

CUSTEIO ALVO: PRINCÍPIOS E REQUISITOS

Jens Erik Hansen

Welington Rocha

Resumo:

O presente artigo tem como objetivo apresentar o Custeio Alvo dentro de uma abordagem diferente no que tange aos princípios e requisitos necessários à sua aplicação. Os Princípios são apresentados como a base ou verdade não questionada sem os quais o Custeio Alvo não existe. Já os requisitos são mostrados como uma condição necessária mas não indispensável para o processo do Custeio Alvo. Não ocorrendo um ou alguns dos requisitos relacionados neste trabalho, a aplicação do Custeio Alvo, embora possível, pode não ser totalmente eficaz. Para proceder aos objetivos desse trabalho são também expostos o Panorama histórico, as definições, os objetivos e o processo do Custeio Alvo.

Palavras-chave:

Área temática: *Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos*

CUSTEIO ALVO: PRINCÍPIOS E REQUISITOS

Resumo

Jens Erik Hansen

Centro Universitário do Leste de Minas Gerais

jenserik@uol.com.br

Wellington Rocha

Universidade de São Paulo

O presente artigo tem como objetivo apresentar o Custeio Alvo dentro de uma abordagem diferente no que tange aos princípios e requisitos necessários à sua aplicação. Os Princípios são apresentados como a base ou verdade não questionada sem os quais o Custeio Alvo não existe. Já os requisitos são mostrados como uma condição necessária mas não indispensável para o processo do Custeio Alvo. Não ocorrendo um ou alguns dos requisitos relacionados neste trabalho, a aplicação do Custeio Alvo, embora possível, pode não ser totalmente eficaz. Para proceder aos objetivos desse trabalho são também expostos o Panorama histórico, as definições, os objetivos e o processo do Custeio Alvo.

Área Temática: Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos

CUSTEIO ALVO: PRINCÍPIOS E REQUISITOS

1 – Aspectos Introdutórios

O vertiginoso crescimento da concorrência internacional e mesmo nacional, os constantes avanços tecnológicos e as incessantes pressões externas sobre as empresas têm caracterizado as mudanças ocorridas no ambiente empresarial, a partir da década de 1990. Para sobreviver nesse cenário, as companhias trabalham com margens cada vez mais reduzidas, tornando-se indispensável para o sucesso das organizações estabelecer de forma adequada o preço de venda, bem como administrar de forma competente os custos dos produtos e otimizar a relação preço/custo/volume.

Na ótica da contabilidade tradicional, o custo costuma ser conhecido antes da determinação do preço de venda de um produto, utilizando-se a fórmula 'custo do produto mais margem desejada é igual ao preço de venda'. No entanto, as empresas estão tendo que alterar essa metodologia de administrar a relação preço-custo. Não mais se pode formar preços com base apenas em custos, e sim o custo é que deve ser definido em função do preço médio de venda dado pelo mercado. O preço de venda deve ser determinado com base em uma nova metodologia que inclua simultânea e coordenadamente o conhecimento de várias ciências, tais como, Economia, Administração, Contabilidade, *Marketing*, Engenharia da Produção, dentre outras, de forma a auxiliar e guiar o gestor de preços na escolha da melhor alternativa de preços para a entidade.

Pode-se perceber que o preço de venda está recebendo muito mais influências do mercado que de fatores internos da própria empresa, tanto que Rocha (1999, p. 83) declara que (...) “as empresas estão tendo que alterar a metodologia de administrar a relação preço-custo. Não mais 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”. Com o aumento da competitividade no ambiente empresarial, os preços passaram a representar o que o mercado deseja pagar pelo produto ou serviço. Assim, para se manter competitiva no mercado, a empresa necessita de um percentual mínimo de Margem. Com isso, chega-se à condição de que o custo deve ser limitado por este preço, subtraído da margem objetivada pela organização. O cálculo deste custo representa o caminho inverso do tradicionalmente adotado pelas empresas (preço como função do custo). Este custo pode ser chamado de custo alvo, custo meta, custo admissível, custo permitido, ou em inglês *target cost*. O processo que leva ao alcance do custo alvo é denominado de Custeio Alvo ou ainda em inglês *target costing*.

Nessa pesquisa, o termo contabilidade tradicional será utilizado para caracterizar aqueles sistemas de contabilidade não adaptados para suprir informações adequadas às atuais exigências do ambiente empresarial. Tais sistemas foram formulados para uma época que não existe mais. Nessa linha de pensamento, Johnson & Kaplan (1996, p. 1-9) afirmam que o ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas corporativos de Contabilidade Gerencial. Eles consideram que, com a tremenda competição global e o rápido progresso na tecnologia de processos e produtos, o sistema de Contabilidade

Gerencial de uma organização precisa fornecer informações oportunas e precisas para facilitar os esforços de controle de custos, para medir e melhorar a produtividade e para proporcionar a descoberta de melhores processos de produção.

Sintetizando, pode-se afirmar que as críticas à contabilidade tradicional se resumem ao fato de que, apesar das mudanças significativas nas condições operacionais das empresas, vários sistemas de contabilidade gerencial continuam a utilizar práticas que eram úteis em um ambiente totalmente diferente do atual. Conseqüentemente, não estão contribuindo com os gestores para tomada de decisão.

2 – Panorama histórico do Custeio Alvo

Para realçar e mostrar a importância do Custeio Alvo ou *target costing* no contexto da Gestão Estratégica de Custos e da gestão empresarial, pode-se recorrer a um artigo publicado em 1995 na revista *Management Accounting* por Ferrara (1995, p. 30-36) que descreve e divide a gestão de Custos em quatro paradigmas. O primeiro paradigma perdurou da virada do século XIX para o século XX até a década de 1940, distinguindo-se pelos rateios dos custos indiretos baseados em volumes. O segundo paradigma estendeu-se da década de 1940 até a década de 1980, caracterizando-se pela separação dos custos em fixos e variáveis através da análise do custo-volume-lucro e do custeio direto. O terceiro paradigma apareceu no final da década de 1980 e caracterizou-se como a era do Custeio Baseado em Atividades (ABC). O quarto e último paradigma citado por Ferrara surgiu com o início da década de 1990, como a era do *target costing*, que calcula o custo a partir de informações do mercado, em oposição aos custos de engenharia.

Mas de onde surgiu o *target costing* ou, em português, Custeio Alvo? Para Ansari et. al. (1997a, p. 2), o *target costing* foi criado pelas indústrias japonesas nos anos de 1960, em busca de mais qualidade, utilizando uma idéia americana chamada de engenharia de valor. A engenharia de valor foi transformada pelos japoneses em um dinâmico sistema de gestão de custos e planejamento de lucro. A engenharia de valor foi criada durante a 2ª Guerra Mundial na empresa americana *General Electric*. A ação dessa técnica consistia na pesquisa de novos materiais, com custos mais baixos e grandes disponibilidades, que pudessem substituir outros mais raros e de custo mais elevado durante os anos da guerra. Essa técnica era utilizada na fase de projeto, visando também redução de componentes dos produtos, sem perder as características e funcionalidade dos mesmos, com o objetivo de produzir ao menor custo possível. Com o fim da guerra, os materiais tornaram-se novamente acessíveis e os projetos implementados anteriormente foram reexaminados com o intuito de reversão às especificações originais. Percebeu-se, porém, que as alterações produziram economia sem prejudicar o nível de satisfação dos consumidores, tendo em alguns casos até melhorado.

A indústria americana não desenvolveu o potencial da engenharia de valor como uma ferramenta sistemática de gestão de custos e gerenciamento de lucros, sendo a mesma pouco utilizada após o final da 2ª Guerra Mundial. Scarpin (2000, p. 49) conta que os japoneses, em resposta às difíceis condições de mercado, após a 2ª Guerra Mundial, criaram o *target costing*. As indústrias nipônicas acreditavam que uma análise multifuncional nos moldes das análises utilizadas pelas companhias

ocidentais para manufatura pudesse ser a solução. Eles acreditavam que havia grandes vantagens em se combinar os empregados de planejamento, *marketing*, engenharia, finanças, compras e produção em equipes integradas. Estas equipes multifuncionais transformaram a engenharia de valor no *target costing*, um sistema dinâmico de gestão de custos e planejamento de lucros que revolucionou as indústrias japonesas nos anos de 1960 e 1970. O êxito do *target costing* aconteceu, principalmente, porque com sua aplicação ocorre a supressão da necessidade de ir e vir entre os preços de custo mais margens prováveis, eliminando as reações do consumidor e os custos de modificações do projeto. Ao contrário, o preço-alvo, inicialmente, determina as características do produto e o preço com base, nas preferências dos consumidores e nas respostas dos concorrentes. O preço alvo serve, então, como meta e motiva o gestor a atingir o custo máximo admissível para obter a margem operacional desejada.

Souza (2001, p. 66) que denomina o Custeio Alvo de Custeio Meta afirma que o mesmo surgiu como um elemento integrante da gestão estratégica empresarial, visando adaptar-se aos seguintes elementos representativos da nova realidade:

- maior variabilidade e personificação do *mix* de produtos;
- produção de baixos volumes de variados produtos, em vez de produção em massa de um reduzido *mix* de produtos;
- redução do ciclo de vida dos produtos;
- adoção de novas tecnologias de produção;
- aumento do grau de acirramento da concorrência e da exigência de cliente;
- necessidade de competitividade global.

Verificou-se, em função de tais elementos, que a ênfase da gestão de custos migrou do processo de produção para as atividades de planejamento e desenho, ou seja, pesquisa e desenvolvimento dos produtos

Apesar do sucesso da implantação do Custeio Alvo nas empresas japonesas, sua adoção por empresas do ocidente não foi imediata. Ansari et al. (1997a, p. 2), a este respeito, afirma que:

O Custeio Alvo passou a ser utilizado pelas empresas americanas somente a partir do final dos anos de 1980, sendo a perda de mercado para as empresas japonesas a maior motivadora de sua implantação. A demora na adoção do Custeio Alvo teve diversas razões, entre elas, que alguns gerentes americanos falharam na apreciação de sua importância estratégica. Outro erro cometido foi desconsiderá-lo por julgar sua metodologia muito simples e que vários gerentes usaram alguns elementos do Custeio Alvo, mas equivocadamente consideravam que estavam adotando o processo inteiro.

Para Scarpin (2000, p. 50) três têm sido as razões apontadas para a demora na expansão do Custeio Alvo no ocidente:

1. A popularidade do sistema de manufatura japonês just-in-time dominou a atenção da indústria nas décadas de 1970 e 1980, deixando para trás o Custeio Alvo.
2. Muitas companhias japonesas nas décadas de 1970 e 1980 e ainda nos dias de hoje estão refinando seus sistemas de Custeio Alvo, o que fez com que ele não fosse muito difundido.

3. Custeio Alvo se baseia pesadamente em atividades de desenvolvimento de novos produtos, o que normalmente é tratado com grande segredo pelas empresas japonesas.

Hoje na Europa, principalmente na Alemanha, há um grande interesse pelo tema. Entretanto, no Brasil isto ainda não acontece. Scarpin (2000, p. 52) afirma que:

No Brasil, o estudo do target costing é quase nulo. Há apenas livros traduzidos de autores japoneses, mais precisamente de Sakurai e Mondem. Existem alguns livros que versam sobre o target costing, porém de maneira muito superficial, como o livro de Contabilidade de Custos de Eliseu Martins (Editora Atlas). O pesquisador brasileiro que mais tem estudado o tema é o professor Welington Rocha, com alguns artigos publicados.

Outra contribuição importante foi a dissertação de mestrado do próprio Jorge Eduardo Scarpin, intitulada '*Target costing* e sua utilização como mecanismo de formação de preços para novos produtos'. Scarpin também publicou artigos sobre *target costing* como, '*Target costing: abordagem conceitual e histórica*' e '*Utilização do target costing e da engenharia de valor como instrumento de gerenciamento de custos*'.

3 – Definições e caracterizações técnicas

Conhecido o contexto histórico em que surgiu o Custeio Alvo, sua evolução e disseminação do Japão para o Ocidente, deve-se identificar sua definição. Serão, então, apresentadas a seguir algumas definições de Custeio Alvo oferecidas pelos principais autores da literatura a respeito do tema. Após a apresentação dessas definições será proposta a definição do autor deste trabalho.

A primeira definição é Ansari et al (1997b, p. 11):

(...) é um sistema de planejamento de lucro e gerenciamento de custo que é guiado pelo preço, focalizado no cliente, centrado no projeto e que envolve diversas áreas da empresa. Target costing 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.ⁱ

Essa definição é abrangente e quase completa. Contempla o envolvimento de diversas áreas da empresa desde a fase inicial do projeto do produto, com foco no cliente, com envolvimento da cadeia de valor e considera o ciclo de vida do produto. A definição só não é completa por desconsiderar a possibilidade de aplicação do Custeio Alvo em produtos reprojitados.

Já Scarpin (2000, p. 55), afirma que:

O target costing pode ser definido como sendo um modelo de gerenciamento de lucros e custos, desenvolvido principalmente para novos produtos (ou produtos que terão seu projeto alterado) visando trazê-los para uma situação de mercado, ou seja, o produto passa a ter um preço de mercado competitivo, proporcionando um retorno do investimento durante todo o seu ciclo de vida a um custo aceitável (custo alvo), determinado pelo seu preço de venda.

A definição acima, de Scarpin, se comparada à de Ansari, peca ao não mencionar o envolvimento de toda estrutura da empresa no projeto do produto. O foco no cliente é apenas implícito, não é citado diretamente. Não fala da necessidade do envolvimento da cadeia de valor.

Para Sakurai (1997, p. 52):

(...) é um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência... com produtos projetados e reprojetados com mais frequência, os esforços para redução de custos acabam se concentrando no processo de projeto.

Falta nessa definição mostrar o mercado como guia do processo. Sakurai também não contemplou o envolvimento da cadeia de valor e dos diversos setores da empresa no processo do Custeio Alvo, apesar disto ser mencionado por diversas vezes em sua obra, como pontos fortes da aplicação do Custeio Alvo nas empresas japonesas. Devem ser enfatizados como pontos fortes da definição a menção da utilização do *target costing* em produtos reprojetados e também por considerar o Custeio Alvo, não apenas como novo método de cálculo de preços e custos, mas como um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos.

A partir das definições acima e dos comentários inseridos chega-se à seguinte definição:

O Custeio Alvo é um processo de planejamento de resultados, com base no gerenciamento de custos e preços, que se fundamenta em preços de venda estabelecidos pelo mercado e nas margens objetivadas pela empresa. Nesse processo, os custos são definidos na fase de projeto de novos produtos (ou de produtos reprojetados), visando à satisfação dos clientes e otimizando o custo de propriedade do consumidor, abrangendo toda a estrutura organizacional da empresa e todo o ciclo de vida do produto, envolvendo um segmento relevante da cadeia de valor.

Os objetivos do Custeio Alvo podem se resumir em:

- Alcançar o lucro alvo, tornando a obtenção do custo alvo uma atividade de administração do lucro por toda a empresa.
- Mudança na visão da formação do preço de venda, onde o custo não é o fator que determina o preço e sim o preço é que determina o custo.
- Promover uma completa integração entre todos os setores da empresa, objetivando o envolvimento de todos em perfeita sintonia para o funcionamento correto do Custeio Alvo a fim de que os esforços para gestão de custos consigam ser plenamente atingidos.
- Fazer análise de custos considerando todo ciclo de vida produto, visando otimizar o custo de propriedade do consumidor (*Total Cost of Ownership* – TCO).
- Otimização do custo total do produto sem fazê-lo perder, contudo, seu padrão de qualidade.

A escola americana de contabilidade apresenta o Custeio Alvo como uma simples técnica de cálculo de custos, tendo como seu mais importante defensor Robin Cooper, de Havard. Já a escola japonesa considera o Custeio Alvo como parte do

Sistema de Gestão Estratégica de Custos. As diferenças se referem basicamente ao enfoque na filosofia existentes entre empresas americanas e japonesas.

A escola européia, principalmente a alemã, tem uma visão que se aproxima da japonesa, e os principais autores alemães consideram o Custeio Alvo como um instrumento da Contabilidade Estratégica. Para Rocha (1999), a Contabilidade Estratégica é um modelo que vai além do intuito dos tradicionais sistemas contábeis e de informações gerenciais, pois, contempla as entidades e variáveis relevantes do ambiente próximo das empresas ou das instituições. A Contabilidade Estratégica dá suporte à Gestão Estratégica, parte da gestão global da empresa, que se preocupa em acompanhar as ações das entidades de seu ambiente próximo, como concorrentes, fornecedores, clientes e consumidores, visando desenvolver e implementar estratégias que lhes possibilitem vantagens em relação aos concorrentes. Em outras palavras, existe Contabilidade Estratégica quando há integração entre a mesma e o processo de gestão da empresa como um todo. A Contabilidade nesta função é fundamental para a sobrevivência das empresas no ambiente empresarial progressivamente mais competitivo.

Para demonstrar a identidade entre os conceitos das escolas alemã e japonesa, recorre-se aos autores alemães Ewert & Ernst (1999, p. 3), que afirmam que:

(...) podemos resumir as três características distintas do target costing como orientação para o mercado, coordenação de esforços por toda a empresa para a obtenção do target cost e gerência de custo por um longo período (longo prazo).

Nota-se que na escola alemã, assim como na japonesa, há uma preocupação com as ações das entidades em relação ao mercado e ao ambiente próximo, sendo o custo alvo não só uma forma de cálculo de custos, mas sim um instrumental para gerenciar custos e lucros a longo prazo. Para enfatizar esta afirmação pode-se recorrer a Scarpin (2000, p.58) que declara que a escola alemã não considera o Custeio Alvo apenas como uma ferramenta de obtenção do custo alvo do produto, e mesmo a escola americana já adota grande parte das definições da escola japonesa, principalmente o grupo de estudos patrocinados pelo *Consortium for Advanced Manufacturing International* - CAM-I.

Custeio Alvo e custo alvo são sinônimos? Com certeza a resposta é não. Pode-se fundamentar a questão recorrendo-se à diferença entre custeio direto e custo direto. O custeio direto é o método de custeamento, enquanto que o custo direto é um dos componentes do custeio direto. Da mesma forma, o Custeio Alvo é o processo e o custo alvo é um dos componentes e objetivo principal do Custeio Alvo (os outros são preço de venda e margem).

Ainda, de acordo com Scarpin (2000, p. 59):

No Brasil há uma controvérsia em relação à tradução para o termo target costing e conseqüentemente para o termo target cost também. Há uma corrente que afirma que a melhor tradução é Custeio Alvo e custo alvo respectivamente, e outra que diz que a melhor tradução é custeio meta e custo meta. As duas traduções têm suas virtudes, visto que Custeio Alvo é a tradução literal de target costing e custeio meta por dizer que a empresa utiliza o target costing para a obtenção de uma meta pré-definida.

O conceito de custo alvo não é único entre os pesquisadores. Uma corrente considera o custo alvo como sinônimo de custo máximo admissível. Uma outra linha de pensamento considera o custo alvo como a diferença entre o custo máximo admissível e o custo estimado. Entre os defensores dessa linha de pensamento destaca-se Rocha (1999, p. 126), que define:

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.

A discussão não é apenas de nomenclatura, já que uma corrente considera o custo alvo como o custo máximo permitido ou admissível, e a outra linha que o custo alvo é a diferença ou *gap* entre custo estimado e custo máximo permitido. Considerando esta última corrente de pensamento, o produto apenas entraria em processo de produção quando o custo alvo fosse igual a zero. Para a outra corrente, o produto entrará no processo de produção quando o custo estimado for igual ou menor que custo máximo admissível.

Para efeito dessa pesquisa o termo custo alvo será utilizado para representar a diferença entre o custo máximo admissível e o custo estimado. A utilização desse nome foi adotada por que essa diferença é móvel, assim como um alvo. A diferença é considerada móvel porque a mesma vai se modificando à medida em que são feitas alterações no custo estimado. Tanto é verdade, que Sakurai chama a diferença entre o custo máximo admissível e o estimado de *drifting cost*, cuja melhor tradução neste contexto é custo flutuante.

Para referência ao custo máximo admissível será utilizado o termo custo meta. O nome foi adotado porque meta tem o significado de ponto limite, assim como o custo máximo admissível é o valor limite ou o custo máximo permitido pelo mercado.

Definido o Custeio Alvo, pode-se então enumerar as principais características desse processo de gerenciamento de planejamento de resultados.

A primeira característica do Custeio Alvo é que os custos que antes eram determinados dentro da empresa passaram para custos permitidos pelo mercado. O método utilizado para se obter o custo permissível – o mais alto valor admissível para o custo do produto – passou a ser o preço de venda estabelecido com base mercado para um produto particular, menos a rentabilidade mínima desejada. Por isso, para que o produto seja bem sucedido, há necessidade de que a empresa empreenda esforços para trazer o custo ao nível dos custos permissíveis. O objetivo perseguido é determinar se ainda é possível produzir mais barato, mais rápido, com melhor margem e com maior qualidade do que a concorrência. Se não for possível atingir o custo máximo permitido pelo mercado, o produto não deve ser produzido.

A segunda característica do Custeio Alvo pressupõe que a busca do custo alvo deve abranger toda a equipe envolvida no projeto do produto. Os esforços necessários para se atingir o custo máximo permitido pelo mercado devem incluir a articulação de toda a equipe envolvida no desenvolvimento do produto.

A terceira característica considera o Custeio Alvo como um sistema de planejamento de lucros e gestão de custos a longo prazo. Um projeto concebido com enfoque no Custeio Alvo trabalha com gerenciamento de custos ainda na fase de projeto do produto. É na fase de projeto do produto que estão as circunstâncias favoráveis para modificar o custo de um novo produto, o que não ocorre após o produto entrar em sua fase de produção.

4 – Princípios e requisitos do Custeio Alvo

Após a apresentação dos conceitos, objetivos e características do Custeio Alvo, torna-se necessário conhecer seus princípios e requisitos.

4.1 – Princípios do Custeio Alvo

A partir das definições de Custeio Alvo e de pesquisas em Ansari (1997b, p. 10-19), Scarpin (2000, p. 63-73) e em Rocha & Martins (1999, p. 83-94), são estabelecidos os princípios básicos do Custeio Alvo, sendo eles: o lucro é a garantia de sobrevivência da empresa; o custo é guiado pelo preço; deve haver enfoque no consumidor; o custo é definido, preponderantemente, antes do início da produção.

1. O lucro é garantia de sobrevivência da empresa.

A continuidade de qualquer empreendimento ou organização só será alcançada se a estratégia da mesma for determinada em termos de lucro. Mesmo com objetivo de captar uma fatia maior de mercado, a estratégia de trabalhar sem lucro, só pode ser adotada por curto prazo. A longo prazo, o lucro é necessário para garantir a sobrevivência da empresa. O Custeio Alvo assume esse princípio, já que seu objetivo é alcançar a margem fixada de acordo com a estratégia esboçada.

2. O Custo é guiado pelo preço.

Princípio considerado fundamental, sem o qual o Custeio Alvo não existe. Significa que não são os custos que determinarão o preço de venda, conforme *cost plus pricing* ou preço com base no custo, mas que a partir do preço de venda é que são estabelecidos os custos a serem incorridos. O preço é estabelecido a partir de informações extraídas do mercado e a margem é determinada pelo planejamento operacional, metas e objetivos da empresa.

3. Deve haver enfoque no consumidor.

Significa que a voz do consumidor move todo o processo. Os desejos dos consumidores em termos de qualidade, custos e tempo são simultaneamente incorporados nas decisões de produto e processos, guiando a análise de custos. O custo alvo deve ser atingido sem sacrificar o desejo do consumidor, sem diminuir a qualidade do produto. O foco no consumidor deve orientar toda atividade de desenvolvimento do produto. As características e funções de um produto só serão melhoradas ou modificadas : (1) se estão de acordo com as expectativas dos consumidores; (2) se os consumidores estão dispostos a pagar por elas e (3) se adicionam aumento no *market share* ou no volume de vendas da empresa. Assim, o Custeio Alvo para ser efetivo requer que a voz do consumidor seja ouvida por todo ciclo de desenvolvimento do produto. Utilizando-

se como exemplo uma nova tecnologia, esta somente será introduzida por necessidade e desejo dos consumidores, e não porque os engenheiros acreditam que isto vai trazer melhoria no produto.

4. O custo é definido, preponderantemente, antes do início da produção.
O Custeio Alvo assume esse princípio considerando que reduções significativas de custos somente são obtidas na fase de projeto do produto. Entende-se que os custos a serem incorridos já estão comprometidos antes de começar a produção da primeira unidade de um novo produto e que todas as características dos produtos são determinadas na fase de projeto, assim como o processo a ser adotado para a sua produção. Após o início da produção, as ações voltadas para diminuir os custos são bem vindas, porém, o resultado obtido é pouco significativo em comparação com as ações realizadas na fase do projeto. Esta ênfase na fase de projeto do produto decorreu do reconhecimento de que, substancialmente, o custo do produto é determinado quando do seu desenvolvimento. Portanto, durante a fase de fabricação melhorias são possíveis e devem ser buscadas, porém, sem efeito de grande magnitude. Cooper & Chewⁱⁱ (1996, p. 89) afirmam que “de 70% a 80% do custo de um produto são efetivamente imutáveis depois de deixar as mãos dos projetistas. Como as tecnologias de produtos e de processos têm se tornado cada vez mais integradas, o custo do produto tem se tornado cada vez mais relacionado ao seu projeto.” Esses números não são exatos, uma vez que o mesmo Cooper, em livro escrito com Slagmulder (1997, P. 72) diz que “Algumas autoridades estimam que cerca de 90% a 95% do custo de um produto são determinados no seu projeto; ou seja, eles não podem ser evitados sem que se redesenhe o produto.”ⁱⁱⁱ E os pesquisadores poloneses Martyniuk & Zablocka (1998, p. 1) afirmam que “de acordo com pesquisas, a maior parte dos custos (até 70% dos custos próprios) mostram-se no processo de projeto do produto, que significa o estabelecimento e a preparação do estágio de produção.” Apesar de ilustrativos, os números mostram a relevância dos custos na fase do projeto. Em função dessa relevância, é importante adotar programas concretos de gerenciamento de custos desde a fase inicial do projeto do ciclo de vida do produto. Este requisito do Custeio Alvo impõe um novo desafio aos engenheiros, obrigando-os a olhar não só para os impactos tecnológicos, mas também para impactos relacionados aos custos dos produtos. Todas as decisões de engenharia são filtradas através do impacto de valor sobre a ótica do consumidor, antes de serem incorporadas ao projeto.

4.2 – Requisitos do Custeio Alvo

Requisito é a condição necessária para a obtenção de certo objetivo ou para atingir determinado fim. Para adequação, aplicação e sucesso do Custeio Alvo é necessário o atendimento de alguns requisitos. Deve-se estabelecer o seguinte conjunto de requisitos como condição indispensável para o sucesso de um processo de Custeio Alvo em uma empresa:

1. O preço deve ser fortemente influenciado pela competição.
O Custeio Alvo surgiu em um ambiente empresarial altamente competitivo. Nesse ambiente, os preços são cada vez mais determinados em função da concorrência, sendo o limite máximo dos custos determinados por influência direta do mercado. Por esse requisito assume-se que o Custeio Alvo será mais

útil quando adotado por empresas que atuam em ambientes de alta competitividade. Isto não significa que ele não possa ser adotado por empresa que atue em mercado caracterizado como monopólio ou com poucas empresas atuando. Nesse caso, a empresa poderá adotar o Custeio Alvo, considerando o preço em função da demanda que a mesma deseja atingir no mercado.

2. O ciclo de vida dos produtos deve ser curto.

A diversificação de gosto dos consumidores e o aumento da concorrência originaram produtos com menores ciclos de vida. Isso significa que houve um aumento percentual do período de projeto do produto em relação ao ciclo de vida total do mesmo. Produtos com ciclos de vida mais curtos levam as empresas a projetar novos produtos com mais frequência. O Custeio Alvo baseia-se inteiramente nesse requisito, já que por essa metodologia, o processo de gerenciamento da margem, preços e custos é aplicado na fase de projeto dos produtos.

3. As pessoas da empresa devem estar comprometidas com o processo do Custeio Alvo.

De acordo com Rocha & Martins (1999, p. 85), “O custeio-alvo é mais do que uma metodologia de redução de custos: é uma mentalidade que deve ser adotada pela empresa como um todo. O processo em questão envolve as principais áreas da empresa”. Já Sakurai (1997, p. 57) afirma que “o custo-meta depende de colaboração entre departamentos, e reforça essa colaboração”. Portanto, o sucesso do Custeio Alvo depende do envolvimento dos vários setores da empresa. Esse envolvimento atinge toda a empresa, desde o *marketing* à engenharia, o departamento de produção e o de compras e suprimentos, a controladoria e até mesmo de agentes de fora da empresa como fornecedores, distribuidores e assistência técnica especializada. Deve-se ressaltar que a área de controladoria deve atuar como coordenadora do processo do Custeio Alvo.

4. O Custeio Alvo deve contemplar todo ciclo de vida do produto.

O objetivo desse requisito é otimizar o custo do produtor, em todos os estágios do produto, dos gastos com pesquisa e desenvolvimento até a assistência técnica ao consumidor final. Para Ansari (1997b, p. 15) esse requisito pressupõe que:

Do ponto de vista do produtor, a orientação para o custo do ciclo de vida enfoca uma otimização do custo de desenvolvimento, produção, marketing, distribuição, suporte e assistência técnica do produto^{iv}.

Contemplar o custo do ciclo de vida do produto significa que a empresa vai gerenciar o produto com uma visão abrangente. Essa visão adota uma filosofia que considera o custo do produto em todas as fases do mesmo, desde o projeto, passando pela introdução no mercado, maturidade, declínio, até o fim da vida do produto.

5. O Custeio Alvo deve contemplar o custo total de uso e propriedade para o consumidor.

Sakurai (1997, p. 159) assegura que, tradicionalmente, os fabricantes se preocupam com os custos de fabricação que ocorrem até o momento em que o produto é transferido ao usuário. Não demonstram muito interesse com custos

incorridos pelo consumidor depois que o produto ou o equipamento lhes foi transferido. No entanto, a intensa concorrência do mercado atual, aliada ao avanço da tecnologia, impõe às organizações uma responsabilidade que não termina com a fabricação de um produto que obedece à determinadas características e especificações. Para ser competitivo no mercado atual, o fabricante deve projetar um produto que desde o início tenha qualidade, confiabilidade e assistência para poder otimizar o desempenho e a lucratividade do usuário. Como o Custeio Alvo é adotado eminentemente em mercados altamente competitivos, a empresa deve projetar seus produtos visando à otimização TCO, buscando ser competitiva tanto no preço de venda do produto, quanto nos custos próprios do usuário, como operação, manutenção e descarte do produto. O custo de propriedade mencionado acima é, segundo Rocha & Martins (1999, p. 87), aquele que envolve tanto o valor pago pelo consumidor para a aquisição de certo bem, quanto os demais valores desembolsados na sua manutenção, uso e descarte.

6. O Custeio Alvo deve contemplar um segmento relevante da cadeia de valor na qual a empresa opera.

Para Shank & Govindarajan (1997, p. 14) “a cadeia de valor de qualquer empresa em qualquer setor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto final entregue na mão do consumidor”. Esse enfoque é externo à empresa, considerando cada empresa no contexto da cadeia global de atividades geradoras de valor, da qual ela é apenas uma parte, desde os componentes de matérias-primas básicas até os consumidores finais. Todos os membros da cadeia de valor, tais como fornecedores, vendedores, distribuidores e provedores de serviços devem ser envolvidos no processo de Custeio Alvo. A aplicação do Custeio Alvo presume a difusão de um esforço de redução de custos através da cadeia como um todo, desenvolvendo um relacionamento de parcerias com todos os membros. Redução total de custos só ocorre quando se envolve toda cadeia de valor. Não se transfere redução de custos para os outros membros da cadeia de valor. O Custeio Alvo pressupõe a manutenção da viabilidade destas empresas, preservando suas margens. Os membros da cadeia de valor devem ser envolvidos em cada um dos quatro estágios do ciclo de desenvolvimento do produto. O envolvimento dos membros da cadeia de valor no Custeio Alvo provê muitos benefícios para todas as partes envolvidas, os produtos são mais duráveis e confiáveis, os desejos e necessidades dos consumidores são melhor e mais facilmente atingidos e todos acabam utilizando um processo de produção mais eficiente e eficaz

Requisito é uma condição necessária mas não indispensável para o processo do Custeio Alvo. Não ocorrendo um ou alguns dos requisitos relacionados nesse tópico, a aplicação do Custeio Alvo, embora possível, pode não ser totalmente eficaz. Significa, nesse caso, que não serão extraídos todos os benefícios do Custeio Alvo.

Os princípios e requisitos abordados anteriormente diferenciam o Custeio Alvo da abordagem em que o preço de venda é calculado através da adição de custos mais margem objetivada. Essa abordagem é utilizada por muitas empresas para planejamento de lucros, e será chamada, para efeito desse trabalho, de abordagem tradicional. Essa abordagem estima inicialmente os custos de produção, para então

adicionar uma margem para estabelecer o preço do produto a ser comercializado. Se o mercado não pagar o preço estabelecido pela empresa, ela tenta reduzir custos para chegar ao preço que o mercado aceita pagar. O Custeio Alvo parte do preço de mercado, menos margem objetivada para estabelecer o custo permitido para o produto. O projeto de produtos e de processos é utilizado antes de iniciar a produção para reduzir o custo do produto ao nível permitido pelo mercado.

São muitas as diferenças conceituais entre a abordagem tradicional de custos e o Custeio Alvo. O quadro 01, adaptado de Scarpin (2000, p. 73), apresenta um estudo que enfoca essas diferenças:

Quadro 01 – Comparativo entre Custeio Alvo e a abordagem tradicional de custos.

Custeio Alvo	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 planejada para depois estabelecer um custo permissível (ou custo alvo).	Estima um custo de produção, depois acrescenta uma margem desejada para então se obter o preço de venda.
Planejamento de custos é guiado pelo mercado competitivo.	As considerações de mercado não são atendidas no planejamento de custos.
Reduções de custos são feitas antes que os custos cheguem no 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 reduções de custos	Perdas e ineficiências são o foco da redução de custos
Reduções de custos são guiadas pelos desejos e anseios do consumidor	Redução de custos não são dirigidas aos consumidores.
Custos são gerenciados por equipes multifuncionais de toda a empresa	Os custos são monitorados apenas pelos contadores (às vezes por engenheiros)
Fornecedores são envolvidos no conceito e no projeto	Os fornecedores são envolvidos apenas na fase de produção (depois do projeto pronto).
Otimiza o custo de propriedade para o consumidor (<i>Total cost of ownership – TCO</i>)	Minimiza apenas o preço pago pelo cliente.
Envolve um segmento relevante da cadeia de valor no planejamento de custos	Pouco ou nenhum envolvimento da cadeia de valor no planejamento de custos

5 – Considerações Finais

Tomando-se por base os pressupostos conceituais apresentados neste trabalho pode-se concluir que a filosofia e a metodologia do Custeio Alvo podem ser encarados como a formalização de coisas óbvias, mas nem por isso usuais. Qualquer pessoa, em sã consciência, concordaria com os princípios e requisitos necessários à aplicação do Custeio Alvo. Mas mesmo assim, um número relevante de empresas ainda utiliza a abordagem tradicional para tomada de decisão relacionada a precificação, onde preço é igual a custos mais margem almejada. Para

complicar ainda mais, isso acontece no competitivo mundo empresarial do início do século 21, onde as organizações precisam combinar as dimensões de qualidade e custo simultaneamente. Esse ambiente torna o Custeio Alvo uma ferramenta estratégica poderosa e essencial, pois ela não objetiva apenas a redução de custos, mas sim a gestão de lucros e o controle dos custos antes que os mesmos ocorram. A aplicação do Custeio Alvo em uma empresa requer uma mudança na cultura organizacional da mesma.

Por fim, este trabalho separou os princípios comumente apresentados pela literatura sobre Custeio Alvo em Princípios e requisitos. Princípios são preposições sem as quais o Custeio Alvo não existe. Assim, não haverá Custeio Alvo em uma organização em que: (1) o lucro não seja garantia de sobrevivência da empresa; (2) o custo não seja guiado pelo preço; (3) não haja enfoque no consumidor, ou (4) o custo não seja definido, preponderantemente, antes do início da produção.

Já os Requisitos representam uma condição necessária mas não indispensável para o processo do Custeio Alvo. A não ocorrência de um ou alguns dos requisitos apresentados nesse artigo, não inviabilizam a aplicação do Custeio Alvo, podem torna-lo menos eficaz. Significa, nesse caso, que não serão extraídos todos os benefícios do Custeio Alvo.

6 – Referências Bibliográficas

ANSARI, S. et al. **Target Costing. Management Accounting – a strategic focus.** New York: McGraw-Hill, 1997a.

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

COOPER, R., CHEW, W B. Control Tomorrow's cost Today's Designs. **Harvard Business Review.** Boston: v.74, n. 4, p. 88-97, Janeiro-Fevereiro de 1996.

COOPER, R., SLAGMULDER, R. **Target Costing and Value Engineering.** Portland: Productivity Press, 1997.

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

EWERT, R., ERNST, C. Target costing, Coordination and Strategic Cost Management. **The European Accounting Review.** Londres: vol. 8, 1999.

FERRARA, W. L. Cost/management accounting – The 21st century paradigm. **Management Accounting.** Montvale: v. 77, n. 6, p. 30-36, dec. 1995.

HANSEN, J. E. Aplicação do Custeio Alvo em cursos de Pós-graduação Lato Sensu. São Paulo: USP, 2002. Dissertação de Mestrado.

HOVÁRTH, P. et. al. New tools for management and control in german organizations – report on Stuttgart study. In: CONGRESSO DA EAA (EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION), 21., 1998. **Anais...** Antuérpia (Bélgica): [s.n.], 1998.

JOHNSON, H. T., KAPLAN, R.S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2.ed. Rio de Janeiro, Campus, 1996.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2000a.

MARTYNIUK, T., ZABLOCKA, S. Practice application of target costing case study – cost of roof production. In: CONGRESSO DA EAA (EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION), 21, 1998. **Anais...** Antuérpia (Bélgica): [s.n.], 1998.

ROCHA, W. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. São Paulo: USP, 1999. Tese de Doutorado.

ROCHA, W., 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**. São Paulo: Atlas, 1997.

SCARPIN, J. E. **Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço de venda para novos produtos**. Londrina: UNOPAR, 2000. Dissertação de Mestrado.

SHANK, J. K., GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SOUZA, M. A. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. São Paulo: USP, 2001. Tese de Doutorado.

TEIXEIRA, F. S., HANSEN, J. E. O processo de target costing no auxílio à sobrevivência empresarial: estudo de caso da Damaso Ltda. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 1., 2001, São Paulo. **Anais...** São Paulo: B2 Automação de Eventos, 2001. 1 CD.

ⁱ *The target costing process is a system of profit planning and cost management that is price led, customer focused, design centered, and cross functional. Target costing initiates cost management at the earliest stages of product development and applies it throughout the product life cycle by actively involving the entire value chain.* Em inglês no original. Tradução livre do autor.

ⁱⁱ (...) *as 70% to 80% of a product's costs were effectively immutable after it left the designers' hands. As product and process technologies have become more integrated, a product's cost has become even more strongly tied to its design.* Em inglês no original. Tradução livre do autor.

ⁱⁱⁱ *Some authorities estimate that as much as 90% to 95% of a product's cost are designed in; that is, they cannot be avoided without redesigning the product. Consequently, effective cost management programs must begin at the start of design phase of a product's life cycle.* Em inglês no original. Tradução livre do autor.

^{iv} *From the producer's viewpoint, a life cycle focus means minimizing development, production, marketing, distribution, support, service, and disposition cost.* Em inglês no original. Tradução livre do autor.