

Utilização do target costing e da previsão de demanda como ferramenta de gestão estratégica de custos na indústria de concreto: um estudo de caso

Jorge Eduardo Scarpin

Juliana Pinto

MARINES LUCIA BOFF

Resumo:

A acirrada competitividade que está sendo fortalecida pela globalização, aliada a existência de diferentes sistemas de custos disponíveis tem levado as empresas a prestarem maior atenção na formulação do preço de venda de seus produtos. Diante disso o objetivo do presente trabalho será cotejar o target costing com a previsão de demanda, apresentando os impactos que um sistema de target costing sofre quando há problema na previsão de demanda. A busca das respostas à situação-problema deu-se por meio de estudo exploratório que buscou evidenciar a utilização do target costing e da previsão de demanda para gerenciamento de custos. Quanto ao procedimento deu-se através de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Desta forma, verifica-se que este artigo demonstrou a possibilidade de redução dos custos baseado no sistema de custeio target costing. Entretanto, para que o sistema funcione, há que haver uma boa previsão de demanda, pois, se a previsão for ruim, todo o sistema entrará em colapso. Portanto foi possível verificar que estes dois sistemas de custeio, target costing e custeio real, podem andar juntos dentro de uma mesma empresa e, os resultados serão otimizados pela junção dos mesmos. E, com isto, a empresa terá uma maior competitividade no mercado no qual se encontra inserida.

Área temática: Desenvolvimentos Teóricos em Custos

Utilização do *target costing* e da previsão de demanda como ferramenta de gestão estratégica de custos na indústria de concreto: um estudo de caso

Jorge Eduardo Scarpin (FURB) – jorgescarpin@furb.br

Juliana Pinto (FURB) – julianapinto@smo.com.br

Marines Lucia Boff (FURB) – marinesboff@hotmail.com

Resumo

A acirrada competitividade que está sendo fortalecida pela globalização, aliada a existência de diferentes sistemas de custos disponíveis tem levado as empresas a prestarem maior atenção na formulação do preço de venda de seus produtos. Diante disso o objetivo do presente trabalho será cotejar o *target costing* com a previsão de demanda, apresentando os impactos que um sistema de *target costing* sofre quando há problema na previsão de demanda. A busca das respostas à situação-problema deu-se por meio de estudo exploratório que buscou evidenciar a utilização do *target costing* e da previsão de demanda para gerenciamento de custos. Quanto ao procedimento deu-se através de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Desta forma, verifica-se que este artigo demonstrou a possibilidade de redução dos custos baseado no sistema de custeio *target costing*. Entretanto, para que o sistema funcione, há que haver uma boa previsão de demanda, pois, se a previsão for ruim, todo o sistema entrará em colapso. Portanto foi possível verificar que estes dois sistemas de custeio, *target costing* e custeio real, podem andar juntos dentro de uma mesma empresa e, os resultados serão otimizados pela junção dos mesmos. E, com isto, a empresa terá uma maior competitividade no mercado no qual se encontra inserida.

Palavras-chave: Competitividade. *Target Costing*. Gestão Estratégica de Custos.

Área temática: Desenvolvimentos teóricos em custos

1 Introdução

A acirrada competitividade que está sendo fortalecida pela globalização, aliada a existência de diferentes sistemas de custos disponíveis tem levado as empresas a prestarem maior atenção na formulação do preço de venda de seus produtos. As dificuldades que vêm sendo enfrentadas para fixar o preço de venda de seus produtos está no fato de que as mesmas precisam trabalhar com margens cada vez mais reduzidas de lucros e, precisam manter uma administração de custos competente para conseguir alcançar o sucesso das organizações.

Outra dificuldade advém do fato de que a maioria das empresas considera apenas os custos para a formação do preço de venda. A fixação errônea no preço do produto pode prejudicar de forma significativa a competitividade da empresa, seja pelo fato de inviabilizar a lucratividade de um produto, ou seja, pelo fato de elevar muito o preço do mesmo, tornando a sua venda inviável diante dos concorrentes.

Portanto, com a evolução das organizações industriais, a contabilidade de custos bem como a gestão da mesma, foram afetadas pelos sistemas de custos que eram desenvolvidos visando acompanhar esta evolução e suprir as deficiências detectadas nos sistemas anteriores. O objetivo principal de todos os sistemas de custo desenvolvidos era o de quantificar o custo unitário de cada produto.

Desta forma, muitas empresas utilizam estes sistemas única e exclusivamente para calcular o seu preço de venda. Assim, torna-se relevante analisar os fatores que influenciam o preço dos produtos. O presente trabalho procura proporcionar uma contribuição ao estudo do *target costing* por meio de uma análise da relação entre ele e a previsão de demanda, a partir de um estudo de caso em uma indústria de blocos de concreto.

Portanto serão feitas análises do sistema de custo real de uma empresa, para posteriormente aplicar sobre os mesmos o *target costing* e evidenciar a relação com a previsão de demanda. Assim, a questão de pesquisa que norteia este trabalho pode ser descrita da seguinte maneira: Qual a relação entre o *target costing* e a previsão de demanda para uma indústria de blocos de concreto?

O objetivo consequentemente será cotejar o *target costing* com a previsão de demanda, apresentando os impactos que um sistema de *target costing* sofre quando há problema na previsão de demanda.

A busca das respostas à situação-problema deu-se por meio de estudo exploratório que buscou evidenciar a utilização do *target costing* e da previsão de demanda para gerenciamento de custos. Quanto ao procedimento deu-se através de um estudo de caso em uma indústria de blocos de concreto. A abordagem da pesquisa é de natureza qualitativa. E, os dados coletados foram analisados e interpretados para auxiliar no delineamento do método de formação de preços através de um sistema pré-estabelecido de custeio.

Além desta introdução e das referências bibliográficas, este trabalho está estruturado da seguinte forma: na segunda seção apresentamos um estudo sobre os aspectos teóricos do *target costing* enfocando os seguintes aspectos: definições, objetivos, premissas, princípios, componentes e uma análise comparativa entre o *target costing* e a abordagem tradicional de custos. Na terceira seção encontramos a metodologia aplicada no presente trabalho, seguida pela análise de dados e, na quinta seção, as considerações finais referentes ao estudo.

2 Target Costing

O *target costing*, também conhecido como custeio alvo, ou custeio alvo, foi criado pelos japoneses nos anos 60, baseado na idéia norte americana de engenharia de valor, ou seja, em um sistema de redução de custos e planejamento dos lucros. A engenharia de valor focava apenas o setor de produção da empresa. Já o *target costing*, combinava a redução de custos com o esforço de todos os setores da empresa.

Porém este sistema de custeio só foi difundido no Japão na década de 70, sendo popularizado no Ocidente a partir dos anos 80, através da tradução das obras de autores japoneses por alemães e norte americanos. Cabe salientar que de acordo com Sakurai (1997), as atividades de *target costing* já eram aplicadas no Japão antes de 1973, mas foi após a crise do petróleo que o *target costing* se espalhou em sua forma atual.

O *target costing* é um processo de planejamento dos custos e dos lucros, o qual é desenvolvido na fase de projeto, quando de novos produtos, ou no re-projeto de um produto que já se encontra no mercado. Este processo está baseado no preço de venda estabelecido pelo mercado competitivo e em um retorno aceitável de seu investimento, durante o seu ciclo de vida.

Teixeira et all (2001, p. 4) define o *Target costing* como:

Um processo de gerenciamento estratégico de custos e planejamento de lucros desenvolvido na fase de projeto de novos produtos (ou produtos reprojutados), que se baseia no preço de venda estabelecido pelo mercado visando à satisfação do cliente, envolvendo toda a estrutura organizacional da empresa, considerando todo o ciclo de vida do produto e envolvendo toda a cadeia de valor.

Sakurai (1997, p. 49) conceitua como “um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência”.

Já para Maher (2001, p. 617) é “uma abordagem sistemática para estabelecimento do custo desejado de um produto, com base em fatores ditados pelo mercado”.

Hornngren, Sunden e Stratton (2004) concebem o *target costing* como uma ferramenta de gestão de custos para realizar reduções de custos, como um foco chave por toda a vida do produto. Um custo alvo ou desejado é estabelecido antes de criar ou mesmo projetar o produto. Ressaltam que esta ferramenta é efetiva para reduzir custos sem reduzir o valor aos clientes.

As principais características do sistema de *target costing* para Cooper et al (1999) são:

- Custo determinado pelo mercado;
- Integrar a empresa como um todo;
- Planejar os lucros e os custos para longo prazo.

Isso significa que a premissa do *target costing* é: a partir de um preço dado pelo mercado e um objetivo de lucro focado pela empresa, a gestão da mesma deve assegurar que os custos devem permanecer em um patamar que atenda a estes indicadores. E mais, para se obter os resultados almejados, a análise deve ocorrer na fase de projeto do produto. Desta forma Sakurai (1997, p. 51) afirma que:

Os esforços de redução de custos nos estágios planejamento e de desenho tornaram-se cruciais a sobrevivência das empresas nos tempos atuais de grande concorrência, porque cerca de 90% dos custos são determinados no estágio do planejamento.

2.1 Objetivos

Segundo Monden (1999, p. 27), os objetivos do *target costing* são determinados da seguinte forma:

1. Reduzir os custos de novos produtos de maneira que o nível de lucro requerido possa ser garantido, ao mesmo tempo em que os novos produtos satisfazem os níveis de qualidade, tempo de entrega e preço exigidos pelo mercado.
2. Motivar todos os funcionários a alcançar o lucro-alvo durante o desenvolvimento de novos produtos tornando o custo-alvo uma atividade de administração do lucro por toda a empresa.

Cabe salientar que ao mencionar custo-alvo, não se entende o sacrifício de algumas características do produto, para adequar-se ao preço de mercado, e sim, o gerenciamento dos custos, visando à sustentação das características deste produto, a otimização de seu custo e a manutenção do resultado da empresa.

2.2 Premissas

Para que ocorra a delimitação e a fundamentação da teoria do *target costing* faz-se necessário conhecer as premissas que servem como base. De acordo com Teixeira e Hansen (2001) são elas:

- O lucro garante a sobrevivência da empresa.
- O custo é definido antes do início do processo produtivo.
- O *target costing* é aplicado em empresas inseridas em mercados competitivos.

Diante deste contexto conclui-se que a aplicação do sistema do *target costing* pode determinar a margem de retorno ideal para que a empresa gere lucros, ao mesmo tempo em que realize um bom planejamento das etapas de produção, bem como todos os custos envolvidos no mesmo. E, por fim aplicado em empresas inseridas em mercados competitivos, os quais não são passíveis de falhas na composição do preço de venda dos produtos.

2.3 Componentes

A formação do preço de venda dos produtos atende a fatores internos e externos. Dentre estes fatores encontra-se a seleção do objetivo de preço, que é a etapa na qual a empresa decide o que deseja fazer com seu produto, seleciona o seu mercado alvo e inclui seu preço.

Através da fixação de preço é possível identificar qual é o objetivo da empresa. Caso ela busque a sobrevivência, o lucro não é muito importante, a empresa busca cobrir com o seu preço de venda apenas os custos variáveis e alguns dos custos fixos. Cabe ressaltar que isto só é viável para prazos curtos.

Outro objetivo da empresa pode ser a maximização de lucros, processo pelo qual a empresa estabelece um preço que irá maximizar seu lucro atual. Da mesma forma a maximização do faturamento pode ser uma meta da empresa, que da mesma forma que a meta anterior, estabelece um preço visando à maximização do faturamento.

A maximização do crescimento das vendas, também conhecida como chamada de preço de penetração no mercado ocorre quando a empresa estabelece um preço mais baixo, visando à maximização das vendas unitárias. Já a maximização da desnatação do mercado é a fixação de um preço alto para “desnatar o mercado”.

O objetivo de liderança de qualidade surge quando a empresa cobra preços acima da média de mercado, devido à qualidade elevada de seus produtos. E, os consumidores pagam preços mais altos para ter uma qualidade superior.

Segundo Scarpin (2000) “cada preço que a empresa pode cobrar resultará em um diferente nível de demanda”. E, “enquanto o mercado diz qual é o seu preço máximo de venda, os seus custos dizem qual é o preço mínimo que se deve praticar.” Sendo assim a empresa precisa cobrar um preço que cubra os custos de produção e de um retorno sobre o investimento.

A empresa deve estar atenta sempre aos custos de seus concorrentes, para saber se está em vantagem ou desvantagem em relação aos mesmos. Já os preços podem ser utilizados como referências, assim como estar atento às ofertas dos concorrentes pode trazer vantagens na hora de estabelecer os preços de venda.

Diante disto a empresa se encontra apta a selecionar um sistema para estabelecer o preço de venda. Os principais sistemas são os relacionados a seguir: a) mark-up; b) preço de retorno alvo; c) fixação de preços baseada no valor; d) preço de mercado, e; e) preço de licitação.

Após selecionar o preço de venda a empresa está pronta para determinar o mesmo, para isto precisa levar em consideração alguns aspectos:

1. Preço psicológico: segundo Scarpin (2000) “a empresa deve considerar os aspectos psicológicos dos preços e não apenas seus aspectos econômicos. Muitos consumidores usam preço como fator de qualidade ou *status*.”

2. Preço promocional: as reduções de preços geralmente são feitas para aumentar as vendas ou para reduzir os estoques.

3. Políticas de preços da empresa: a empresa possui políticas de preço que devem ser seguidas.

4. Impacto do preço sobre terceiros: as reações de terceiros em relação ao preço de venda também são relevantes para a empresa.

A margem de lucro de um produto tem por objetivo contribuir para a margem de lucro total da empresa, visando a sua continuidade. Scarpin (2000) cita que: “é o lucro que garante a continuidade de uma organização, visto ser a única fonte de recursos absolutamente segura da empresa.” E conclui: “podemos dizer, com isso, que a margem de lucro desejada da empresa deve ser garantida pelo lucro global do *mix* de produtos.”

Para a definição da margem de lucro desejada têm-se três indicadores financeiros, que são: a) rentabilidade do ativo; b) rentabilidade do patrimônio líquido, e; c) valor econômico agregado (EVA).

Para o cálculo da margem de contribuição se faz necessário conhecer o custo máximo permitido, o qual representa o custo máximo que um produto poderá ter, de acordo com os objetivos de venda da empresa e respeitando pré-requisitos de qualidade.

O cálculo do custo máximo permitido precisa ser comparado com algo, que neste caso, é o custo estimado por produto. Segundo o CRC – SP e o IBRACON (1992, p. 177), o custo estimado “é estabelecido com base em custos de períodos anteriores ajustado em função de expectativas de ocorrências futuras”.

Scarpin (2000) afirma que: “a determinação do custo estimado varia de empresa para empresa, visto que cada empresa possui um método de custeamento.”

Ainda de acordo com o autor supra citado:

Quanto maior for o número de componentes de custos englobados no cálculo do custo máximo permitido, menor deverá ser a margem de lucro desejada para o produto. Entretanto, se for usado o custeio direto ou variável, a margem de contribuição desejada deverá ser bem maior, visto que, neste método, só são computados ao produto os custos e despesas variáveis, sendo que a margem de lucro deve cobrir todos os custos e despesas fixas da empresa.

O autor ressalta, ainda, que de acordo com as recentes pesquisas o uso do ABC como sistema mais eficiente para a obtenção de um custo estimado mais eficiente. A decomposição dos custos indiretos é feita pelo sistema ABC e dos custos diretos a Engenharia de Valor.

É importante ressaltar que o cálculo do custo estimado deve ser feito com o produto ainda em fase de projeto. Depois de calculados o custo estimado e o custo máximo deve-se compara-los entre si. O produto só entra em produção se o custo estimado for menor ou igual ao custo máximo permitido.

De acordo com Scarpin (2000) ao fazer um comparativo entre o *target costing* e a abordagem tradicional de custos torna-se mais fácil de compreender o sistema do primeiro.

<i>Target costing</i>	Abordagem tradicional de custos
O preço determina o custo.	O custo determina o preço.
Começa com um preço de mercado (ou preço alvo de venda) e uma margem de lucro planejada para depois estabelecer um custo permissível (ou custo alvo).	Estima um custo de produção, depois acrescenta uma margem de lucro desejada para então se obter um preço de venda.
Planejamento de custos é guiado pelo mercado competitivo.	As considerações do mercado não são consideradas no planejamento de custos.
Reduções de custos são feitas antes que os custos cheguem ao seu limite aceitável.	Reduções de custos são feitas depois que os custos são incorridos além do limite aceitável.
O projeto (de produtos e processos) é a chave para redução de custos.	Perdas e ineficiências são o foco da redução de custos.
Redução de custos são guiadas pelos desejos e	Redução de custos não são dirigidas aos clientes.

anseios do consumidor.	
Custos são gerenciados por equipes multifuncionais.	Os custos são monitorados apenas pelos contadores.
Fornecedores são envolvidos no conceito e no projeto do produto.	Os fornecedores são envolvidos apenas na fase de produção (depois do projeto pronto).
Minimiza o custo de propriedade para o consumidor.	Minimiza apenas o preço pago pelo consumidor.
Envolve toda a cadeia de valor.	Pouco ou nenhum envolvimento da cadeia de valor no planejamento de custos.

Fonte: Scarpin 2000

Quadro 1 – Comparativo entre target costing e abordagem tradicional de custos

2.4 Previsão de demanda

De acordo com Mentzer & Bienstock (1998), previsão é uma “projeção para o futuro de uma demanda esperada, dado um determinado conjunto de condições”. Isto é, prever a demanda denota estimar a resposta do consumidor e planejar medidas para atender as necessidades dos mesmos.

A previsão de demanda ou de vendas desempenha papel importante nas áreas de gestão das organizações, principalmente na área financeira, de recursos humanos e na área de vendas. Na área financeira devido ao planejamento da necessidade de recursos, já na de recursos humanos no planejamento de modificações do nível da força de trabalho. E, na área de vendas, no agendamento de promoções.

Essas previsões são de igualmente importantes na operacionalização de diversos aspectos relativos ao gerenciamento da produção, a gestão de estoques e ao desenvolvimento de planos de ação. Percebe-se, portanto que a previsão de vendas é uma parte do planejamento de vendas. Welsch (1996) destaca que uma previsão de vendas será transformada num plano de vendas quando a administração tiver acrescentado o seu julgamento, as suas estratégias, as aplicações de recursos e a sua dedicação no sentido de tomar medidas agressivas para alcançar os objetivos das vendas.

Para Mentzer & Bienstock (1998) “planejamento de vendas é definido como ações gerenciais específicas a serem tomadas para atingir ou exceder a previsão de vendas”. De acordo com Makridakis, Wheelwright & Hyndman (1998) há cinco passos básicos para a elaboração de uma previsão:

- Passo 1: Definição do Problema;
- Passo 2: Coleta de dados e informações;
- Passo 3: Análise preliminar (exploratória);
- Passo 4: Escolha do modelo de previsão;
- Passo 5: Uso e avaliação do modelo de previsão.

Dentre esses passos a definição do problema pode ser o aspecto mais difícil de uma previsão, visto que enquadra o modo como será usada a previsão, quem requereu a mesma e como sua função se insere na organização. Com relação à coleta de dados e informações cabe ressaltar que há sempre pelo menos dois tipos de informações disponíveis, isto é, os dados estatísticos e o julgamento das principais pessoas da organização.

A análise preliminar consiste na busca de respostas a questões tais como: O que os dados representam para a organização? Quais dados devem ser necessariamente usados? E, Os dados apresentam algum tipo de tendência ou sazonalidade?

O 4º passo envolve a escolha de um modelo de previsão dentre os vários modelos existentes. Após escolhido o modelo, bem como os seus parâmetros, o modelo encontra-se apto a ser utilizado. Porém faz-se necessário executar avaliações constantes dos erros de previsão.

Isto remete ao fato de que erros nas previsões podem levar a empresa a tomar decisões estratégicas errôneas, podem causar problemas de continuidade para a empresa.

3 Metodologia

Neste artigo, a busca das respostas à situação-problema deu-se por meio de estudo exploratório. Gil (2002) destaca que a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Deste modo, esse tipo de pesquisa é realizada quando o tema escolhido é pouco explorando, o que torna difícil a formulação de hipóteses precisas.

Andrade (2002) ressalta as finalidades primordiais das pesquisas exploratórias, como sendo: proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar; facilitar a delimitação do tema de pesquisa; orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses; ou descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto.

A abordagem da pesquisa é de natureza qualitativa, ou seja, serão feitas análises mais profundas em relação ao objeto estudado, destacando características não estudadas através do método quantitativo, que é mais superficial. De acordo com Cortes (2002, p.237), a abordagem qualitativa “possibilita descrever as qualidades de determinados fenômenos ou objetos de estudo”.

A pesquisa exploratória deu-se por meio de um estudo de caso. Mattar (2001, p. 22) afirma que o estudo de caso “pode envolver o exame de registros existentes, a observação da ocorrência do fato, entrevistas estruturadas, entrevistas não estruturadas etc.”.

O estudo de caso foi elaborado em uma indústria de artefatos de cimento com o objetivo de identificar a relação entre o *target costing* e a previsão de demanda.

A coleta de dados deu-se por fontes primárias, que de acordo com Lakatos e Marconi (2001, p.159) são “dados históricos, bibliográficos e estatísticos; informações, pesquisas e material cartográfico; arquivos oficiais e particulares; registros em geral; documentação pessoal etc.”

Os dados primários necessários para o estudo de caso foram obtidos por meio de entrevistas não estruturadas junto à gerência da empresa. Merriam (1998) afirma que a entrevista não estruturada parte de determinados questionamentos básicos que, em seguida, oferecem amplo campo de interrogações à medida que as investigações vão avançando.

A análise dos dados deu-se por meio de análise documental. Para Lüdke e André (1986, p.38), “a análise documental pode se constituir numa técnica valiosa de abordagem de dados qualitativos, seja complementando as informações obtidas por outras técnicas, seja desvendando aspectos novos de um tema ou problema”.

Os dados coletados foram analisados e interpretados para auxiliar no delineamento do sistema de formação de preços através de um sistema pré-estabelecido de custeio.

4 Análise dos dados

O referente estudo de caso aborda o estudo do sistema de *target costing* e da previsão de demanda em uma indústria de artefatos de cimento, considerando apenas a produção de blocos de concreto.

A empresa analisada não será citada em função de sigilo solicitado dos dados apresentados, de forma a manter sua confidencialidade no mercado altamente competitivo em que ela se encontra inserida, não mantendo, portanto sua forma real.

A empresa foi inserida no mercado no mês de agosto do corrente ano e, ainda está conquistando o seu espaço dentro do mercado competitivo. Desta forma a análise será realizada baseada nos últimos três meses em que a empresa se encontra em funcionamento.

De acordo com o responsável financeiro da empresa, a mesma estabeleceu algumas metas de quantidade de produtos a serem vendidos até o encerramento deste ano. Por ser uma empresa com pouco tempo de mercado os investidores acharam adequado estabelecer a meta de vender 15.000 (quinze mil) unidades por mês contando do mês de agosto até o mês de dezembro. Esta previsão foi feita pelos proprietários da empresa, sem haver a utilização de uma metodologia estatística para isto.

Após a análise dos custos fixos e variáveis que compõe o preço de venda dos blocos de concreto, a empresa estabeleceu R\$1,55 (um real e cinquenta e cinco centavos) para a venda deste produto até o mês de dezembro, pois a mesma analisou os preços de seus concorrentes e visando adentrar no mercado competitivo, estabeleceu um preço de venda que seja capaz de competir com as empresas que já estão a mais tempo inseridas neste ambiente.

Considerando que a meta da empresa é ter uma margem de lucro de 15% (quinze por cento) sobre os produtos vendidos, conclui-se que o custo máximo permitido para este tipo de produto fabricado pela empresa seja de R\$1,32 (um real e trinta e dois centavos). Esta análise pode ser melhor visualizada na Tabela 1.

Tabela 1: Custo meta idealizado pela empresa para um mês

Meta - 15.000 unidades	Unitário	Total
Preço de Venda	1,55	23.250,00
Lucro	0,23	3.487,50
Custo Máximo	1,32	19.762,50

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando a tabela verifica-se que caso a empresa consiga alcançar sua meta de vender 15.000 (quinze mil) unidades de bloco de concreto em um mês, ao preço de venda de R\$ 1,55 (um real e cinquenta e cinco centavos), a mesma irá ter uma receita mensal de R\$ 23.250,00 (vinte e três mil duzentos e cinquenta reais).

Porém a realidade da empresa neste período inicial não foi exatamente igual às metas estabelecidas, apesar, de chegar próximo no segundo mês. Cabe ressaltar mais uma vez, que a referida empresa está sendo inserida no mercado competitivo desde o mês de agosto do corrente ano quando iniciou suas atividades.

Para analisar com maior transparência os dados destes três meses é importante visualizar a Tabela 2, na qual constam os preços de venda, as quantidades vendidas, a receita e os custos de cada mês.

Tabela 2: Demonstração do Resultado do Exercício Simplificada

Real	Mês 1	Mês 2	Mês 3
Preço de Venda	1,55	1,55	1,55
Quantidade de Vendas	7.507	11.351	7.816
Receita	11.635,85	17.594,05	12.114,80
Custo Total	11.831,15	14.111,41	12.014,45
Custos variáveis	4.453,15	6.733,41	4.636,45
Matéria - prima	3.552,31	5.371,29	3.698,53
Outros Custos Variáveis	900,84	1.362,12	937,92

Custos Fixos	7.378,00	7.378,00	7.378,00
Aluguel/IPTU	1.508,00	1.508,00	1.508,00
Honorários Contábeis	200,00	200,00	200,00
Salários/Pró-Labore	4.250,00	4.250,00	4.250,00
Outros Custos Fixos	1.420,00	1.420,00	1.420,00
Lucro/Prejuízo do Período	(195,30)	3.482,64	100,35
Custo Unitário	1,58	1,24	1,54

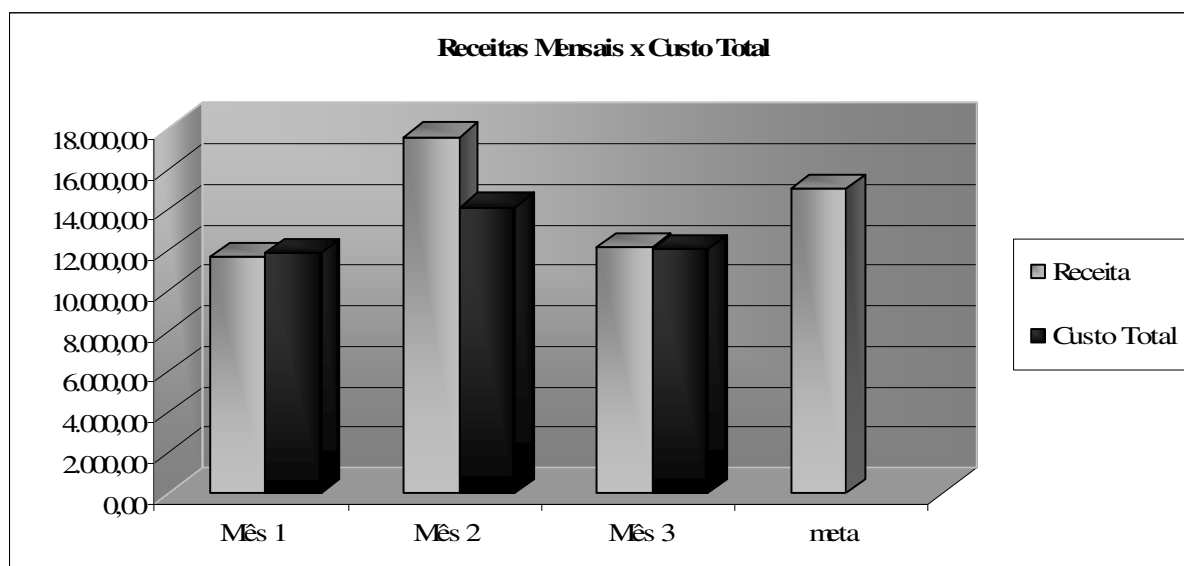
Fonte: Dados da pesquisa

Como há variações nas quantidades vendidas e consequentemente nos custos variáveis nos três períodos apresentados, os mesmos devem ser analisados primeiramente de forma isolada, para posteriormente fazer uma ponderação do total.

Observa-se primeiramente que o preço de venda de R\$1,55 (um real e cinquenta e cinco centavos) é o mesmo para os três períodos, assim como, os custos fixos de R\$ 7.378,00 (sete mil, trezentos e setenta e oito centavos) não variaram durante estes três meses, devido à estrutura não ter sido modificada em nenhum momento.

No primeiro mês a empresa ficou bem abaixo da meta na quantidade de unidades vendidas, alcançado apenas a metade. Como os custos fixos independem da quantidade vendida, eles se mantiveram em um patamar elevado, e, somados aos custos variáveis e relacionados com a receita obtida com a venda dos produtos geraram um prejuízo para a empresa já no primeiro mês de funcionamento.

Outro fator que contribuiu para o resultado negativo no primeiro período foi o custo unitário por produto, o qual ficou R\$ 0,03 (três centavos) acima do preço de venda e, R\$ 0,26 (vinte e seis centavos) acima do custo máximo permitido para o produto. Para melhor visualizar e entender esta demonstração segue o Gráfico 1 sobre a relação entre o custeio real e o *target costing*.



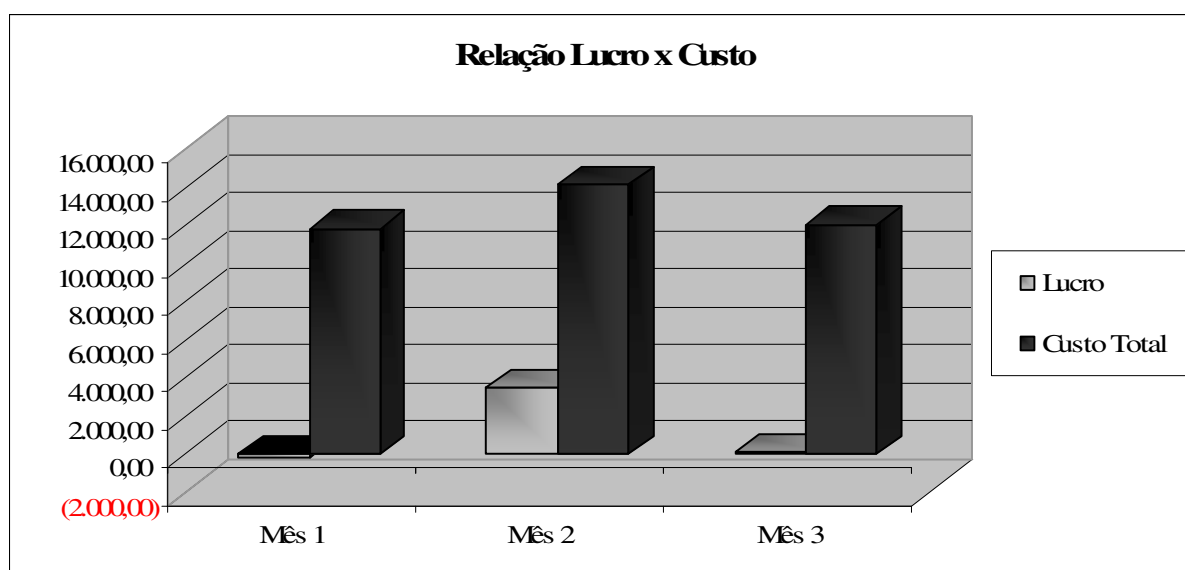
Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 1: Relação entre receitas mensais e custo total

Seguindo a metodologia do *target costing*, o primeiro passo para que esta situação não voltasse a ocorrer seria a revisão das planilhas de custo, sendo então estabelecida uma meta de redução dos mesmos.

Apesar de a empresa não ter realizado uma reavaliação de seus custos, a sua situação foi modificada no segundo mês devido ao aumento significativo da quantidade de unidades vendidas. O aumento de um pouco mais do que 3.800 (três mil e oitocentos) unidades de blocos de concreto, fez com a empresa alcançasse uma receita capaz de cobrir o somatório de seus custos variáveis e fixos.

Com o aumento das vendas, houve proporcionalmente um aumento na produção, fazendo com que o custo unitário caísse para R\$ 1,24 (um real e vinte a quatro centavos), ficando abaixo do custo de venda unitário, bem como abaixo do custo máximo focado no *target costing* realizado pela empresa. O Gráfico 2 demonstra a relação entre os custos e o lucro da empresa nestes três primeiros meses de forma clara e objetiva.



Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 2: Relação Lucro x Custo

No terceiro mês de atividades da empresa, a mesma teve uma recaída na quantidade vendida, voltando para a casa das 7.000 (sete mil) unidades. Isto desencadeou uma diminuição da receita, sem ocorrer à diminuição dos custos fixos, apenas dos variáveis. Desta forma a empresa teve um aumento de seu custo unitário de produção, o qual ficou apenas R\$ 0,01 (um centavo) abaixo do preço de venda estabelecido. E, R\$ 0,22 (vinte e dois centavos) acima do custo máximo permitido.

Percebe-se que por ser uma empresa nova no mercado, a oscilação nas vendas é natural, até que consiga se firmar no mercado competitivo, embora, no segundo mês de atividades a empresa conseguiu alcançar uma quantidade relevante de unidades de blocos de concreto vendidos.

5 Considerações finais

O sistema *target costing* tem a função de contribuir de forma estratégica para a formação de preço nas empresas, pois faz uma revisão de todos os processos pelos quais passa um produto durante o seu desenvolvimento, desde o seu projeto até o seu processo de produção. Por este motivo e por outros que foram apresentados durante o artigo, pode-se

verificar que o *target costing* é um instrumento de formação do preço de venda superior aos sistemas tradicionais utilizados pelas empresas para a formação do mesmo.

Desta forma, verifica-se que este artigo demonstrou a possibilidade de redução dos custos baseado nos objetivos, princípios e premissas do sistema de custeio *target costing*. E destacou, ainda, que este sistema de custeio traz uma visão mais ampla e aprimorada não apenas do cálculo do preço de venda, mas também, no cálculo do lucro que a empresa deseja obter. Entretanto, para que o sistema funcione, há que haver uma boa previsão de demanda, pois, se a previsão for ruim, todo o sistema entrará em colapso.

Outro fator importante, destacado pelo presente estudo, é o fato de que a empresa adotou apenas um sistema de custeio em todo o seu processo, sendo que para surtir o efeito desejado a mesma poderia ter adotado o *target costing* na elaboração de seu projeto, bem como na fase de desenvolvimento da produção, e mais, tarde, após ter implantado suas metas, utilizar-se então do sistema pelo custeio real.

Desta forma, a empresa alcançaria com maior facilidade as suas metas e, ao mesmo tempo, estaria realizando os seus preços de venda de acordo com o custo real da empresa, determinado por seus custos fixos e variáveis. Estes últimos, por exemplo, variaram de um mês para o outro, alterando de forma significativa os resultados obtidos pela empresa.

Assim, foi possível verificar que estes dois sistemas de custeio, *target costing* e custeio real, podem andar juntos dentro de uma mesma empresa e, os resultados serão otimizados pela junção dos mesmos. E, com isto, a empresa terá uma maior competitividade no mercado no qual se encontra inserida.

Referências

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como prepara trabalhos para cursos de pós-graduação: noções praticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BEUREN, I.M. **Evolução Histórica da Contabilidade de Custos**. Contabilidade Vista e Revista.v.5, nº1, p 61-66, fev/1993.

COOPER, Robin et all. **Develop Profitable New Products with Target costing**. Sloan Management Review Journal. US. VI. 40, ISS 4, summer 1999. p. 23-33.

CORTES, Soraya M. Vargas. **Como fazer análise qualitativa de dados**. In: **BÊRNI, Duilio de Avila (coord.)** – Técnicas de pesquisa em economia. São Paulo: Saraiva, 1992.

CRC-SP, IBRACON. **Curso sobre Contabilidade de Custos**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1992

DICKEY, Robert I. **Accountant's cost Handbook**. New York: Wiley, 1960.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo : Atlas, 2002.

HORNGREN, C.T. & SUNDEN, G.L. & STRATTON, W.O. **Contabilidade gerencial**. Prentice Hall. 12ª Edição. São Paulo. 2004.

KOLIVER, O. **Nada novo sob o sol**. Revista Brasileira de Contabilidade. ano XXIII, nº 86, p. 38-51, mar/1994.

_____. **As mudanças estruturais nas entidades e o comportamento dos custos**. Revisa do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. v. 27, nº 94, p. 7-14, out/1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LÜDKE, Menga e ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 5 ed. São Paulo, Atlas, 1996.

MATTAR, Fauze N. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 2001.

MATZ, Adolph et all. **Contabilidade de Custos**. Tradução de Luiz Aparecido Caruzo. Vol. 2. São Paulo: Atlas, 1976.

MERRIAN, S. B. **Qualitative research and case study applications in education**. 2nd edition. San Francisco: Jossey-Bass, 1998.

MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de Redução de Custos: Custo-alvo e Custeio Kaizen**. Porto Alegre: Bookman, 1999. 270p.

SAKURAI, Michiraru. **Gerenciamento integrado de custos**. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. Revisão técnica Eliseu Martins. São Paulo: Atlas, 1997.

SCARPIN, Jorge Eduardo. **Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos**. Londrina, 2000, 173p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Norte do Paraná, 2000.

SHANK, J.K; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Tradução Luiz O. C. Lemos. Rio de Janeiro, 1995.

TEIXEIRA, Fabrícia Souza. HANSEN, Jens Erik. **O processo do Target costing no auxílio à Sobrevivência Empresarial: Estudo de Caso Madaso Ltda**. Anais do I Seminário USP de Contabilidade. São Paulo: FEA/USP, 2001.