão estratégica**. Teses Doutorado (Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia e Administração da USP. São Paulo, 1999.

ROCHA, Wellington & MARTINS, E. A. Custeio Alvo [*Target costing*]. **Revista Brasileira de Custos**, São Leopoldo, v.1, n.1, p. 83-94, 1º. semestre 1999.

SAKURAI, M. **Gerenciamento Integrado de Custos**. Tradução de Adalberto Ferreira das Neves; revisão técnica Eliseu Martins: São Paulo: Atlas, 1997.

SILVA, Christian Luiz da. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. **Revista FAE**, v.2, n.2, p.17-26. Curitiba, maio/agosto 1999.

Recebido em:20/03/2011
Aprovado em: 20/06/2011