

# CUSTO META: UM ESTUDO DE SUA APLICABILIDADE NAS EMPRESAS

**Antônio Maria Henri Beyle de Araújo**

**Rogério Ramos Marques**

**César Augusto Tibúrcio Silva**

## **Resumo:**

*O elevado nível de competição atualmente existente no mercado tem tornado cada vez mais difícil o estabelecimento de preços com base nos custos incorridos na fabricação dos produtos. Essa nova realidade tem feito com que algumas empresas, antes de lançarem um produto no mercado, procurem adequar os seus custos ao preço que os clientes estão dispostos a pagar pelo novo produto. Utilizando-se do custo meta, o que essas empresas pretendem é o lançamento de produtos que, além de atenderem às expectativas de um consumidor cada vez mais exigente, estejam de acordo com a lucratividade desejada pelos administradores da empresa, garantindo a própria sobrevivência do empreendimento no longo prazo. Nesse sentido, o custo meta tem se revelado uma ferramenta estratégica cada vez mais atraente para empresas do mundo todo. Partindo da própria conceituação e caracterização do custo meta, o presente trabalho tem por objetivo analisar de que forma ele tem sido utilizado pelas empresas, discutindo em que circunstâncias a sua implementação deve ser incentivada, além de abordar as vantagens e desvantagens de sua aplicação.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos*

## **CUSTO META: UM ESTUDO DE SUA APLICABILIDADE NAS EMPRESAS**

Antônio Maria Henri Beyle de Araújo - Mestrando, Rogério Ramos Marques -  
Mestrando e César Augusto Tibúrcio Silva - Doutor  
Universidade de Brasília

Endereço: SQSW 306, Bloco G, Apartamento 204 – Sudoeste – CEP: 70673-  
437 – Brasília-DF

E-mail: [henri.beyle@uol.com.br](mailto:henri.beyle@uol.com.br)

Vínculo: estudante do Mestrado Multiinstitucional em Contabilidade  
UnB – UFPE – UFPB - UFRN

Área temática (1): GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

## **CUSTO META: UM ESTUDO DE SUA APLICABILIDADE NAS EMPRESAS**

### **Área temática (1): GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

#### **RESUMO:**

O elevado nível de competição atualmente existente no mercado tem tornado cada vez mais difícil o estabelecimento de preços com base nos custos incorridos na fabricação dos produtos. Essa nova realidade tem feito com que algumas empresas, antes de lançarem um produto no mercado, procurem adequar os seus custos ao preço que os clientes estão dispostos a pagar pelo novo produto. Utilizando-se do custo meta, o que essas empresas pretendem é o lançamento de produtos que, além de atenderem às expectativas de um consumidor cada vez mais exigente, estejam de acordo com a lucratividade desejada pelos administradores da empresa, garantindo a própria sobrevivência do empreendimento no longo prazo. Nesse sentido, o custo meta tem se revelado uma ferramenta estratégica cada vez mais atraente para empresas do mundo todo.

Partindo da própria conceituação e caracterização do custo meta, o presente trabalho tem por objetivo analisar de que forma ele tem sido utilizado pelas empresas, discutindo em que circunstâncias a sua implementação deve ser incentivada, além de abordar as vantagens e desvantagens de sua aplicação.

### **1. Introdução**

A acirrada competição num mundo cada vez mais sem fronteiras tem levado as empresas à adoção das mais variadas ferramentas estratégicas que garantam a sua sobrevivência no mercado.

Esse cenário de elevada competitividade tem afetado sensivelmente os preços dos produtos negociados no mercado, cabendo às empresas adequarem-se a essa nova realidade. Nesse sentido, os custos dos produtos e serviços precisam ser formados em função do preço que o mercado está disposto a pagar por eles e não o contrário, quando os custos definem os preços a serem praticados pelas empresas.

Shank e Fisher (1999) creditam a esse ambiente competitivo o fato de muitas empresas estarem descobrindo o custo meta como ferramenta estratégica chave para os seus negócios. Segundo Shank e Fisher (1999), o que essas empresas querem é identificar o custo máximo que um produto pode assumir para a obtenção do retorno desejado, dado o preço estipulado pelo próprio mercado.

Cooper (1999) reforça a importância do custo meta e do ambiente atual ao afirmar que, para sobreviverem, as empresas devem tornar-se especialistas no desenvolvimento de produtos que, além de atenderem às expectativas dos clientes com relação à qualidade e funcionalidade, gerem os lucros desejados. Cooper (1999) acrescenta que uma maneira de garantir que os produtos sejam suficientemente lucrativos quando lançados no mercado é submetê-los ao custo meta.

O presente trabalho tem por finalidade estudar a aplicabilidade do custo meta nas empresas, discutindo as circunstâncias em que a sua implementação deve ser incentivada e abordando as vantagens e desvantagens de sua aplicação. Para analisar essas questões, o trabalho partirá da caracterização do custo meta, discorrendo sobre a sua origem, os seus principais conceitos e as suas características mais marcantes, até entrar no estudo de sua utilização pelas empresas, finalizando com uma análise das vantagens e desvantagens de sua aplicação.

## 2. Características e funcionamento do custo meta

No final da década de 60 e início da década de 70, empresas japonesas, principalmente dos setores eletrônico e automobilístico, passaram a fabricar produtos de alta qualidade a preços bastante competitivos. O que havia de comum nesses produtos eram os seus curtos ciclos de vida e a grande variedade de modelos e tamanhos produzidos. Nesse contexto, são desenvolvidas novas técnicas gerenciais como o *Just-in-time (JIT)*, *Total Quality Management (TQM)*, *Continuous Improvement (CI)* e *Employee Involvement (EI)*, todas com o objetivo de obtenção de produtos de qualidade, com entrega no prazo desejado e a um baixo custo de produção.

As empresas passaram a exigir que a apuração de custos não ficasse restrita a uma única fase do ciclo de vida do produto (no caso, o ciclo de fabricação). É dentro desse contexto que se cria o custo meta, que inova ao enfatizar também as fases de planejamento e projeto, momento em que a maior parte dos custos do produto pode ser controlada. O fato de o custo meta está vinculado ao ciclo operacional do produto, e em especial à fase pré-operacional, decorre da constatação de que, segundo Cooper e Chew (1996), cerca de 80% dos custos de um produto não podem ser mais alterados quando o produto deixa a fase de projeto. Atkinson et alii (2000) consideram que o custo meta é obtido a partir da utilização de um método de planejamento de custo, utilizado durante o ciclo de pesquisa, de desenvolvimento e de engenharia (PD&E), que contempla os produtos com processos discretos de fabricação e um curto ciclo de vida. Cabe destacar que, durante a fase de projeto, Horngren, Foster e Datar (2000) consideram o custo meta como um custo comprometido, ou seja, que ainda não incorreu, mas que ocorrerá no futuro em decorrência de decisões que já foram tomadas.

A relação do custo meta com a fase pré-operacional do produto faz com que Zimmerman (1997) entenda que a função do custo meta é restrita, devendo ser entendido como uma espécie de custo padrão obtido durante a fase de planejamento de um novo produto. O *Consortium for Advanced Manufacturing – International* (apud Shank & Fisher, 1999), de igual modo, relaciona o custo meta com a fase pré-operacional de um produto, tratando-o como o resultado de um conjunto de métodos e ferramentas gerenciais voltados para administrar projetos e atividades de planejamento de novos produtos, prover uma base para controlar as etapas operacionais subsequentes e garantir que os produtos atinjam as metas de lucratividade durante todo o seu ciclo de vida. No entanto, Cooper (1999) destaca ser o custo meta um insumo do processo de desenvolvimento de um produto, e não o resultado desse processo.

Outra característica importante do custo meta é a preocupação em atrelar o custo da empresa com o preço de mercado potencial do produto. Em outras palavras, uma das características do custo meta é que ele se baseia no preço do produto. Representa então o custo mínimo admitido na produção de um bem com vistas à obtenção da rentabilidade planejada pela empresa, tomando-se por base o valor de saída dos ativos. Para Cooper (1999), o custo meta é uma conseqüência da preocupação com o gerenciamento estratégico dos lucros futuros de uma empresa.

O vínculo entre o custo meta e o mercado faz com que o produto seja encarado sob o ponto de vista do consumidor, numa ótica que parte de fora para dentro da empresa visto que o mercado é o ponto de partida de todo o processo. Cooper e Chew (1996) afirmam que a empresa que utiliza o custo meta adquire uma maior compreensão das demandas dos consumidores, estando apta a predizer vendas futuras com maior precisão. Nesse sentido, Shank e Fisher (1999) possuem uma visão menos restritiva que a de Zimmerman; o custo meta representa, para esses autores, a meta financeira para o custo total de um produto, calculada com base em estimativas de preços de venda e no lucro desejado.

Uma outra característica do custo meta é que ele pode ser utilizado para monitorar o custo real de um produto. Shank e Fisher (1999) comentam que muitos autores têm afirmado que o custo meta apresenta uma melhor abordagem tanto para redução como para controle de custos se comparado ao tradicional custo padrão. Essa visão pode ser considerada coerente com a posição de Zimmerman (1997), que considera o custo meta um tipo de custo padrão que retrata os custos da empresa durante uma fase considerada crítica, quando a maior parte dos custos é controlável: a fase de planejamento do produto. Zimmerman (1997) vai além quando afirma que o custo meta é utilizado como parte do sistema de avaliação de desempenho da empresa. Mas para Zimmerman (1997) existe outra diferença entre o custo meta e o custo padrão: é o fato de a definição do custo meta partir da alta administração da empresa até atingir os menores escalões (*top-down approach*), enquanto o custo padrão tradicionalmente parte da base para o alto escalão da empresa (*bottom-up technique*). Isso não quer dizer, no entanto, que o custo padrão não possa vir a ser implantado de forma centralizadora por algumas empresas.

Uma outra característica do custo meta é ter por requisito para a sua aplicação o envolvimento de toda a cadeia de valor. Pesquisa realizada por Lisa M. Ellram (2000), da *Arizona State University*, em um grupo de onze empresas que utilizam o custo meta, concluiu que nenhuma delas esperou a conclusão da definição das especificações do produto para ir a campo no sentido de garantir o envolvimento dos fornecedores no processo. Identificar, qualificar, envolver os fornecedores e definir um preço meta para os itens a serem adquiridos são requisitos importantes quando da utilização do custo meta. Dessa forma, é sempre bem vinda a construção de um relacionamento prematuro com os fornecedores com vistas a garantir uma participação mais efetiva desses provedores de matéria-prima no desenvolvimento do próprio produto. Segundo Milligan (1999), contatos com fornecedores podem evitar, por exemplo, que empresas lancem novos produtos com componentes que em breve estarão obsoletos. No mesmo sentido, negociação com clientes e criação de parcerias são preocupações que devem estar sempre presentes quando da

implementação do custo meta. O que não se deve esquecer é que o esforço de redução de custos para se chegar ao custo meta deve extrapolar as fronteiras da própria fábrica.

Segundo Cooper e Slagmulder (1999), o custeio meta, para ser efetivo, deve ser também um processo altamente disciplinado, cuja dificuldade maior reside em administrar a pressão exercida pelo mercado sobre o pessoal da engenharia de produção e sobre os próprios fornecedores de matéria-prima, todos imbuídos de atingir um custo que seja adequado ao preço que o consumidor quer pagar pelo produto. O custo meta está intimamente relacionado com o lucro de longo prazo desejado pela empresa e com o processo de planejamento de novos produtos. Na realidade, esse sistema incorpora uma estratégia que procura integrar produto e lucro. O objetivo é definir quanto um produto deveria custar para proporcionar a rentabilidade desejada e não quanto ele custa considerando as atuais condições apresentadas pela empresa.

A determinação do custo meta passa inicialmente pela definição das características e funções do produto a ser lançado no mercado. O passo seguinte é identificar qual o preço que os consumidores estariam dispostos a pagar por esse produto, considerando-se todas as suas especificações. Segundo Cooper e Slagmulder (1999), no coração do processo de definição do preço do produto está o conceito de valor percebido. Nesse sentido, os consumidores somente pagarão mais por um produto do que pelo seu predecessor se o valor percebido do novo produto for maior. E citam o exemplo da Toyota, cuja divisão de vendas define o preço dos veículos partindo do pressuposto que esse preço não se modificará a menos que exista uma mudança de utilidade com relação ao modelo anterior, e essa mudança altere o valor percebido do veículo aos olhos do consumidor.

Um outro exemplo apresentado por Cooper e Slagmulder (1999) é o caso da Topcon. Essa empresa estabelece os preços dos seus novos produtos aproximando-os dos praticados pelos concorrentes. Entretanto, se os dirigentes da empresa acreditam que os produtos da Topcon têm maior funcionalidade que os produtos dos concorrentes, então eles aumentam o preço dos seus produtos.

Mas é importante observar que a noção do valor percebido é subjetiva. Nesse sentido, o mais comum é a empresa adotar como parâmetro o preço do concorrente com maior parcela de mercado ou do produto substituto mais próximo ao que está sendo lançado.

Definido o preço meta de acordo com o mercado, deve-se estabelecer qual a margem de lucro que a administração pretende obter com o produto. Essa margem, além de estar de acordo com o planejamento de lucro de longo prazo, deve ser o mais realista possível, sendo suficiente para compensar os custos do ciclo de vida do produto. Um indicador que tem sido bastante utilizado como base para a definição dessa margem é o retorno sobre as vendas.

Segundo Cooper e Slagmulder (1999), uma empresa pode estabelecer a margem de lucro meta de duas maneiras. A primeira delas partindo da margem de lucro do produto predecessor, ajustado a mudanças nas condições de mercado. É o caso da Nissan, que usa simulações de computador para identificar a relação histórica entre preço de venda e margens de lucro. Com

base nessa relação, a empresa calcula as margens de lucro meta dos novos produtos, tomando quase sempre por base os seus preços meta.

No segundo método, a empresa começa com a margem de lucro meta de toda a linha de produção, aumentando ou diminuindo especificamente a margem de um ou outro produto, dependendo da situação do próprio mercado. O objetivo é manter a meta de lucro do grupo de produtos como um todo. Essas margens de lucro meta devem ser ajustadas sempre que o produto requeira altos investimentos ou sempre que haja uma expectativa de variação no preço de venda ou no custo total do produto.

Definidos o preço de venda e a margem de lucro desejada, pode-se agora calcular o custo meta, que nada mais é do que a diferença entre aquelas duas variáveis. Dessa forma, tem-se:

$$\text{Custo meta} = \text{preço meta (definido a partir do mercado)} - \text{margem de lucro meta (definida pela administração da empresa)}$$

Estabelecido o custo meta, a empresa deve buscar alternativas que garantam a fabricação do novo produto de acordo com as expectativas dos clientes e sem que se exceda o custo pretendido.

Nessa etapa, cada departamento da empresa, em regime de cooperação, implementa uma técnica, denominada engenharia de valor, que decompõe o custo meta em cada elemento de custo (custos de matéria-prima, mão-de-obra direta e depreciação, por exemplo) e em seus componentes funcionais (numa fábrica de automóveis, por exemplo, poderíamos ter o sistema de transmissão, o chassi, o motor). Portanto essa técnica consiste em analisar as funções dos vários componentes do produto com a finalidade de incorporar essas funções ao menor custo possível, sob a ótica do custo de ciclo de vida (*Japanese value engineering association apud Ansari et alii, 1997*). Segundo Lee (1999), a engenharia de valor é o mecanismo fundamental utilizado pelas indústrias japonesas para atingir o custo meta.

A engenharia de valor utiliza-se de uma importante ferramenta: as tabelas de custos. Essas tabelas representam bancos de dados volumosos mantidos em computador com informações detalhadas sobre a fabricação do produto, baseando-se nas mais diversas variáveis. As tabelas de custo identificam a maioria das variáveis que direcionam os custos, sendo uma importante fonte de informação acerca dos efeitos da utilização de diferentes fontes produtivas, de diversos métodos de fabricação, além de permitir a análise do funcionamento e dos desenhos dos produtos a serem fabricados. Esses custos também serão a base para efeito de contabilidade de custos e representarão os valores que todo o pessoal da empresa irá trabalhar para atingir. Nesse sentido, a engenharia de produção e as áreas de marketing, finanças e compras devem trabalhar sempre em conjunto.

Vale destacar que o esforço para atingir-se o custo meta deve estar concentrado também fora dos limites da fábrica. Um exemplo disso é a necessidade que tem o pessoal de compras de estar em constante negociação com os fornecedores. Lee (1999) também reforça a necessidade de uma auditoria na fase posterior à definição do custo meta, principalmente para os produtos com curtos ciclos de vida onde é necessário que o retorno do investimento se dê em períodos muito mais reduzidos de tempo. Monitorar o

atingimento do custo meta antes do final do período de *payback* é fundamental para se garantir o retorno do investimento efetuado.

### 3. A utilização do custo meta

O custo meta vem sendo utilizado por indústrias japonesas por mais de vinte anos, com destaque para as empresas fabricantes de automóveis, de produtos eletrônicos e de equipamentos de precisão. Atualmente, cerca de oitenta por cento das indústrias de montagem japonesas utilizam o custo meta, conforme dados da *Industry Week* (apud Welfle & Keltika, 2000). São exemplos de empresas que adotam esse sistema no Japão: *Isuzu Motors Ltd.*, *Komatsu Limited*, *Nissan Motor Corporation*, *Olympus Optical Company Ltd.*, *Toyota Motor Corporation*, *Sony Corporation* e *Topcon Corporation*.

Atkinson et alii (2000) afirmam que o ímpeto para a grande utilização do custo meta no Japão decorreu da redução da eficiência dos ganhos realizados na produção com a utilização do sistema de fabricação *just-in-time*. Segundo Atkinson et alii (2000), os japoneses acreditam que os ganhos adicionais nos custos de fabricação e de serviços devem ser obtidos se enfocarem a redução do custo do ciclo de pesquisa, de desenvolvimento e de engenharia (PD&E). Para Lee (1994), o custo meta permitiu a empresas como Sony e Toyota a conquista de uma fatia considerável de seus mercados.

Para competir com as indústrias japonesas, empresas fora do Japão têm também utilizado as técnicas do custo meta. A lista inclui nomes como Chrysler, Ford, Mercedes Benz, Boeing, Eastman Kodak, Texas Instruments e Intel. Grande parte dessas empresas situa-se nos Estados Unidos, onde é crescente a utilização do custo meta como um método gerencial que aborda de forma abrangente a gestão do custo e do lucro das empresas.

Ansari et alii (1997) apresentam alguns motivos que têm prejudicado uma maior utilização do custo meta nos Estados Unidos. Um deles é que alguns gerentes cometem falhas ao apreciar a importância estratégica do conceito. Outro motivo é que certos gerentes, considerando a simplicidade das idéias do custo meta, passam a encará-lo como uma técnica de redução de custo simplista. Finalmente, existem aqueles que adotam alguns elementos do custo meta, mas erroneamente acreditam ter implementado a totalidade do processo.

As empresas que utilizam o custo meta têm um ponto em comum: estão inseridas num mercado altamente competitivo e precisam estar preparadas para sobreviver à ação dos seus maiores concorrentes (Welfle & Keltika, 2000).

Um exemplo de utilização bem sucedida do custo meta ocorreu na *Olympus Optical Company*, uma indústria japonesa de câmeras fotográficas. Em 1987, um rigoroso programa de custo meta teve início na empresa, aumentando a lucratividade e permitindo a melhoria da aerodinâmica de seus produtos. Ao reduzir de 105 para 56 o número de elementos de um obturador de câmara fotográfica, a Olympus conseguiu uma queda de 58% nos custos de produção de um componente utilizado em muitas de suas câmeras. Em 1990, os custos médios dos novos produtos da empresa durante todo o seu ciclo de vida haviam sido reduzidos em 35% (Cooper & Chew, 1996 apud Welfle & Keltika, 2000).

Conforme comentado anteriormente, o custo meta é utilizado também ao longo da cadeia produtiva. Komatsu, uma empresa japonesa de equipamentos

para agricultura, pode ser citada como exemplo. A demanda da empresa por melhor qualidade levou um dos seus fornecedores de componentes a fabricar produtos mais eficazes e eficientes, aumentando qualidade ao produto final da Komatsu. (Cooper & Chew, 1996 apud Welfle & Keltika, 2000).

A Chrysler Corporation é um caso de empresa que decidiu utilizar o custo meta como parte de seu plano de ampliar as suas relações com os fornecedores e melhorar a qualidade dos seus produtos (Dyer, 1996 apud Welfle & Keltika, 2000).

Horngren, Foster & Datar (2000) citam como exemplo de utilização do custo meta o caso da CFM *International* (CFMI), uma fabricante de motores de aviação ligada à General Electric dos Estados Unidos. A CFMI, em negociações com a Boeing, estabeleceu o preço do motor CFM 56-7, utilizado na fabricação dos Boeings 737-600, 700 e 800, mais baixo do que o praticado no mercado. Para sustentar esse preço, a CFMI identificou o custo meta para cada uma das 50 principais peças do motor. As metas foram atingidas com a utilização da engenharia de valor no estágio de projeto. Na CFMI, os desenhos da fabricação de uma peça somente são fornecidos após os custos meta terem sido alcançados.

Vale destacar também o caso da *Yellow Services, Inc.*, empresa de serviços de transportes que resolveu adotar o custo meta em 1997 para enfrentar a forte concorrência no setor e melhorar o seu desempenho financeiro (havia tido prejuízos no período de 1994 a 1996). A empresa passou a estabelecer o preço dos seus serviços considerando o fator mercado, utilizando o custo meta principalmente para negociar com fornecedores e reduzir o valor das compras efetuadas (Ellram, 2000).

O estudo efetuado por Ellram (2000) concluiu também que as empresas pesquisadas decidiram utilizar o custo meta pelas seguintes razões: a) para se tornarem mais competitivas; b) para obterem uma maior cooperação dos fornecedores e estabelecerem com eles um envolvimento anterior ao lançamento do produto no mercado; c) Para melhorarem o conhecimento da sua própria estrutura de custos e da estrutura de custos dos seus fornecedores; e e) Para melhorarem o gerenciamento, o rastreamento e a contabilização dos seus custos. A pesquisa de Ellram (2000) também constatou ainda que as empresas consultadas utilizam o custo meta tanto para desenvolver novos produtos ou serviços como para melhorar os produtos ou serviços existentes. Além disso, revelou que o custo meta é também utilizado com itens não relacionados à produção.

#### **4. A aplicabilidade do custo meta**

Uma questão controvertida com relação à utilização do custo meta diz respeito à sua aplicabilidade. Vários autores, como Cooper (apud Shank & Fisher, 1999) e Zimmerman (1997), por exemplo, defendem que o custo meta é aplicável somente na fase inicial do ciclo de vida do produto, ou seja, durante o ciclo de pesquisa, de desenvolvimento e de engenharia. A alegação é que, depois desse estágio, torna-se difícil conseguir maiores reduções no custo do produto. Em outras palavras, isso significa que não se tem muito a ganhar com a implementação do custeio meta, quando os produtos já se encontram em fase de produção.

Outros autores, por outro lado, entendem que o custo meta pode também ser aplicado na fase de manufatura do produto. Shank e Fisher (1999), por exemplo, afirmam que, apesar de ser mais facilmente aplicável na fase inicial do ciclo de vida do produto, não há razão conceitual que impeça a utilização da metodologia para produtos já existentes. *The Institute of Management Accountants* (apud Shank & Fisher, 1999) adverte que as empresas podem aplicar o custeio meta tanto para novos produtos como para produtos que estejam sendo modificados. A premissa é a seguinte: quando suficientemente motivada, uma empresa pode mudar as suas técnicas de produção e, utilizando-se do custeio meta, obter uma substancial redução dos seus custos de produção, aumentando conseqüentemente a sua lucratividade.

Há ainda autores que entendem que o custo meta é aplicável somente a determinado tipo de indústria. É o caso de Atkinson et alii (2000), que entendem ser o custo meta aplicável em “produtos que requerem processos discretos de fabricação e com um ciclo de vida razoavelmente curto” (p. 679). Exemplos são a Toyota, que altera os modelos de seus produtos, em média, a cada quatro anos, e a Matsushita, que anualmente implementa mudanças nos modelos dos seus aparelhos de CD’s (Shank & Fisher, 1999). Vale destacar que o custo meta é utilizado pelas citadas empresas mesmo nos casos em que as modificações nos modelos sejam modestas e tenham poucas implicações nas suas linhas de produção.

O estudo realizado por Ellram (2000), no entanto, constatou que o custo meta é utilizado tanto por empresas com produtos de ciclo de vida curto (caso da Intel, cujos produtos têm duração inferior a um ano), quanto por empresas com ciclos de vida longos (caso da *Consumer Products Company* - CP, cujo ciclo de vida dos produtos pode atingir décadas de duração).

Sakurai (1997) afirma que as indústrias automobilísticas, de maquinaria elétrica, de precisão e eletrônica obtêm melhores resultados com a aplicação do custo meta, especialmente quando os insumos são predominantemente adquiridos de fornecedores externos, configurando-se como uma indústria de montagem. Já as indústrias de transformação enfrentam maiores dificuldades para a definição do custo meta, especialmente no estágio de desenvolvimento do produto.

Para as empresas que terceirizam alguns dos seus componentes, a implantação do custo meta requer uma grande cooperação entre fornecedores e fabricantes. Nesse caso, a ênfase deve ser dada muito mais no espírito de parceria do que simplesmente numa perspectiva meramente voltada para o lucro (Cooper & Chew, 1996 apud Welfle & Keltika, 2000).

Apesar de freqüentemente associado ao setor industrial, há argumentos no sentido de defesa da aplicação do custo meta em empresas de serviços. É o que sugere, por exemplo, um artigo publicado pelo ICWAI *Southern India Regional Council* (2001). Segundo o artigo, a empresa de serviços também precisa planejar cuidadosamente o momento certo para o oferecimento de novos serviços ao mercado e tentar garantir que as características individuais desses serviços estejam compatíveis com o valor percebido pelos clientes. No artigo, comenta-se que a idéia de compatibilizar custos com os aspectos de qualidade e funcionalidade é igualmente válida para empresas de serviço. Cooper e Shew (1996) argumentam no mesmo sentido: o custo meta também é aplicável a empresas de serviços, especialmente no sentido de permitir a avaliação da conveniência de se oferecer um novo serviço e a análise dos

impactos sistêmicos na estratégia da empresa e nas metas de rentabilidade. O certo é que já existem empresas do setor adotando o custo meta, caso da própria *Yellow Services, Inc.*, já citado anteriormente.

## 5. Vantagens da utilização do custo meta

A utilização do custo meta pode ser vantajosa sob vários aspectos. Primeiramente, faz com que a empresa adquira um maior conhecimento das demandas dos consumidores, permitindo a ela a fabricação de produtos que os clientes realmente desejam comprar (Cooper & Chew, 1996 apud Welfle & Keltika, 2000). Em segundo lugar, os projetistas do novo produto estarão mais seguros de que o processo de fabricação ocorrerá dentro de um nível de custos admissível e desejado pela empresa (Cooper & Chew, 1996 apud Welfle & Keltika, 2000). Outro lado positivo é que os administradores não desperdiçarão tempo com produtos que não irão proporcionar uma margem de lucro suficiente para contribuir com a empresa (Welfle & Keltika, 2000).

Outro benefício do custo meta é a possibilidade de envolvimento dos fornecedores ainda na fase de planejamento do produto (Milligan, 1999). Essa interação permite a criação de uma linguagem comum entre a empresa e seus fornecedores (Ellram, 2000), além de proporcionar a obtenção de sinergias para a redução de custos (Cooper & Slagmulder, 1999).

O custo meta também tem a vantagem de envolver todas as áreas da empresa em torno de um objetivo comum, estimulando comunicações úteis entre os diversos setores da organização e facilitando o processo de integração (Ellram, 2000). Outra vantagem do custo meta é incorporar uma atitude pró-ativa com relação aos custos da empresa. Buscar reduções de custos ainda na fase de planejamento do produto pode representar ganhos que muitas vezes não serão mais possíveis quando o produto estiver na fase de fabricação (Cooper & Chew, 1996 apud Welfle & Keltika, 2000).

Segundo Ellram (2000), o custo meta apresenta ainda, dentre outras, as seguintes vantagens:

- a) Dá suporte ao processo de redução de custos;
- b) Economiza os recursos da organização;
- c) Ajuda no gerenciamento dos custos de matéria-prima;
- d) Traz credibilidade às discussões sobre redução de custo com os fornecedores;
- e) Serve para avaliação do desempenho da empresa.

## 6. Desvantagens da utilização do custo meta

Apesar das muitas vantagens apresentadas pelo custo meta, alguns problemas têm surgido por ocasião da sua utilização. Atkinson et alii (2000) trazem algumas possibilidades:

- a) O surgimento de conflitos entre as várias partes envolvidas. As empresas que adotam o custo meta freqüentemente pressionam em excesso os fornecedores, podendo conduzi-los à alienação e/ou falha durante o processo. Por outro lado, os engenheiros de projeto fazem oposição ao custo meta quando percebem que, enquanto tentam economizar centavos de custo de um produto, outros setores da

- empresa (administração, marketing, distribuição) não têm consciência do processo e desperdiçam dólares da empresa.
- b) Devido à pressão que sofrem para atingir as metas de custo, funcionários de muitas empresas japonesas, particularmente os engenheiros do projeto, chegaram ao nível de exaustão.
  - c) Enquanto se procura atingir o custo meta, o tempo de desenvolvimento do produto pode aumentar devido à repetição dos ciclos de engenharia de valor para reduzir custos, podendo atrasar a chegada do produto ao mercado. Em alguns casos, lançar um produto seis meses depois pode ser mais caro do que ter pequenos custos em excesso.

Quando o custo meta é difícil de ser alcançado, o esforço geralmente causa desgaste aos empregados e gera conflitos entre os departamentos da empresa.

Zimmerman (1997) cita o caso da Nissan como um exemplo de como as negociações entre as partes envolvidas podem trazer prejuízos ao processo. Depois de determinar o preço meta que atrairia potenciais compradores para o seu novo modelo de automóvel, a Nissan estabeleceu um custo meta para o produto, deduzindo a margem de lucro desejada pela administração. Esse custo meta foi então dividido entre as várias áreas da empresa (projeto e engenharia, produção, vendas e marketing). Dentro da área de produção, o custo meta foi dividido por cada componente do automóvel, como, por exemplo, o pára-brisa e o motor. Nesse momento, inicia-se uma verdadeira batalha que envolve uma intensa negociação entre a empresa e os seus fornecedores e entre os departamentos que são responsáveis por diferentes aspectos do produto. O problema é que a soma das estimativas iniciais de cada área ou componente do produto pode exceder em 20% ou mais o custo meta total estabelecido. Encerrado o processo de negociação, os compromissos e acordos entre os projetistas, engenheiros de produção e especialistas em marketing geralmente chegam a um custo projetado bastante próximo da meta original.

Estudo realizado por Ellram (2000), já citado anteriormente, chegou à conclusão que trabalhar com o custo meta é caro e consome muito tempo das empresas. Segundo Ellram (2000), deve existir uma forte motivação para que uma organização adote o custo meta e essa motivação pode encontrar-se justamente na pressão para a obtenção de altos lucros ou na necessidade de atuação em um mercado onde exista uma alta competitividade entre as empresas. Além disso, a pesquisadora ressalta que o custo meta deve ser flexível o suficiente em sua aplicação para ser útil indiferentemente do grau de mudança tecnológica em que está inserido o negócio da empresa.

O custo meta pode levar a problemas de interpretação quanto ao seu real significado. Nesse sentido, Cooper (1999) faz duas advertências quanto ao que representa o custo meta definido pela empresa. A primeira delas é que o custo meta baseia-se nos objetivos de lucro de longo prazo reais da empresa e não deve ser utilizado como um *benchmark* pelo qual a empresa possa se comparar com os seus concorrentes. Para fazer com que o custo meta funcione como *benchmark*, as margens de lucro adotadas devem ser equivalentes às do mais eficiente concorrente da empresa. A segunda advertência é que o custo meta pode não estar de acordo com a capacidade de

redução de custos da empresa, ou seja, não há garantias de que a empresa possa atingir o custo estabelecido.

## 7. Conclusão

A oportunidade de se lançar um produto que, além de atender às expectativas do cliente, proporcione a margem de lucro pretendida pela administração tem tornado o custo meta uma ferramenta estratégica importante para as empresas, principalmente num cenário de alta competitividade em que se tem vivido nos últimos anos.

O custo meta veio pôr em prática a máxima de que, num ambiente competitivo, o mercado é o verdadeiro formador dos preços e que de nada adianta lançar um novo produto se a empresa não tiver condições de fabricá-lo a um custo compatível com o que o mercado está disposto a pagar por ele. Viu-se também que o custo meta pode ser muito útil como parâmetro de comparação com o custo real, servindo também para levar a empresa a questionar seus custos e a buscar maior produtividade.

O presente trabalho procurou focar a utilização e aplicabilidade do custo meta para as empresas, a partir dos seus conceitos e características principais, culminando com análise das vantagens e desvantagens de sua aplicação. Saber em que circunstâncias a utilização do sistema deve ser indicada e mostrar como tem sido a experiência da aplicação do método em algumas empresas foi um outro objetivo do trabalho.

O que se pode observar é que a utilização do custo meta não é tarefa fácil como pode parecer à primeira vista. Envolver toda a cadeia de valor da empresa e negociar rotineiramente com clientes e fornecedores são etapas que precisam ser bem trabalhadas pelas empresas que querem adotar o custo meta. Além disso, harmonizar as diversas áreas da empresa em torno de um mesmo objetivo de redução de custos não parece ser tão simples assim. É preciso saber administrar conflitos e evitar o estabelecimento de custos meta difíceis de serem atingidos. Outros aspectos, como o custo da utilização do custeio meta e o tempo demandado para a sua realização, devem merecer especial atenção, principalmente quando se sabe que a questão do custo-benefício é vital no momento de se decidir sobre a implantação ou não de qualquer sistema de custo.

Esses cuidados, no entanto, não são fatores que desabonam totalmente a utilização desse sistema, que tem a grande qualidade de ser pró-ativo no sentido de definir custos num momento em que eles são totalmente controláveis e, dessa forma, mais facilmente reduzíveis. Além disso, é um sistema que se mostra intimamente ligado ao planejamento de lucro de longo prazo da empresa e à sua própria sobrevivência. O envolvimento de toda a cadeia de valores ligada à produção e a participação efetiva das mais diversas áreas da empresa são outros pontos positivos do custo meta. Não é à toa, portanto, que cada vez mais ele tem sido utilizado com sucesso pelas empresas, não ficando restrito apenas às indústrias japonesas.

## 8. Bibliografia

ANSARI, Shahid, BELL, Jan E. & CAM-I Target Cost Core Group. Target Costing. Chicago: Irwin, 1997.

ATKINSON, Anthony, BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S. & YOUNG, S. Mark. Contabilidade Gerencial. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2000.

COOPER, Robin & SLAGMULDER, Regine. Develop profitable new products with target costing. Sloan Management Review. Cambridge. Summer 1999.

COOPER, Robin & CHEW, B. Control Tomorrow's Costs through Today's Designs. Harvard Business Review. January-February 1996.

ELLRAM, Lisa M. The Role of Supply Management in Target Costing. [www.capsresearch.org](http://www.capsresearch.org). 22.07.2001.

GAGNE, Margaret L & DISCENZA, Richard. New product costing, Japanese style. The CPA Journal. New York. May 1993.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George & DATAR, Srikant M. Contabilidade de Custos. 9ª Edição. Rio de Janeiro: LTC, 2000. Tradução de Cost Accounting: a managerial emphasis, 1997, por José Luiz Paravato.

ICAWI Southern India Regional Council. Target Costing. [www.icwai.com/sirc/features/target.asp](http://www.icwai.com/sirc/features/target.asp). 02.08.2001.

LEE, John Y. Use target costing to improve your bottom-line. The CPA Journal. New York. Jan 1994.

MILLIGAN, Brian. Get involved early with new product launches. Purchasing. Boston. Oct 21, 1999.

ROCHA, Wellington & MARTINS, Eric Aversari – Custeio-Alvo (“Target Costing”). Revista Brasileira de Custos, Volume I, Número I. São Leopoldo: Maio/Agosto 1999.

SAKURAI, Michiharu. Gerenciamento Integrado de Custos. 1ª Edição. São Paulo: Atlas, 1997.

SHANK, John k. & FISHER, Joseph. Case Study: Target costing as a strategic tool. Sloan Management Review. Cambridge. Fall 1999.

WELFLE, Barbara & KELTYKA, Pamela. Global competition: The new challenge for management accountants. Ohio CPA Journal. Columbus. Jan-Mar 2000.

ZIMMERMAN, Jerold. Accounting for decision making and control. 2ª Edição. Boston: Irwin, 1997.