

UMA REFLEXÃO SOBRE A FILOSOFIA DO TARGET COSTING NO CONTEXTO HISTÓRICO ATUAL

Evandir Megliorini

Wellington Rocha

Resumo:

O modelo competitivo vigente até os anos 1980 permitiu à maioria das empresas determinar os preços de seus produtos baseados em custos, os quais resultavam das funções de engenharia, aspectos e desempenhos determinados pelas próprias empresas. A partir desta época, inicia-se um processo acelerado de desenvolvimento que resulta na oferta de produtos com a incorporação de atributos e melhorias funcionais aliados ao fato de os consumidores passarem a ser consultados sobre o quanto estavam dispostos a pagar. Adequado a esse ambiente surge o target costing, cuja filosofia básica é a de que o custo deixa de ser o fator preponderante na determinação dos preços dando lugar às forças de mercado. Esta perspectiva permanece, ainda hoje, em um contexto histórico em que as empresas evoluíram para avançados sistemas de informações, tornando possível identificar preferências e comportamentos dos consumidores, o que lhes permite desenvolver funções, aspectos e desempenhos para novos produtos. Este trabalho discute o contexto histórico do real papel dos custos na formação do preço, concluindo pela necessidade de uma reflexão diferente sobre a filosofia do target costing. Para isso, foi realizada uma pesquisa de natureza bibliográfica com enfoque qualitativo.

Área temática: Desenvolvimentos teóricos em custos

Uma reflexão sobre a filosofia do *target costing* no contexto histórico atual

Resumo

O modelo competitivo vigente até os anos 1980 permitiu à maioria das empresas determinar os preços de seus produtos baseados em custos, os quais resultavam das funções de engenharia, aspectos e desempenhos determinados pelas próprias empresas. A partir desta época, inicia-se um processo acelerado de desenvolvimento que resulta na oferta de produtos com a incorporação de atributos e melhorias funcionais aliados ao fato de os consumidores passarem a ser consultados sobre o quanto estavam dispostos a pagar. Adequado a esse ambiente surge o *target costing*, cuja filosofia básica é a de que o custo deixa de ser o fator preponderante na determinação dos preços dando lugar às forças de mercado. Esta perspectiva permanece, ainda hoje, em um contexto histórico em que as empresas evoluíram para avançados sistemas de informações, tornando possível identificar preferências e comportamentos dos consumidores, o que lhes permite desenvolver funções, aspectos e desempenhos para novos produtos. Este trabalho discute o contexto histórico do real papel dos custos na formação do preço, concluindo pela necessidade de uma reflexão diferente sobre a filosofia do *target costing*. Para isso, foi realizada uma pesquisa de natureza bibliográfica com enfoque qualitativo.

Palavras-chave: *target costing*, preço, custos

Área temática: Desenvolvimento teórico em custos

1 Introdução

A partir dos anos 1980, uma vigorosa onda competitiva vem assolando as empresas em nível mundial, decorrente de um fenômeno que os autores denominam por globalização.

O ambiente competitivo das organizações, até então relativamente estável, baseado em processos produtivos simplificados com baixa tecnologia e mão-de-obra intensiva, cede lugar a uma revolução empresarial que passou a exigir maior rapidez no lançamento de produtos, produtos customizados, marketing intensivo, tecnologia mais avançada, sistemas flexíveis de produção, níveis mínimos de estoques, qualidade total, ferramentas de gestão adequadas, eliminação de ineficiências etc.

Buscando entender os reflexos dessa revolução, pesquisadores e estudiosos passaram a se ocupar com a análise das transformações em curso, diagnosticando e propondo mudanças relativamente ao ajustamento do ambiente interno ao externo das organizações. Em consequência, volume considerável de literatura foi produzido, apresentando modelos gerais e abstratos adequados à produção, gestão, marketing etc.

A esse respeito, vejamos o que retratam quatro obras desse período:

1. Hammer e Champy (1994, p. 1) descreveram que os gerentes desejavam organizações suficientemente flexíveis, que se ajustassem rapidamente às condições mutantes do mercado, suficientemente enxutas para derrotar o preço de qualquer concorrente, suficientemente inovadoras para se manter tecnologicamente atualizadas em seus produtos e serviços e suficientemente dedicadas para fornecer o máximo de qualidade e de atendimento aos clientes.

Ainda conforme Hammer e Champy (1994, p. 1-20), nesse ambiente nada é constante ou previsível. O relacionamento com os clientes, a atuação da concorrência e as mudanças

constantes exigem das empresas novas posturas. Essas três forças, conforme os autores, impelem as empresas para um território desconhecido pelos seus executivos e gerentes:

- Desde o início dos anos 80, a relação vendedor-cliente vem se deslocando, de modo que os clientes passam a informar aos fornecedores o que desejam, quando o desejam, como o desejam e quanto pagarão pelos produtos e serviços.
- A concorrência tornou-se mais complexa. Antes, a empresa que lançasse no mercado um produto ou serviço aceitável ao melhor preço conquistava as vendas; agora, além de existir mais concorrência, esta assume diferentes formas.
- Em relação à terceira força, a natureza da própria mudança está em constante mutação. O ritmo das mudanças tem se acelerado: o número de concorrentes aumenta e cada um deles é capaz de introduzir novos produtos no mercado; as mudanças tecnológicas são rápidas; o ciclo de vida de um produto vem se reduzindo; o tempo disponível para o desenvolvimento e lançamento de novos produtos também é menor.

2. Kaplan e Norton (1997, p. 1-7) chamavam a atenção para o fato de que as empresas estavam a caminho de uma transformação revolucionária. Para os autores, a competição da era industrial estava se transformando na competição da era da informação. Muitas das premissas fundamentais que possibilitavam o sucesso das empresas, relacionadas ao aproveitamento dos benefícios das economias de escala e de escopo tornaram-se obsoletas. As empresas não conseguem mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias a ativos físicos, e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.

3. Em relação à concorrência, Porter (1986, p. 49-60) descreveu sobre a necessidade de se estabelecer estratégias competitivas. Segundo o autor, a estratégia competitiva é a busca de uma posição competitiva favorável e visa estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência na indústria. Para chegar a uma posição privilegiada dentro do segmento da indústria a que pertence, uma empresa precisa ter vantagem competitiva. A vantagem competitiva, para Porter (1990, p. 2), surge fundamentalmente do valor que uma empresa consegue criar para seus compradores e que ultrapassa o custo de fabricação pela empresa. O valor é aquilo que os compradores estão dispostos a pagar, e o valor superior provém da oferta de preços mais baixos do que os da concorrência por benefícios equivalentes ou do fornecimento de benefícios singulares que mais do que compensam um preço mais alto.

4. Para Kotler (2000, p. 48), o mercado de hoje está mudando radicalmente como resultado de grandes forças como a globalização, os avanços tecnológicos e a desregulamentação. Para o autor, essas grandes forças têm criado novos comportamentos e desafios, entre eles:

- Os clientes estão exigindo cada vez mais qualidade e serviço superior, além de alguma customização; mostram maior sensibilidade em relação ao preço em sua busca por valor.
- Os fabricantes de marca estão enfrentando concorrência acirrada de marcas locais e estrangeiras, o que está causando a elevação dos custos de promoção e a redução das margens de lucro.

Para adequar-se ao novo ambiente competitivo, as organizações reformularam “velhas práticas” relacionadas à tecnologia de produção, ao relacionamento com os clientes, aos concorrentes e à própria gestão.

2 O problema

Até os anos 1980, a forma de competição a que a maioria das empresas estava exposta permitia que, em geral, muitas delas pudessem definir seus preços com o uso de uma equação

baseada em *mark-up*, no qual as variáveis principais estavam relacionadas ao custo e à margem de lucro desejada. Isto pode ser observado nas palavras de Colauto *et al.* (2004, p. 4) quando descrevem que “Historicamente, o preço do produto era definido a partir dos custos de produção.”

No caso brasileiro, outro fator que permitia a formação de preços apenas com base em custos eram as altas taxas de inflação e a situação da economia fechada e protecionista. Nestas condições, os consumidores, em geral, aceitavam pacificamente os preços determinados pelas empresas.

Para Prahalad e Ramaswamy (2000, p. 42-44), até a década de 1990, o consumidor foi visto como comprador passivo, com papel de consumo predeterminado, sendo solenemente ignorado por executivos e pesquisadores.

No entanto, em nível mundial, uma combinação de aumento da concorrência e diversificação da oferta, que no Brasil aconteceu nos anos 1990 com a abertura da economia e o controle da inflação, despertou nos consumidores uma nova postura quanto ao preço e ao valor percebido nos atributos incorporados aos produtos. Esses consumidores, mais valorizados e conscientes, passaram a ter um poder de negociação com as empresas, capaz de direcionar o mercado.

Nestas condições, houve uma ruptura no paradigma até então predominante de que a formação do preço teria o custo como base, embora, em situações de monopólio, por exemplo, essa forma de precificação continue possível, até certo ponto. O mercado passou a ser o grande sinalizador de preços, em que o consumidor determina o quanto está disposto a pagar por um produto ou serviço. O consumidor torna-se, então, ator ativo no processo de determinação do preço, pois é ele quem dita o quanto está disposto a sacrificar de recursos para obter os benefícios de um produto.

Nesse sentido, Martins (1996, p. 22), discutindo o aumento da competitividade na maioria dos mercados, descreve que “[...] as empresas já não podem mais definir seus preços de acordo com os custos incorridos, e sim com base nos preços praticados no mercado em que atuam.”

Adequado a esse novo paradigma surgiu uma nova abordagem de gestão de custos, aplicável principalmente a novos produtos, denominada *target costing*. Por este enfoque, do preço que os consumidores estão dispostos a pagar deduz-se a margem de lucro desejado, sendo a diferença o custo máximo permitido para a empresa. Dessa forma, cabe aos administradores gerenciar o custo dentro deste limite (CAMACHO, 2004; HANSEN, 2002; ANSARI, 1997).

A filosofia básica que dá sustentação ao processo do *target costing* pode ser resumida na seguinte máxima: no ambiente de negócios contemporâneo, o custo já não é mais o fator preponderante a determinar os preços e sim as forças de mercado. É justamente neste ponto que reside a discussão central pretendida pelo presente artigo e que norteia a questão de pesquisa.

É fato que a competição levou as empresas a novas abordagens de produção, com investimentos em planejamento e desenvolvimento de novos processos e produtos e a promover mudanças nas técnicas operacionais e de gestão. Também a concorrência colocou diante do consumidor um portfólio maior de produtos capazes de satisfazer suas necessidades e desejos. Desse modo, cada empresa busca conquistar os consumidores e não apenas ofertar seus produtos.

No processo de conquista de maior participação de mercado e por meio de pesquisas de marketing cada vez mais sofisticadas, as empresas passaram a entender melhor, não apenas do ponto de vista do consumidor, como é decidida uma compra, mas também a oferecer produtos com os atributos desejados por eles.

Desse modo, são criadas necessidades até então inexistentes e conquistados mercados inesperados.

Para Churchill Jr. e Peter (2000, p. 10), o marketing tem como um de seus princípios o de que as empresas devem compreender os seus clientes, saber o que eles pensam, o que sentem e como compram e usam produtos e serviços. Para os autores, essa filosofia de marketing está voltada para o valor, porém realçam que “[...] o marketing voltado para o valor centra-se não só nos clientes, mas, mais especificamente, nas maneiras de criar valor para eles.”

Kotler (2000, p. 33) descreve que os profissionais de marketing influenciam desejos. Assim, através da relação daquilo que se está ofertando com o que o mercado necessita, permite-se identificar necessidades, além das naturais, e influenciar desejos nos consumidores, possibilitando, com isso, soluções criativas para desenvolver atributos que levem a maior valor agregado que os consumidores valorizam em seus produtos. Também sabem, as empresas, que os consumidores exigem que a cada geração nova de produtos haja um valor superior ao das anteriores.

Nestas circunstâncias o artigo discute o papel dos custos na formação de preços de novos produtos e propõe uma reflexão sobre a filosofia básica do *target-costing*. Assim, a questão de pesquisa que norteia este trabalho pode ser descrita da seguinte maneira:

Será que o custo não mais determina o preço?

3 Proposições

A formulação de hipóteses é mais comum em pesquisas em que se utiliza o método empírico-dedutivo para testá-las; porém em trabalhos de caráter mais teórico, em que predomina o método dialético, o mais adequado é a formulação de proposições, a serem testadas por meio de um processo de reflexão lógica. Este é o caso presente.

Sendo assim, partindo-se da questão de pesquisa, são formuladas duas proposições:

1. Ao incorporar novos atributos e comunicá-los aos consumidores, as empresas, na realidade, “apropriam-se” do valor, induzindo-os às percepções pretendidas por elas e criando, desse modo, novos desejos e necessidades.

2. As empresas novamente tornaram-se formadoras de preços, ao estabelecer preços baseadas naquilo que seria a percepção dos consumidores, percepção esta que elas próprias estariam em condições de influenciar.

4 Objetivos

Considerando que (1) as empresas podem influenciar desejos e criar necessidades até então inexistentes nos consumidores, desenvolvendo, para isso, produtos com atributos adequados; e (2) as empresas são organizações enxutas e flexíveis, adaptadas a um ambiente de mercado marcado pela competição intensa; discute-se a aplicação do *target costing* para a formação de preços de novos produtos, relativamente à sua premissa de que o custo é influenciado pelo preço que o mercado está disposto a pagar.

A contribuição deste trabalho está em discutir o contexto histórico do real papel dos custos na formação de preços de venda de novos produtos em organizações contemporâneas e também propor uma reflexão diferente sobre a filosofia do *target costing*.

5 Delimitação da pesquisa

O estudo está focado em bens de consumo duráveis, não commodities, e mercado de concorrência monopolística (concorrência imperfeita).

Considera-se que os produtos, no âmbito deste trabalho, são substitutos próximos e que, em função da acessibilidade das tecnologias e do rigor da qualidade, as empresas desenvolvam produtos cada vez mais parecidos.

Neste contexto, os consumidores encontram um cenário decisório no qual consideram que, à medida que os produtos sejam percebidos numa escala superior de valor em relação aos substitutos, maior é a probabilidade de adoção destes para satisfação das suas necessidades.

6 Premissas

São assumidas as seguintes premissas para este estudo:

1. Que as empresas modernizaram aquelas “velhas práticas” relacionadas à produção, otimizando, agora, a aplicação de seus recursos, corrigindo ineficiências diversas, tais como do sistema organizacional, da definição de estratégias, de produtos sem valor agregado, do desconhecimento da cadeia de valor etc., deficiências estas que provocavam custos elevados de seus produtos.
2. Que os consumidores estão sempre esperando a geração de novos produtos que tenham mais valor agregado comparativamente às gerações anteriores.
3. Que as empresas são indutoras de valor nos consumidores pela agregação de novos atributos em seus produtos.

7 Métodos e técnicas de pesquisa

Para alcançar os objetivos e responder a questão de pesquisa, a metodologia adotada concentra-se no método dedutivo e dialético de uma pesquisa exploratória, apoiada em uma pesquisa bibliográfica acerca da abordagem do *target costing*, da nova onda de competitividade e do desenvolvimento de produtos de acordo com o valor percebido pelos consumidores. Conforme Cervo e Bervian (2002, p. 65), “A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas [...]” Para Lakatos e Marconi (1994, p. 183), a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que foi escrito sobre o assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem.

8 Target costing

O referencial bibliográfico derivado da abordagem do *target costing* considera, entre seus princípios fundamentais, que o custo de um novo produto é decorrência de seu preço de venda, determinado pelo mercado. Horngren *et al.* (2004, p. 172) dizem que “O custo-alvo está baseado no preço predito do produto e no lucro desejado pela empresa.” Para os autores, o mercado estabelece esse preço. Nesse sentido, os custos de um produto são indiretamente estabelecidos pelo mercado.

Assim, nesta ótica, não são os custos que determinam o preço, como era a visão tradicional, mas os custos são determinados a partir do preço de venda. Por esse enfoque, o consumidor define o preço, e o custo-alvo de um produto deve ser alcançado, considerando que este não deve sacrificar as expectativas dos consumidores.

Isso pode ser observado nas palavras de Iudícibus (1995), quando declara que

[...] num ambiente competitivo, em que o preço é dado pelo mercado (não mais podendo-se dar ao luxo de adicionar uma margem de lucro sobre qualquer custo que tivesse sido incorrido), o fator custo (o “target cost”) ganha um realce extra, no sentido de que a lucratividade, e a própria continuidade do empreendimento, estão muito condicionados à eliminação ou pelo menos redução dos custos que não adicionam valor.

A partir dessa visão, para Colauto *et al.* (2004, p. 6), “[...] a empresa deve gerenciar seus custos para que, no desenvolvimento e lançamento de novos produtos, possa praticar preços que lhe permitam alcançar a lucratividade desejada.”

Essa perspectiva acerca do *target costing* desconsidera que a estrutura de que as empresas hoje dispõem permite desenvolver produtos identificados com as necessidades dos consumidores e produzi-los com custos justos conforme os atributos que lhe são agregados.

Conforme Kotler (1998, p. 110), “[...] algumas empresas têm desenvolvido avançados sistemas de informações de marketing que fornecem à administração detalhes rápidos e incríveis sobre os desejos, preferências e comportamento do comprador.”

Quanto aos atributos que são agregados, as empresas podem defini-los a partir das expectativas que geram em seus clientes. Para isso, conforme Aguiar (2001, p. 2-3), “As organizações podem se preparar antecipadamente para melhor atender aos seus clientes na medida em que sistematicamente determinarem quais são as expectativas de seus clientes.” Para isso, conforme Aguiar (2001, p. 28), “As organizações podem contar com muitos métodos para a determinação das expectativas dos clientes [...]”

No ambiente competitivo atual, os consumidores são bombardeados por grande volume de informações ao mesmo tempo em que vêem proliferar novas opções de produtos incorporados de atributos capazes de satisfazer necessidades e de despertar desejos. Isso já foi observado por Prahalad e Hamel (1998, p. 296) quando descreveram que: “As empresas japonesas estão gerando uma tempestade de atributos e melhorias funcionais que trazem sofisticação tecnológica a produtos de uso cotidiano.”

Para sobreviver neste novo ambiente, as organizações foram obrigadas a passar por verdadeiras revoluções, deixaram de ditar as características dos seus produtos e passaram a atender as reais necessidades dos seus clientes ou até a superar as suas expectativas.

9 Nova Onda de Competitividade

O modelo competitivo vigente até os anos 1980 permitiu à maioria das empresas determinar os preços de seus produtos baseados em seus custos. Os custos, por sua vez, resultavam das funções da engenharia dos produtos, aspectos e desempenhos determinados pela própria empresa. Aliado a uma concorrência menos intensa, comparativamente aos dias atuais, era comum que o custo ficasse acima do desejado e, em consequência, repassado ao preço de venda. Isto pode ser observado nas palavras de Iudícibus (1995), quando diz que “[...] até pouco tempo atrás, custo era, no Brasil, aquele valor a que se chegava, independentemente dos desperdícios e ineficiências, e sobre o qual se ‘jogava’ uma margem de lucro.”

A partir dessa época, as empresas foram tomadas por uma onda de competitividade que altera profundamente as bases até então estabelecidas. Começa um acelerado processo de desenvolvimento tecnológico, competição que passa a ser acirrada em nível mundial ao mesmo tempo em que se intensificam movimentos de cooperação e parcerias entre concorrentes e fornecedores.

Como resultado, o ciclo de vida dos produtos diminui ao mesmo tempo em que as empresas, para conquistar os consumidores, passam a ofertar um leque maior de produtos em condições mais vantajosas quanto a preços, qualidade e valor agregado. Como consequência, as empresas foram impelidas a desenvolver programas de melhoria da eficiência e eliminação de deficiências. Para garantir os níveis de rentabilidade desejados, as empresas adequaram suas estruturas de custos aos preços dos produtos emanados do mercado.

Outra mudança importante ocorre com os consumidores, os quais passam a expressar um nível de exigências cada vez maior. Seu poder de compra é fortalecido não apenas face ao acirramento da concorrência, mas também da conscientização quanto ao preço justo dos produtos que lhes são oferecidos e da possibilidade de fazer valer seus direitos. Isso implica

em que os preços exercidos no mercado passam a ser fortemente influenciados não somente pela competição entre as empresas, mas também pelos consumidores. Assim, consultar o consumidor quanto ao preço que ele considera justo altera a lógica até então estabelecida, pela qual as empresas definiam seus preços.

Esse conjunto de mudanças obrigou as empresas a reformularem seus referenciais de gestão e impulsionou o desenvolvimento de um conjunto de novos artefatos gerenciais, como o *activity based costing*, *balanced scorecard*, *target costing*, *teoria das restrições*, *gestão econômica* etc. Isso implica em dizer que a gestão de custos passou a ter como objetivo, entre outras coisas, a identificação e a eliminação das diferentes formas de desperdícios que existiam nas organizações, entre elas atividades desnecessárias.

Um contexto de alta complexidade, decorrente da ruptura de um antigo modelo concorrencial, exigiu das empresas capacidade maior de inovação, habilidade para resolver problemas cada vez mais complexos etc. A capacidade de adaptação passou a ser uma questão de sobrevivência. Disso resulta que as empresas modernas são organizações suficientemente flexíveis, capazes que são de atender as necessidades cada vez mais diversificadas dos consumidores, personalizando produtos conforme desejos dos clientes, sem que isso resulte em maiores custos.

Considerando-se o tempo decorrido desde o início dessa onda de competitividade, as empresas evoluíram para altos padrões tecnológicos e sofisticados modelos de concorrência, de gestão, de qualidade, de custos, de desempenho etc. Como consequência, os produtos tendem a ficar cada vez mais parecidos. Diferentes autores descrevem esse fenômeno:

- Ferraes Neto e Kuehne Junior (2002, p. 44) descrevem que “Pesquisas recentes mostram que os produtos, de modo geral, estão se tornando cada vez mais parecidos na percepção dos clientes.”
- Para Christopher (1997, p. 17), os clientes percebem muito pouco as diferenças técnicas entre os produtos concorrentes. Salienta o autor que o mercado vai se transformando cada vez mais em um mercado de commodities.
- Para Godinho (1998), “A globalização, a mecanização, a disseminação da tecnologia, entre outros fatores, estão fazendo com que os produtos fiquem cada vez mais parecidos tecnicamente entre si.”
- Para Corrêa (2001), “[...] os produtos se tornam mais parecidos, menor nível de diferenciação passa a ser percebido pelo mercado consumidor [...]” Ainda, descreve o autor que “Os produtos tornam-se mais *commoditizados*, [...]”

Para Ferraes Neto e Kuehne Junior (2002, p. 44), “A atualização tecnológica, a aplicação de processos produtivos mais competentes e enxutos e o acesso a fontes de suprimento capazes de garantir matérias-primas de qualidade são realidades que estão permitindo o nivelamento dos fabricantes de um mesmo produto.”

Como resultado, Prahalad e Hamel (1998, p. 297) atestam que as empresas sobreviventes desta onda de competição estão convergindo para padrões formidáveis e muito semelhantes de custos e qualidade.

Nessa perspectiva, os custos em que as empresas incorrem devem corresponder aos atributos incorporados aos produtos, os quais atendem as expectativas dos consumidores.

10 Desenvolvendo produtos de acordo com o valor percebido pelos consumidores

Produto é definido de várias maneiras pelos autores da área de marketing. Para McCarthy e Perreault Jr. (1997, p. 148), “Produto significa a oferta de uma empresa que satisfaz a uma necessidade.”

Note-se que a definição de produto inclui a idéia de serviços também.

Para Kotler (2000, p. 416), Produto “[...] é algo que pode ser oferecido ao mercado para satisfazer uma necessidade ou desejo.” Conforme o autor, ao planejar a oferta de um produto, as empresas precisam pensar em cinco níveis de produtos, cada um agregando mais valor para o cliente:

1. Benefício central – equivale ao benefício fundamental que o consumidor está comprando; por exemplo, o comprador de uma furadeira está comprando furos.
2. Produto básico – compreende a transformação do benefício central em um produto.
3. Produto esperado – envolve um conjunto de atributos e condições que os clientes normalmente esperam quando adquirem o produto.
4. Produto ampliado – inclui serviços e benefícios que excedem a expectativa do cliente.
5. Produto potencial – abrange todos os aumentos e transformações a que o produto deve ser submetido no futuro.

Para Kotler (2000, p. 417), a concorrência de hoje acontece essencialmente no nível do produto ampliado. Para o autor, é no quinto nível que as empresas procuram novas maneiras de satisfazer os clientes e diferenciar sua oferta.

Para isto, investimentos realizados em planejamento, desenvolvimento de novos processos, de novos produtos etc. contribuem para que as empresas concebam produtos capazes de antecipar as expectativas dos clientes (COLAUTO *et al.*, 2004, p. 1).

Assim, no processo de desenvolvimento de novos produtos, as empresas devem considerar que o consumidor irá adquirir não apenas o bem físico, mas também a satisfação de expectativas que são criadas. Nesse sentido, o consumidor não compra um produto por si mesmo, mas pelo valor que reconhece nos atributos agregados nos produtos que eles entendem que serão capazes de satisfazer suas necessidades, situação esta declarada por Morris e Morris (1994, p. 2).

Desse modo, sem conhecer o que o cliente valoriza, é difícil gerar valor para ele. No ambiente competitivo atual, as empresas devem, numa busca constante, conhecer o valor que o cliente atribui a seus produtos.

Nesse caso, cabe às empresas identificar, no atual arranjo de ofertas no mercado, produtos nos quais elas possam incorporar os atributos que os consumidores valorizam. Qualquer atributo além daqueles que os consumidores considerem necessários à sua satisfação, enquadrar-se como custo excedente.

A esse respeito, Porter (1990, p. 129) considera que os consumidores não pagarão por valor que não percebiam. Todavia, nem sempre o valor real proporcionado pelo produto se revela capaz de atender às expectativas que foram criadas. Também diferentes clientes avaliam o mesmo produto de maneiras diferentes. Da mesma forma, as empresas devem considerar que as avaliações de valor dos clientes variam com o passar do tempo.

No entanto, como descrito anteriormente, os produtos estão se tornando parecidos tecnicamente entre si. Então, como definir o preço dos produtos? A esse respeito, Monden (1999, p. 80) considera que, mesmo que não haja diferença visível na qualidade e nas funções dos produtos competidores no mercado, os preços podem ser determinados a partir de ligeiras diferenças a um nível funcional do produto com a inclusão de funções extras, ultrapassando as funções práticas e indo até as funções estéticas como estilo do produto.

Essas diferenças constituem o que se chama criação de valor para o consumidor. Para Morris e Morris (1994, p. 1), as empresas criam valor de muitas maneiras, citando como exemplos: melhor qualidade, serviço mais rápido, garantias mais abrangentes, características e percepções únicas, melhor entrega, encomenda mais fácil e uma localização mais conveniente. Desse modo, atestam os autores, é que o valor é criado por meio dos atributos e

benefícios do produto, concluindo que o preço é uma declaração de valor e não uma declaração de custos.

11 Reflexão sobre o target costing no contexto atual

As empresas no contexto histórico atual desenvolvem novos produtos com a incorporação de atributos que lhes conferem maior valor agregado e que serão desejados pelos consumidores, situação esta que permite gerenciar os custos que sejam adequados para os atributos incorporados aos produtos e valorizados pelos consumidores. Neste contexto, no processo de desenvolvimento de novos produtos, o custo deve ser considerado, novamente, como no “velho ambiente”, um parâmetro ativo, isto é, uma variável independente e não um fator dependente, resultante do preço determinado pelo mercado.

Para isso, ao iniciar-se o processo de projeto de um novo produto, são estabelecidas as especificações que atendam aos futuros consumidores, tanto de baixa renda que valorizam o preço, como aqueles que buscam produtos de alta tecnologia envolvida.

Desse modo, as empresas passaram, neste período, de uma situação em que determinavam os preços de seus produtos para uma situação em que o mercado passou a ditar os preços, encontrando-se agora na condição de definir o preço, capazes que são de introduzir atributos novos em seus produtos. Saíram de uma situação ativa para uma situação passiva quanto ao preço, voltando, agora, novamente, a uma situação ativa.

Assim considerando, a premissa do *target costing*, de que o mercado é o formador de preços, necessita de novas reflexões. Importante salientar que não foi objeto deste trabalho discutir a aplicação do *target costing* para o gerenciamento dos custos.

12 Exemplo ilustrativo

Para ilustrar a proposição central deste trabalho, tomemos como exemplo o produto isqueiro descartável. Em relação ao ciclo de vida, este produto encontra-se no estágio de maturidade, caracterizado por uma acirrada competição.

Considerando-se que todo o setor utiliza tecnologia de base, a chama dos isqueiros atualmente ofertados pelos diferentes fabricantes apaga-se quando o usuário tenta acendê-lo em ambientes abertos, em função do vento ou de correntes de ar.

Pesquisas de mercado indicam que os usuários valorizariam, em produtos desta categoria, um atributo que preservasse a chama naquelas circunstâncias e com isso estariam dispostos a pagar n unidades monetárias adicionais.

Consideremos que uma das firmas concorrentes, fabricante de isqueiros descartáveis, desenvolva um modelo, também descartável, com aquele atributo incorporado. Os custos com pesquisa e desenvolvimento são efetivamente controlados e a empresa, caracterizada como contemporânea, mantém um rígido controle de seus custos de produção.

Nestas condições, dois fatores importantes são convergentes: primeiro, trata-se de um produto que incorpora um atributo desejado pelos consumidores; segundo, a empresa opera com custos competitivos.

Tais fatores permitem à direção da empresa considerar algumas alternativas de decisão quanto ao preço do novo produto, entre elas:

- Praticar o mesmo preço do seu isqueiro tradicional, de modo que o maior volume de vendas proporcione uma margem de lucro adicional, que mais do que compense os investimentos realizados e os novos custos de produção.
- Cobrar um preço Premium pelo prazo que durar a patente, após o qual certamente outros competidores passarão a ofertar o produto com o mesmo atributo. A partir daí, a empresa inovadora passaria a praticar preços baseados em seus custos.

Em qualquer destas hipóteses, é a empresa que determina o preço a cobrar, preço este que pode ser considerado justo e aceitável pelos consumidores.

13 Conclusão

Em todo o mundo, as mudanças no modelo concorrencial, principalmente após os anos 1980 provocaram uma verdadeira revolução na forma como os preços de novos produtos são definidos. Passamos de uma situação em que as empresas calculavam seus custos e definiam os preços dos produtos, para uma situação em que os consumidores passaram a influenciar na definição dos preços e dos custos das empresas. Essa condição colocou as empresas diante da necessidade de uma modernização.

Como consequência, as organizações que optaram pela modernidade e que se prepararam para a competição dentro de um novo padrão de gestão, encontram-se em condições de desenvolver produtos com atributos que despertarão desejos nos consumidores. Além disso, a gestão dos custos permite estabelecer preços justos para os atributos incorporados aos novos produtos, situação esta exposta no exemplo apresentado.

Nessa perspectiva, conclui-se que os custos tornaram-se novamente um parâmetro ativo na formação dos preços, confirmando a proposição central deste trabalho.

Também no contexto da gestão de custos em cadeias de valor, as empresas com maior poder de negociação impõem a seus principais fornecedores a prática do *open book accounting*, em que estes são forçados a revelar seus custos e, conseqüentemente, a partir destes custos, praticar seus preços para aquele fornecedor.

Deduz-se, portanto, mais uma vez, que os custos são a base para a formação de preços.

14 Referências

- AGUIAR, Victor Rafael Laurenciano. *A proposta de um método de determinação de expectativas de novos clientes – o método priex*. 2001. 127 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.
- ANSARI, S. *et al.* *Target costing: the next frontier in strategic cost management*. New York: McGraw-Hill, 1997.
- CAMACHO, R. R. *Custeio Alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos*. 2004. 166 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2004.
- CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. *Metodologia científica*. São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- CHRISTOPHER, Martin. *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos*. São Paulo: Pioneira, 1997.
- CHURCHILL JR., Gilbert A.; PETER, J. Paul. *Marketing. Criando valor para os clientes*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria; ROCHA, Welington. O custeio variável e o custeio-alvo como suporte às decisões de investimentos, no desenvolvimento de novos produtos. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, IV, 2004. São Paulo. *Anais eletrônicos...* São Paulo: USP, 2004.
- CORRÊA, Henrique Luiz. *Soluções de gestão integrada ERP: por que os preços estão caindo?* 2001. Disponível no site <www.salaviva.com.br/livro/ppcp/arquivos/artigos/ERP>. Acesso em 13-01-06.
- FERRAES NETO, Francisco; KUEHNE JUNIOR, Maurício. *Logística empresarial*. Curitiba, FAE Business School. Curitiba, 2002. Disponível no site <www.fae.edu/publicacoes/colecao_gestao.asp>. Acesso em 13-01-06.

- GODINHO, José de Souza. *Pela qualidade total*. Disponível no site: <www.an.uol.com.br/1998/dez/07/0opi.htm>. Acesso em 13-01-06.
- HAMMER, Michael; CHAMPY, James. *Reengenharia*. Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- HANSEN, J. E. *Aplicação do Custeio Alvo em cursos de pós-graduação lato sensu: Um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos*. 2002. 211p. Dissertação. (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2002.
- HORNGREN, Charles T.; SUNDEN, Gary L.; STRATTON, William O. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2004.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. A gestão estratégica de custos e a sua interface com a contabilidade gerencial e a teoria da contabilidade: uma análise sucinta. Conferência realizada no IV Congresso Internacional de Custos. In: Congresso Internacional de Custos, IV, 1995. Campinas – SP. *Anais Eletrônicos...* Campinas-SP. Unicamp, 1995.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A estratégia em ação*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KOTLER, Philip. *Administração de marketing*. São Paulo: Prentice Hall, 2000.
- KOTLER, Philip. *Administração de marketing: análise, planejamento implementação e controle*. São Paulo: Atlas, 1998.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1994.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1996.
- MCCARTHY, E. Jerome; PERREAULT JR. William D. *Marketing essencial: uma abordagem gerencial e global*. São Paulo: Atlas, 1997.
- MONDEN, Yasuhiro. *Sistemas de redução de custos. Custo-alvo e custo kaizen*. Porto Alegre: Bookman, 1999.
- MORRIS, Michael H.; MORRIS, Gene. *Política de preços em um mercado competitivo e inflacionado*. São Paulo: Makron, 1994.
- PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- PORTER, Michael E.. *Vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1990.
- PRAHALAD, C. K.; HAMEL, Gary. A competência essencial da corporação. In: PORTER, Michael E.; MONTGOMERY, Cynthia (Organizadores). *Estratégia: a busca da vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- PRAHALAD, C. K.; RAMASWAMY, Venkatram. Como incorporar as competências do cliente. *HSM Management*, São Paulo, n. 20, p. 42-52, mai/jun. 2000.