

Custeio alvo como suporte às decisões em uma empresa de Publicidade e Propaganda

Samara Aparecida Dutra Filla (UNESPAR) - samara_filla@hotmail.com

Juliane Andressa Pavão (UFPR) - julianepavao@hotmail.com

Iasmini Magnes Turci Borges (UEM) - iasminiborges@gmail.com

Resumo:

A pesquisa tem por objetivo aplicar o custeio-alvo como suporte às decisões na principal atividade de uma empresa de Publicidade e Propaganda. Como foco da pesquisa, elegeu-se a atividade de maior retorno da empresa, um pacote de serviços que inclui a gestão das redes sociais Facebook e Instagram, a criação e personalização de fanpages, e anúncios patrocinados. Os procedimentos metodológicos consistem de uma pesquisa qualitativa, que foi realizada por meio de uma pesquisa diagnóstica, tendo a coleta de dados realizada por meio de observações, questionário e entrevistas semiestruturadas. O estudo apresentado auxilia o gestor, que por meio desta, pode ter maior facilidade para identificar os custos que influenciam o preço de venda de seus serviços, identificar as necessidades dos seus clientes podendo alterar os serviços de acordo com a sua procura, e com essas informações tomar a melhor decisão na prestação do serviço alcançando o preço de mercado sem diminuir sua margem de lucro. Pode-se concluir que o custo real do pacote em estudo está abaixo do custo meta, sem ser necessário realizar reduções no custo da empresa. As informações geradas por essa pesquisa auxilia a tomada de decisão, principalmente a respeito da formação do preço de seus serviços, podendo servir de base para fechamento de futuros contratos, e criação de novos pacotes.

Palavras-chave: *Custeio alvo. Gestão estratégica de Custos. Publicidade e propaganda.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Custeio alvo como suporte às decisões em uma empresa de Publicidade e Propaganda

Resumo

A pesquisa tem por objetivo aplicar o custeio-alvo como suporte às decisões na principal atividade de uma empresa de Publicidade e Propaganda. Como foco da pesquisa, elegeu-se a atividade de maior retorno da empresa, um pacote de serviços que inclui a gestão das redes sociais *Facebook* e *Instagram*, a criação e personalização de *fanpages*, e anúncios patrocinados. Os procedimentos metodológicos consistem de uma pesquisa qualitativa, que foi realizada por meio de uma pesquisa diagnóstica, tendo a coleta de dados realizada por meio de observações, questionário e entrevistas semiestruturadas. O estudo apresentado auxilia o gestor, que por meio desta, pode ter maior facilidade para identificar os custos que influenciam o preço de venda de seus serviços, identificar as necessidades dos seus clientes podendo alterar os serviços de acordo com a sua procura, e com essas informações tomar a melhor decisão na prestação do serviço alcançando o preço de mercado sem diminuir sua margem de lucro. Pode-se concluir que o custo real do pacote em estudo está abaixo do custo meta, sem ser necessário realizar reduções no custo da empresa. As informações geradas por essa pesquisa auxilia a tomada de decisão, principalmente a respeito da formação do preço de seus serviços, podendo servir de base para fechamento de futuros contratos, e criação de novos pacotes.

Palavras-chave: Custeio alvo. Gestão estratégica de Custos. Publicidade e propaganda.

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos.

1 Introdução

Em virtude da crise econômica e política, pode-se dizer que o campo mercadológico atual no Brasil encontra-se altamente instável. O Jornal Folha de São Paulo (2017) destaca que “os indicadores econômicos de junho, surpreenderam positivamente, dando força à tese de que a recessão iniciada há 3 anos está finalmente sendo deixada para atrás”. De acordo com pesquisas realizadas pelo jornal Economia Estadão (2017), “os economistas do mercado financeiro aumentaram a expectativa de alta para o PIB para o fim de 2017. O Relatório de Mercado Focus trouxe que a mediana das previsões para o ano foi de 0,50% para 0,60%”, segundo pesquisas do IBGE, “o PIB cresceu 0,2% no segundo trimestre do ano, ante o primeiro trimestre. Na comparação com o segundo trimestre de 2016, houve alta de 0,3%.

Este cenário reflete no campo mercadológico, vender um produto ou serviço passou a ser cada dia mais difícil, pois o consumidor aproveita este período de competição entre as empresas para exigir cada vez mais, buscando produtos de qualidade e com preços baixos. O ambiente econômico criou a necessidade de uma reestruturação da gestão de custos (HANSEN; MOWEN, 2001). Contudo, ter gestão de custos já não satisfaz totalmente as necessidades informacionais da empresa, visto que esta é voltada para o contexto interno (BRUNI; FAMÁ, 2009). Devido a este fato, os gestores passam a investir em uma gestão mais eficiente. As pressões competitivas mundiais, o crescimento do setor de serviços e os avanços nas tecnologias de informação e manufatura, mudaram a natureza da economia, que por sua vez deram início ao desenvolvimento de práticas inovadoras para a gestão de custos, dando espaço para a Gestão Estratégica de Custos (GEC).

Segundo Nakagawa (1991, p. 42), a Gestão Estratégica de Custos (GEC) “assume uma posição mais proativa, voltada para o planejamento, gestão e redução de custos, além de ser

mais compreensiva”. Esta gestão vai além dos limites da empresa, pois não está voltada somente para o contexto interno, uma vez que também analisa o contexto externo, desde a origem de recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final (MARTINS, 1998). A GEC, segundo Shank e Govindarajan (1997, p. 4), “É uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais”. A ampliação da visão de Gestão de Custos para a visão de Gestão Estratégica de Custos é observada também por Souza e Clemente (2007) e Bacic (2008).

Entre os instrumentos da GEC, encontra-se o método *Target Costing* (TC), também conhecido como Custeio Alvo, que vem sendo utilizado desde a década de 70, com objetivo de reduzir os custos e planejar estrategicamente os lucros (SAKURAI, 1997). Ansari et al. (1997, p. 11) definem o custeio alvo como sendo “um sistema de planejamento de lucro e gerenciamento de custo” em que o foco está no preço e no cliente. A empresa estabelece o custeio-alvo estimando o preço de venda e subtraindo dele a margem de lucro desejada. O importante é projetar o produto ou serviço de modo que satisfaça os clientes e possa ser fabricado dentro de um custo-alvo (COLAUTO; BEUREN, 2005).

Yazdifar e Askarany (2012) apontaram que grande parte dos estudos também assumem que o TC é relevante apenas para as empresas de manufaturas e, portanto, acabam por não investigar a adoção dessa técnica nas empresas prestadoras de serviços, excluindo assim as empresas do setor de serviços das pesquisas e análises. Segundo os autores a TC é igualmente utilizado entre empresas do setor de manufatura e de serviços.

Em um mercado concorrencial, não basta simplesmente adicionar a margem de lucro desejada aos seus custos para a fixação do preço, neste contexto, o custeio alvo tem como objetivo usar o preço como parâmetro ao qual a empresa irá ajustar os seus custos, de modo que obtém a margem e os resultados desejados pelo gestor. Pequenas e médias empresas usualmente não utilizam métodos de custeio adequados aos seus objetivos e planejamentos. Diante disso tem-se a seguinte problematização da pesquisa: Como o custeio alvo é aplicado em uma empresa prestadora de serviços de publicidade e propaganda para auxílio no gerenciamento de custos e preços?

O objetivo geral da pesquisa foi aplicar o custeio alvo em uma empresa prestadora de serviços de publicidade e propaganda como auxílio ao processo decisório e delimita-se a uma agência de publicidade e propaganda do município de Campo Mourão, Estado do Paraná, no mês de junho de 2017, baseando-se na atividade de maior retorno da empresa, um pacote de serviços, que inclui a gestão das redes sociais *Facebook* e *Instagram*, a criação e personalização de *fanpages*, e anúncios patrocinados.

Partindo do pressuposto apresentado no estudo de Yazdifar e Askarany (2012), onde o TC está presente também nas empresas do setor de serviços e que existe um interesse crescente no uso de estratégias de redução de custos no estágio de planejamento dos produtos ou serviços, este estudo justifica-se pela importância de utilizar instrumentos da Gestão Estratégica de Custo a fim de auxiliar a tomada de decisões por meio da geração de informações. Esta pesquisa também contribui, trazendo informações de preços e custos ao gestor, visto que é um estudo aplicado a um caso específico, na modalidade de diagnóstico, com proposição de solução organizacional desta empresa de publicidade e propaganda.

2 Referencial Teórico

Martins (1998, p. 318) menciona que a GEC “requer análises que vão além dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor: desde a origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final.” Conforme Slavov (2013), com o objetivo de preencher as lacunas existentes pelo uso de sistemas tradicionais, surgem algumas práticas que conforme o uso e objetivo de sua utilização pela empresa,

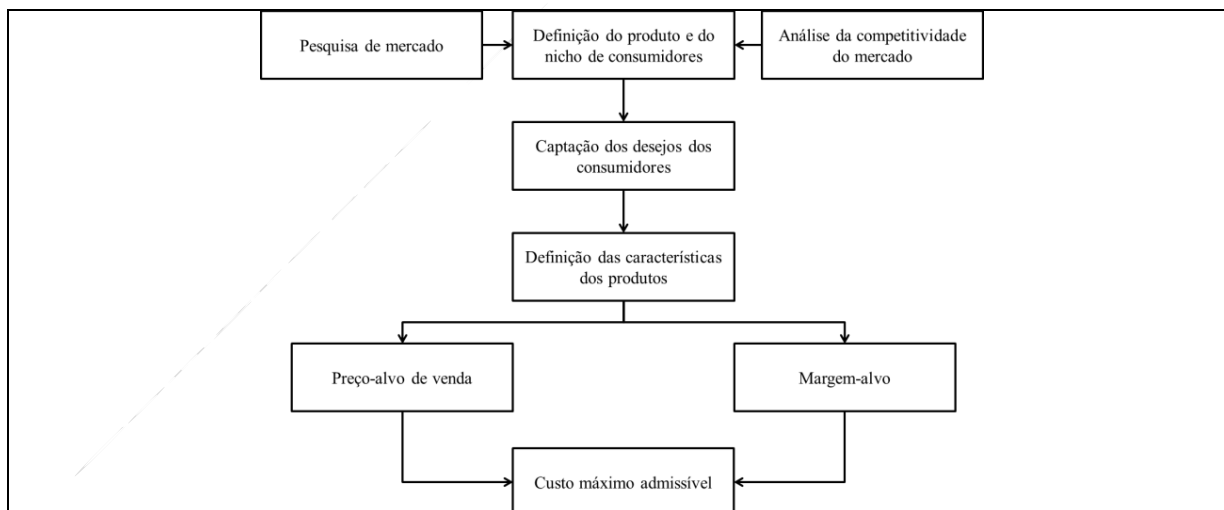
podem ser caracterizadas como artefatos da GEC. Dentre elas, tem-se a análise do custo da qualidade, análise dos custos dos concorrentes, o sistema de custeio baseado em atividade e tempo (TDABC), o custeio alvo, entre outras.

Este estudo tem como foco o Custeio Alvo, que também é conhecido como custeio meta, ou ainda *Target Costing*. É um sistema desenvolvido no Japão que tem como base a engenharia de valor (MONDEN, 1999). Originalmente foi criado pela Toyota, em 1965, estendendo-se pelas indústrias japonesas, especialmente a indústria automotiva, na década de 70, logo após a crise do petróleo (SCARPIN, 2000). Segundo Sakurai (1997), no Japão na década de 1970, quando a produção japonesa passou a ser diversificada, fabricando-se grande variedade de produtos com características distintas a fim de atender à demanda de consumidores mais exigentes, o custo meta começou a ser aplicado visando reduzir o custo e planejar estrategicamente os lucros.

Sakurai (1997, p. 52) define custo meta como sendo “[...] um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto.” Galindo (1998, p. 6) contribui definindo custeio alvo como “um ponto de encontro entre mercado e competências internas da empresa – entre valor e custo – e que inclui tanto ferramentas técnicas de apuração como métodos de gestão de custos”, analisa de forma ampla, o contexto interno e externo, desde a produção do produto ou serviço até os clientes e concorrentes.

Para Monden (1999), o Custeio Alvo tem como principais objetivos: – Otimizar o custo total do produto e, ao mesmo tempo, satisfazer as principais exigências do mercado, ou seja, qualidade e preço; – Motivar os empregados a buscarem o lucro desejado, tornando o custo-alvo uma atividade de administração do lucro por toda empresa. Diante dos princípios elencados, pode-se concluir que o custo do produto é definido a partir do preço de mercado. Pode-se visualizar na Figura 1 o processo do custeio alvo.

Figura 1 - Etapas para o estabelecimento do custo máximo admissível



Fonte: Cruz e Rocha adaptado de Hansen (2002)

O processo começa com uma pesquisa de mercado, a fim de identificar a necessidade e desejos dos clientes, isso dará informações para definição do produto ou serviço e do nicho de consumidores. Após a definição do produto é feita uma nova pesquisa com intuito de captar os desejos dos consumidores em relação a esse produto, com o objetivo da plena adequação às necessidades dos clientes, nessa etapa ocorre a definição das características do produto. O próximo passo é estabelecer o preço de venda do produto, o valor que os clientes estão dispostos a pagar, ou seja, o preço de mercado. Em seguida, identificar a margem alvo,

ou margem de lucro desejada pelo gestor, que pode ser calculada de acordo com a necessidade do gestor. Frente a isso será possível estabelecer o custo máximo admissível, subtraindo do preço de venda a margem de lucro alvo (HANSEN, 2002).

Diversas são as pesquisas nacionais e internacionais que envolvem o estudo, análise, aplicabilidade, viabilidade e utilidade do Custeio Alvo nas entidades de diversos setores. Rotta (2005) analisou os conceitos e a aplicabilidade do custeio alvo em empresas prestadoras de serviços de advocacia, em processos de concorrência pública. Verificou-se a clara relação da exigência do edital com os conceitos do Custeio Alvo, permitindo a aplicabilidade deste processo de gerenciamento de custos na decisão de como elaborar a proposta de prestação de serviços e concluiu que há várias restrições quanto à forma de determinação do custo do produto e, conseqüentemente, custo-alvo, e sugeriram a comparabilidade dos diversos métodos de custeio (pleno, absorção, variável e custeio baseado em atividades) no processo de custeio alvo.

Camacho e Rocha (2006) investigaram a aplicação do Custeio Alvo ao setor de prestação de serviços hospitalares e concluíram que o Custeio Alvo é aplicável à indústria de serviços hospitalares, embora apresente maior grau de dificuldade para associar recursos e custos aos atributos, comparativamente à indústria de manufatura.

Rodrigues (2008) pesquisou a adoção da Programação e Controle da Produção (PCP) dentro da teoria do custeio alvo, como instrumento de gestão e controle de custos de novos produtos. Os achados evidenciam que sete empresas de grande porte do ramo têxtil do Vale do Itajaí (SC), adotam o PCP como ferramenta de gestão para estimar custo de novos produtos e a empresa entrevistada efetua pesquisas de mercado para conhecer o preço que o mercado deseja pagar, efetua o ajuste do custo máximo estimado na fase do projeto do produto, de acordo com a teoria do custeio alvo.

Biazebete, Borinelli e Camacho (2009) pesquisaram a possível aplicação, de forma integrada, os conceitos do Custeio Alvo e do Custeio Pleno numa indústria de confecções. Os autores concluíram que foi possível associar o Custeio Pleno à metodologia do Custeio Alvo para a redução dos custos do produto ainda na fase de elaboração do modelo, garantido a margem de lucro objetivada pela empresa.

Rocha e Bertucci (2010) investigaram se o Custeio Alvo é utilizado pelo segmento de Autopeças no Brasil e, em caso positivo, se haveria alterações significativas em relação ao que a literatura preconiza e se fatores contingenciais exerceram influência em sua adoção. Concluíram que embora se utilize um preço externo e os custos sejam ajustados até se atingir o custo máximo admissível não foi possível afirmar que as empresas brasileiras de autopeças se utilizem de práticas que possam ser consideradas como Custeio Alvo. As entrevistas realizadas indicaram que, caso o custo máximo admissível não pudesse ser atingido e ainda assim a empresa desejasse ganhar a cotação, ela poderá optar por sacrificar sua margem de lucro e simplesmente reduzir o preço apresentado na cotação.

Hamood, Omar e Sulaiman (2011) analisaram o conceito e aplicação do *Target Costing* (TC) em 10 países fora do contexto japonês, baseados em 35 publicações em inglês publicados em várias revistas internacionais. Como análise geral, os autores encontraram uma variação significativa nos países pesquisados no que tange a prática de TC, as etapas a serem seguidas e nos participantes envolvidos no processo de aplicação do TC. Os autores afirmam que fatores ambientais e questões relacionadas à melhoria de recursos do produto são cruciais para uma implementação bem-sucedida do TC. Por fim, o artigo conclui afirmando um elemento de extrema importância no sucesso da implementação do TC refere-se ao gerenciamento eficiente da cadeia de suprimentos, principalmente nas empresas de manufaturas.

Wienhage, Rocha e Scarpin (2012), investigaram o impacto da aplicação da *Target Costing* e da Engenharia do Valor na precificação de um curso de pós-graduação *lato sensu*.

A população do estudo foi composta por 298 alunos, sendo que obtiveram 165 respondentes válidos, os dados foram coletados no mês de novembro de 2009. Entre os achados os autores constataram que com a redução de alguns custos foi possível adequar o preço do curso de acordo com as necessidades do mercado, corroborando assim com a afirmação da literatura de que a aplicação da metodologia do *Target Costing* aliada a Engenharia do Valor são ferramentas adequadas a gestão de custos nas organizações.

Marques (2012) investigou as deduções e inferências que podem ser extraídas acerca da adoção, implementação e uso do Custeio Alvo à luz da Teoria da Contingência e da Nova Sociologia Institucional. Concluiu em relação à Teoria da Contingência que o processo do Custeio Alvo é aplicado em todos os projetos de desenvolvimento de produtos na empresa investigada. Em relação à Nova Sociologia Institucional, as análises indicaram que o mecanismo coercitivo foi o responsável pela adoção do Custeio Alvo. Uma das conclusões foi que nos casos em que a difusão se apresenta em alto grau da forma coercitiva, os mitos, as regras e as normas institucionais podem determinar a estrutura, mas não necessariamente as rotinas que dependem da interpretação que os atores fazem das mesmas, construindo as respostas de modo a acomodar as conveniências e interesses tanto do ambiente externo quanto interno.

Yazdifar e Askarany (2012) questionaram em seu estudo a falta de pesquisas relacionadas ao TC nas empresas do setor de serviços. Os autores pesquisaram contadores gerenciais qualificados pela CIMA que trabalham em empresas de manufatura e serviços no Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia sobre a adoção e implementação do TC. O estudo examinou a importância da TC para os tomadores de decisão, quanto a adoção e implementação, nos quesitos relacionados a vantagem relativa, compatibilidade, facilidade de utilização, demonstração de resultados e capacidade de avaliação. Os resultados da pesquisa indicaram que o TC é igualmente prevalente entre as empresas de manufatura e serviços, porém, no que tange aos níveis de implementação existe uma diferença significativa entre as empresas desses dois setores. O estudo mostrou que existe um interesse crescente no exame de todas as estratégias de redução de custos no estágio de planejamento e na adoção da engenharia de valor para incorporar ao produto os requisitos do cliente, em vez de focar na adoção de estratégias de redução de custos no âmbito de produção.

Baharudin e Jusoh (2015) investigaram como o TC está sendo praticado e quais são os principais fatores que influenciam o TCM em ambientes não japoneses usando uma abordagem de estudo de caso. O estudo comparou as práticas de TC em um fabricante de automóveis da Malásia com os estudos de caso anteriores de fabricantes de automóveis japoneses e descobriu que o conceito fundamental de práticas de TC na empresa do caso era semelhante às práticas das empresas japonesas, porém, houve algumas diferenças nos detalhes. As diferenças foram devidas à empresa do caso, que coordenou e reconfigurou seus recursos para se adaptar às restrições contextuais, conforme destacado nas quatro proposições desenvolvidas.

No âmbito da prestação de serviços educacionais, De Souza et. al. (2016) tiveram como objetivo em sua pesquisa determinar e identificar elementos que pudessem ser reduzidos/eliminados dos custos de uma Instituição de Educação Básica da cidade de Senhor do Bonfim, com o intuito de ocorrer assim a diminuição do valor da mensalidade utilizando o método de custeio *Target Costing*. A população pesquisada foi composta pelos responsáveis financeiros dos alunos da Instituição analisada, no ano 2016 e obteve-se uma amostra de 128 respondentes. Os resultados da pesquisa apontaram que através da redução de alguns atributos seria possível adequar o valor da mensalidade ao valor esperado pelo mercado. Os autores afirmam que com a aplicação da Engenharia de Valor e do Custeio Alvo existe uma melhora da gestão nos custos das organizações, corroborando assim com a afirmativa de que o TC é uma ótima ferramenta para a tomada de decisões.

Okpala (2016) examinou o efeito da engenharia de valor no custo de produção, da manufatura enxuta na satisfação do cliente, do gerenciamento da cadeia de fornecimento na entrega eficiente de produto e também da filosofia kaizen melhoria contínua da qualidade do produto na indústria cervejeira na Nigéria. O pesquisador concluiu que a engenharia de valor, manufatura enxuta, gerenciamento da cadeia de suprimento e filosofia kaizen previram com segurança o custo de produção, a satisfação do cliente, a entrega eficiente do produto e a melhoria contínuas sendo todas as hipóteses não rejeitadas.

Gonçalves, Gaio e Silva (2018) investigaram as maiores empresas portuguesas e verificaram que a probabilidade de adoção do TC aumenta em resposta à inovação e diminui em resposta à incerteza que está relacionada ao ambiente econômico e tecnológico.

Como se pode observar por meio dos estudos pesquisados, o custeio alvo é aplicável à diferentes ramos de atividade, inclusive na prestação de serviços, apesar da literatura existente enfocar predominantemente sua utilização em indústrias.

3 Procedimentos Metodológicos

De acordo com Silveira e Córdova (2009, p. 32), “a pesquisa qualitativa preocupa-se, com aspectos da realidade que não podem ser quantificados, centrando-se na compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais”. Neste contexto, a pesquisa apresenta caráter qualitativo, sendo realizadas entrevistas semi estruturadas com o gestor da empresa objeto deste estudo e questionário aos clientes, a fim de conhecer a empresa e as necessidades dos clientes.

Caracteriza-se também como uma pesquisa diagnóstica. Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 81) trata-se de uma “estratégia de investigação aplicada que se propõe explorar o ambiente, levantando e definindo problemas [...] podendo voltar-se para o ambiente externo” visto que foi realizada uma investigação específica na empresa, para identificar o custo do pacote de serviço estudado, a aplicação do custeio alvo e uma pesquisa de mercado nos quatro principais clientes com o objetivo de identificar as necessidades e o valor que estavam dispostos a pagar pelo serviço. A coleta de dados realizou-se por meio de observações, questionário e entrevistas semiestruturadas.

Inicialmente foram realizadas pesquisas bibliográficas do assunto abordado em livros, artigos científicos, *internet*, entre outros, objetivando tornar possível verificar a correlação entre as bases teóricas e as aplicações práticas no caso. Em segundo momento foram realizadas entrevistas com o gestor da empresa em estudo, para conhecer o ambiente empresarial. Ainda nesta fase foram realizadas visitas à empresa, com o intuito de conhecer e identificar os fatores influenciadores no custo do pacote de serviços estudado, por meio de observação direta e de análise de documentos administrativos relacionados (contas de água, *internet*, folha de pagamento entre outros).

Em seguida, foram aplicados questionários aos quatro clientes fixos que adquiriram o pacote de serviços investigado, a fim de identificar suas necessidades e desejos, e qual valor monetário estes estavam dispostos a pagar pelo pacote de serviços. Na etapa seguinte, foram feitas as análises para identificação dos custos referentes ao pacote de serviço investigado. Com a resposta do questionário aplicado aos clientes, foi possível identificar os principais atributos do serviço prestado, dentro do pacote oferecido, e para encontrar o valor monetário que estes estão dispostos a pagar. Ao encontrar o valor monetário que os clientes estavam dispostos a pagar pelo pacote de serviço em estudo, foi necessário identificar a margem de lucro que o gestor esperava obter, para que fosse possível aplicar o custeio alvo.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

A empresa em que se realizou o estudo foi constituída em 2012. Caracteriza-se como empresa de pequeno porte e é optante pelo regime Simples Nacional. Tem como atividade a publicidade e propaganda, possui apenas um funcionário e está localizada no município de

Campo Mourão, Estado do Paraná. Atua em diferentes áreas como, *design* gráfico, embalagens, identidade visual, campanhas, ações e planejamento de marketing, catálogos, *websites* e gestão de redes sociais, no entanto, para efeito deste estudo, considera-se apenas um dos serviços oferecidos pela empresa.

Na aplicação do custeio alvo, não houve a necessidade de realização dos primeiros passos destacados na Figura 1, pois o serviço comercializado já existe dentro da empresa e os clientes já estão definidos, portanto só foi necessário identificar o custo máximo admissível. O serviço escolhido para estudo foi um pacote de gestão de redes sociais, devido a este, ser um serviço fixo mensal e apresentar valor significativo em relação ao faturamento da empresa. Neste pacote estão inclusas a gestão das redes de Facebook e Instagram, a criação e personalização de fanpage e anúncios patrocinados. A empresa oferece 3 tipos de planos para seus clientes, o “*Basic*”, o “*Business*” e o “*Premium*”.

O plano *Basic* inclui planejamento, URL personalizada, 12 posts mensais, interação com fãs (comentários), capas sazonais e gestão de anúncios pagos, o valor deste pacote é R\$ 1.250,00/mês. O plano *Business* inclui planejamento, URL personalizada, 16 posts mensais, 1 post fim de semana, interação com fãs (comentários), capas sazonais e gestão de anúncios pagos, o valor deste pacote é R\$ 1.650,00/mês. E o plano *Premium* inclui planejamento, URL personalizada, identidade visual, 26 posts mensais, 2 posts fim de semana, interação com fãs (comentários), capas sazonais, campanhas promocionais e gestão de anúncios pagos (10% do valor investido em anúncios), o valor deste pacote é R\$ 2.250,00/mês.

Com o objetivo de conhecer o ambiente empresarial, foram feitas entrevistas semiestruturadas com o gestor geral, o que possibilitou identificar os atributos e características do serviço em estudo, identificar os clientes, e verificar o custo. Ao questioná-lo a respeito de um método de custeio, foi constatado que não se utiliza nenhum método, portanto houve a necessidade e realizar o levantamento dos custos e de horas trabalhadas com o serviço investigado.

Através da ferramenta Excel, o gestor realizou o controle de horas trabalhadas por seu funcionário em cada empresa optante pelo pacote objeto de estudo. A Tabela 1 mostra quantas horas foram trabalhadas para cada cliente, somando um total de 21 horas e 8 minutos durante o mês de junho de 2017.

Tabela 1 – Total de horas trabalhadas por cliente

Clientes	Horas /mês
A	7 horas
B	4 horas e 30 minutos
C	4 horas e 50 minutos
D	4 horas e 48 minutos
Total de horas	21 horas e 8 minutos

Fonte: Elaborado pelas autoras, com base nos dados da pesquisa.

Foram identificados todos os custos e despesas da empresa e feito um levantamento para encontrar o custo por hora, visto que esta foi a melhor maneira de atribuí-lo como custo do serviço estudado em relação ao mês de junho de 2017, como se pode ver nas tabelas a seguir:

Tabela 2 – Cálculo de folha de pagamento

Salário Base	R\$ 1.500,00
FGTS s/ salário	R\$ 120,00
Subtotal (deverá ser previsto no fluxo de caixa)	R\$ 1.620,00
Férias 1/12	R\$ 125,00

Adicional de 1/3 férias	R\$ 41,67
FGTS férias e adicional de 1/3	R\$ 13,33
13º salário	R\$ 125,00
FGTS 13º salário	R\$ 10,00
Subtotal (deverá ser provisionado pela empresa)	R\$ 315,00
Custo efetivo total	R\$ 1.935,00

Fonte: Elaborado pelas autoras, com base nos dados da pesquisa.

Tabela 3 – Cálculo de Pró-labore

Pró-labore	R\$ 3.748,00
INSS s/ Pró-labore	R\$ 412,28
IR s/ Pró-labore	R\$ 145,56
Custo efetivo total	R\$ 4.305,84

Fonte: Elaborado pelas autoras, com base nos dados da pesquisa.

Tabela 4 – Cálculo do custo efetivo por hora

Custos	Custo total mensal	Custo por hora
Programas	R\$ 33,25	R\$ 0,15
Energia/aluguel/água	R\$ 450,00	R\$ 2,04
Internet/telefone	R\$ 165,00	R\$ 0,75
Depreciação do computador	R\$ 37,50	R\$ 0,17
Folha de pagamento	R\$ 1.935,00	R\$ 8,79
Pró-labore	R\$ 4.305,84	R\$ 19,57
Honorários Contábeis	R\$ 280,00	R\$ 1,27
Total	R\$ 7.206,59	R\$ 32,49

Fonte: Elaborado pelas autoras, com base nos dados da pesquisa.

As Tabelas 2 e 3 representam os cálculos relacionados a folha de pagamento e pró-labore, visto que a empresa possui apenas um funcionário e que este faz parte do custo juntamente com o pró-labore do gestor que também atua de forma direta na realização dos serviços prestados. Foi necessário identificar o valor total mensal de custo para o empresário, para então analisar o valor por hora, incluindo-o na Tabela 4.

De acordo com os valores dispostos na Tabela 4, o empresário tem um custo total mensal de R\$ 7.479,59 para realizar todos os serviços prestados pela empresa. Para calcular os custos por hora, os valores com programas, energia, água, aluguel, internet, telefone, depreciação do computador, folha de pagamento, pró-labore e honorários contábeis foram divididos por 220, que são as horas mensais trabalhadas, portanto o valor de R\$ 32,49 corresponde ao custo efetivo geral por hora. No caso dos impostos, foi calculado cada pacote separadamente, devido a diferença de seus respectivos preços de venda.

Tabela 5 – Cálculo de imposto por pacote

Pacote de serviço	Preço de venda	Imposto mensal (6%)
Pacote <i>Basic</i>	R\$ 1.250,00	R\$ 75,00
Pacote <i>Business</i>	R\$ 1.650,00	R\$ 99,00

Fonte: Elaborado pelas autoras, com base nos dados da pesquisa.

Em relação sua atividade a empresa em estudo está enquadrada no anexo III das tabelas do simples nacional, e na primeira faixa em relação ao faturamento dos últimos 12 meses, portanto a alíquota a ser aplicada para cálculo do imposto é de 6%, como disposto anteriormente na Tabela 5.

A fim de identificar as necessidades, desejos e o valor monetário que os clientes estão dispostos a pagar pelo pacote de serviços, foram aplicados questionários e, a partir deles, pode-se chegar aos resultados que serão apresentados a seguir. É importante ressaltar que o cliente B optou por não responder ao questionário, portanto todos dados apresentados no decorrer da pesquisa, a partir de agora, referem-se as respostas dos clientes A, C e D. Na sequência, a Tabela 6 apresenta o grau de importância por atributo do pacote de serviço, sendo 1 para pouco importante até 4 para muito importante.

Tabela 6 – Grau de importância por atributo do pacote de serviço

	Cliente A	Cliente C	Cliente D
Gestão de Facebook/fanpage, e instagram	facebook	Facebook	facebook
Desenvolvimento de cronograma para as publicações	4	4	4
Criação das campanhas de anúncios patrocinados	2	2	4
Gestão e relatórios de evolução de cada campanha	4	4	4
Relatórios mensais de engajamento, crescimento, curtidas, etc	4	3	3
Criação de conteúdos diversificados, com artes, vídeos, gifs	3	3	3
Pesquisas sobre os produtos e serviços dos clientes;	4	4	3
Acompanhamento dos conteúdos da concorrência	3	3	3
Respostas a comentários e mensagens na fanpage	4	4	4

Fonte: Elaborado pelas autoras, com base nos dados da pesquisa.

Como pode ser observado na Tabela 6, aplicaram-se graus de importância, de 1 a 4, a fim de demonstrar quais atributos foram considerados necessários e de maior valor pelo cliente. A partir disso, o gestor poderá reduzir seus custos, se necessário, com base nos atributos menos desejados.

Questionou-se também, o preço aceitável pelo cliente por um pacote que inclui os atributos que os mesmos elencaram como mais importantes, e o preço aceitável por um pacote que inclui todos os atributos do pacote atual (sem especificações de quantidade de postagem por semana). O resultado pode ser observado na Tabela 7.

Tabela 7 - Comparação entre preço aceitável e preço atualmente pago

Cliente	Valor aceitável pelo pacote completo	Preço pago pelo pacote atual / Pacote atual
A Pacote <i>Business</i>	R\$ 1.500,00	R\$ 1.650,00
C Pacote <i>Business</i>	R\$ 1.500,00	R\$ 1.650,00
D Pacote <i>Basic</i>	R\$ 1.050,00	R\$ 1.250,00

Fonte: Elaborado pelas autoras, com base nos dados da pesquisa.

É importante ressaltar que ao aplicar os questionários, não foi identificada qual a empresa objeto de estudo, para que não influenciasse na resposta do cliente. Visto que, sabendo que se tratava da empresa já contratada pelos mesmos, o resultado do questionário seria alterado com um valor desejável por eles, possivelmente mais abaixo do que o aceitável com o intuito de ao final do estudo obter algum tipo de vantagem sob a empresa.

Para definir o custo máximo admissível, é necessário identificar a margem de lucro desejável pelo gestor da empresa. Em entrevista com o mesmo, foi apresentado o desejo inicial da margem de lucro de 40%. A partir disso, pode-se calcular o custo alvo, no entanto, houve a necessidade de separar o custo alvo por tipo de pacote, visto que os preços são diferentes. A Tabela 8 apresenta os custos máximos admissíveis de acordo com o custeio alvo proposto para o pacote *Basic* adquirido pelo cliente D e o pacote *Business* adquirido pelo cliente A e C.

Tabela 8 – Custo alvo

	Pacote <i>Basic</i>	Pacote <i>Business</i>
Preço de mercado (cliente está disposto a pagar)	R\$1.050,00	R\$1.500,00
(-) Margem de lucro (40%)	R\$420,00	R\$600,00
(=) Custo alvo	R\$630,00	R\$900,00

Fonte: Elaborado pelas autoras, com base nos dados da pesquisa.

Como disposto na Tabela 9, para encontrar o custo efetivo que o gestor teve com cada cliente, utilizou-se o custo efetivo por hora destacado na Tabela 4, multiplicou-se pelas horas trabalhadas com cada cliente durante o mês, e em seguida somou-se com o valor dos impostos de cada pacote, visto que esse valor independe da quantidade de horas trabalhadas.

Tabela 9 - Cálculo do custo efetivo por cliente

	Cliente A	Cliente C	Cliente D
Custo efetivo/hora	R\$ 32,49	R\$ 32,49	R\$ 32,49
Horas trabalhadas no mês	7:00 horas	4:50 horas	4:48 horas
(=) Custo efetivo	R\$ 227,43	R\$ 157,04	R\$ 155,95
(+) Impostos	R\$ 99,00	R\$ 99,00	R\$ 75,00
(=) Custo efetivo total	R\$ 326,43	R\$ 256,04	R\$ 230,95

Fonte: Elaborado pelas autoras, com base nos dados da pesquisa.

Tabela 10 - Comparação do custo atual com custo alvo por cliente

Cliente	Custo efetivo total	Custo alvo (custo máximo admissível)	Plano do pacote
A	R\$ 326,43	R\$ 900,00	<i>Business</i>
C	R\$ 256,04	R\$ 900,00	<i>Business</i>
D	R\$ 230,95	R\$ 630,00	<i>Basic</i>

Fonte: Elaborado pelas autoras, com base nos dados da pesquisa.

A Tabela 10 mostra o custo real atual da empresa em comparação com o custo alvo. Nota-se os valores exatos em relação a cada pacote, e que o custo real está bem abaixo do custo alvo, o que evidencia a lucratividade da empresa nesses pacotes oferecidos.

Em uma nova entrevista com o gestor geral, foram apresentadas todas as informações obtidas por meio das pesquisas e todos os cálculos realizados a fim de que possa ser utilizado como suporte à tomada de decisão. Segundo o gestor, para uma empresa pequena que trabalha com prestação de serviços, uma das maiores dificuldades é identificar e calcular os custos reais dos seus serviços, e saber o que realmente custa cada serviço e qual seu custo máximo admissível ou custo alvo, é de extrema importância, pois resolve um problema grande na empresa que é o trabalho com números aproximados. Sabendo esses valores reais, pode-se reduzir ou aumentar os preços sem medo de obter prejuízo, e esse é um grande passo para a lucratividade da empresa.

O gestor ainda acrescenta que preza muito pela informação contábil, e que quando se trabalha com um quadro reduzido, como é o caso da empresa, acaba fazendo de tudo um pouco e isso dificulta a parte administrativa e financeira da empresa, e afirma que essas informações ajudarão muito a entender melhor o próprio negócio. As informações geradas com este estudo auxiliam o gestor em decisões a respeito de aumento ou diminuição dos preços dos pacotes, possíveis descontos para os clientes sem afetar a lucratividade a empresa, criação de novos pacotes com objetivo de agregar novos consumidores.

5 Considerações Finais

O estudo teve como objetivo apresentar os efeitos da aplicação do custeio alvo como suporte às decisões em uma empresa de Publicidade e Propaganda. A pesquisa teve como

foco a atividade de maior retorno da empresa, um pacote de serviços que inclui a gestão das redes sociais *Facebook* e *Instagram*, a criação e personalização de *fanpages*, e anúncios patrocinados.

Por meio de entrevistas ao gestor geral e clientes fixos do pacote estudado, foi possível identificar o custo, a margem de lucro desejada pelo gestor e o valor de monetário de mercado, chegando aos cálculos para identificação do custo meta. Pode-se constatar que o custo real do pacote é inferior o custo alvo.

Ao finalizar a pesquisa, foram apresentadas ao gestor as informações valiosas geradas por meio do custeio alvo que auxiliam na tomada de decisão, na resolução de problemas na formação do preço de venda de seus serviços, podendo servir de base para fechamento de futuros contratos e criação de novos pacotes. O gestor afirma que possuir essas informações auxilia muito na lucratividade da empresa.

Vale salientar que o estudo limita-se a este caso específico, portanto os dados não podem ser generalizados, uma vez que empresas e atividades são diferentes umas das outras, independente de compartilhar do mesmo ramo de atividade.

Com o intuito de melhorar as informações ao gestor da empresa, propõem-se analisar os outros meses, devido ao fato das horas trabalhadas alterarem de um mês para outro, como também, o estudo de outros serviços prestados. Propõe-se também, a utilização de um programa para controle de horas trabalhadas durante todas as atividades da empresa, a fim de analisar se as outras atividades estão gerando lucro, assim como o pacote estudado.

Referências

ANSARI, Shahid L. (Ed.). **Target costing: the next frontier in strategic cost management**. Irwin Professional Publishing, 1997.

BACIC, M. J. **Gestão de Custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia empresarial**. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

BAHARUDIN, Norhafiza; JUSOH, Ruzita. Target Cost Management (TCM): a case study of an automotive company. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 172, p. 525-532, 2015.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com Aplicações na Calculadora Hp 12c e Excel**. 5. ed. São Paulo: Scipione, 2009.

BIAZEBETE, Célia Martelli; BORINELLI, Marcio Luiz; CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. Análise da aplicação do custeio alvo e do custeio pleno em indústria de confecções: um estudo de caso. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 3, n. 5, p. 44 - 61 jan./abr. 2009.

BERTUCCI, Carlos Eduardo; ROCHA, Welington. Custeio Alvo na indústria brasileira de autopeças. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., Belo Horizonte, 2010. **Anais... ABC: 2010**.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. O Custeio-alvo como suporte às decisões para desenvolver novos produtos: um estudo em indústria moveleira. **Revista Produção Online**, v. 5, n. 1, 2005.

CAMACHO, Reinaldo Rodrigues, ROCHA, Welington. Custeio Alvo em Hospitais. In: ENANPAD Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação Pesquisa em

Administração, 30., Salvador, 2006. **Anais...** Anpad: Salvador, 2006.

DAVIDSON, E. J. **Evaluation methodology basics**. Thousand Oaks: Sage, 2005.

DE SOUZA, Luciana Gonçalves et al. Target Costing: aplicação prática em uma instituição de educação básica na cidade de Senhor do Bonfim–Ba. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2016.

ECR CONSULTORIA. A gestão estratégica de custos como diferencial competitivo nas empresas. Disponível em <<https://www.ecrconsultoria.com.br/biblioteca/artigos/controladoria-estrategica/a-gestao-estrategica-de-custos-como-diferencial-competi>>. Acesso em: 29 de outubro de 2017

ESTADÃO JORNAL DIGITAL. **Economia e Negócios**. Mercado aumenta projeção para o PIB em 2017 e 2018. Disponível em <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,mercado-aumenta-projecao-do-pib-para-2017-e-2018,70001985700>>. Acesso em: 29 de outubro de 2017.

FERREIRA, Ana Cristina Maranhão Gomes; PAMPLONA, Edson de Oliveira. Custeio alvo na gestão de custos de serviços: uma proposta de aplicação no setor de refeições coletivas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 15., Curitiba, 2008. **Anais...** Curitiba, 2008.

FOLHA DE S. PAULO. Economia brasileira tem alívio após três anos de crise. 2017. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/08/1910891-economia-brasileira-tem-momento-de-alivio-apos-tres-anos-de-crise.shtml>>. Acesso em: 29 out. 2017.

GALINDO, Maricela López. **El costo objetivo en la nueva gestión integral de costos**. Gestion y Estrategia – Edición Internet – Universidad Autonoma Metropolitana, Cidade do México: Janeiro-Julho de 1998. p. 6.

GONÇALVES, Tiago; GAIO, Cristina; SILVA, Mariana. Target costing and innovation-exploratory configurations: A comparison of fsQCA, multivariate regression, and variable cluster analysis. **Journal of Business Research**, v. 89, p. 378-384, 2018.

HAMOOD, Hussein H.; OMAR, Normah; SULAIMAN, Suzana. TARGET COSTING PRACTICES: A REVIEW OF LITERATURE. **Asia-Pacific Management Accounting Journal**, v. 6, n. 1, 2011.

HANSEN, J. E. **Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação lato sensu**: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. São Paulo, 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2002.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

MARQUES, Kelly Cristina Mucio. **Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional**: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso. 2012. 299

f. Tese (Doutorado em Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo : Atlas, 1998.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MERCADOS E ESTRATÉGIAS. **Brasil: o cenário econômico atual**. 2016. Disponível online em <<http://www.mercadoseestrategias.com/news/brasil-o-cenario-economico-atual/>>. Acesso em: 05 jun. 2017.

MODEN, Yasuhiro. **Sistema de redução de custos: Custo-alvo e custo Kazen**. Tradução de Eduardo D'Agord Schaan. Porto Alegre: Bookman, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki, **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

OKPALA, Kenneth Enoch. Target costing implementation and competition: A case study of breweries industry. **European Journal of Applied Business and Management**, v. 2, n. 2, 2016.

ROCHA, Welington; MARTINS, Eric Aversari. Custeio-alvo (target costing). In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 5., Fortaleza. **Anais...** Fortaleza, 1998.

ROTTA, Vivian De Cássia. A utilização do custeio alvo em empresas prestadoras de serviços de advocacia em processos de concorrência pública. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 9., Florianópolis, 2005. **Anais...** Florianópolis, 2005.

RODRIGUES, Sidiney. **Estimação de custos de novos produtos por meio do custeio alvo e da programação e controle da produção (pcp): área têxtil do vale do Itajaí, SC**. 2008. 123 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria), Programa de Pós-Graduação, Universidade Regional de Blumenau, 2008.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. São Paulo: Atlas, 2007.

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

SLAVOV, Tiago Nascimento Borges. **Gestão Estratégica de Custos: Uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. 2013. 301 f. Tese (Doutorado em Contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, 2013.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVEIRA, D. T.; CÓRDOVA, F. P. A Pesquisa Científica. In: GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. (Orgs). **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009, p. 31-42.

WIENHAGE, Paulo; ROCHA, Irani.; SCARPIN, Joegé Eduardo. Aplicação do *Target Costing* e Engenharia de Valor na Precificação de curso de Pós-Graduação. **ABCustos Associação Brasileira de Custos** - Vol. VII n°1, 85-109 – jan/abr 2012.

YAZDIFAR, Hassan; ASKARANY, Davood. A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. **International Journal of Production Economics**, v. 135, n. 1, p. 382-392, 2012.