

O Método de Custeio de Produtos pelo seu Ciclo de Vida: Uma aplicação na Indústria Editorial

Sérgio Lima Gabionetta (PUC-SP) - sgabionetta@matel.com.br

Antonio Robles Junior (PUCSP) - roblesjr@usp.br

Luiz Henrique Valério (PUC) - lvalerio@ctf.com.br

Victor Hugo César Bagnati (PUC SP) - v.hcb@terra.com.br

Resumo:

O presente artigo trata da mensuração e identificação dos custos a que se submete um produto durante todos os estágios do seu ciclo de vida. Esse método de abordagem e gerenciamento de custos é chamado de Custeio do Ciclo de Vida e Propriedade do Produto. O ciclo de vida do produto é composto por diferentes etapas de custeio onde os custos são estimados desde a idéia inicial até o seu abandono. Objetivando evidenciar a aplicação desse método, esse artigo aborda através de um estudo de caso a sua aplicação na indústria editorial brasileira, oferecendo a esta uma alternativa para o custeamento de seus produtos (títulos literários). A pesquisa pode ser justificada pela ausência de trabalhos que apresentam uma conclusão objetiva da validade da utilização do método, com vistas ao melhor gerenciamento e redução de custos no horizonte da vida útil do produto e a obtenção de vantagem competitiva. Ficou evidenciado que a utilização do método permite para a empresa ainda na fase de planejamento, a visualização da quase a totalidade dos custos que incorrerão no ciclo de vida do título, ensejando o seu melhor gerenciamento e maximização do resultado para empresa quando comparado ao método tradicionalmente empregado. A utilização do método de custeio do ciclo de vida do produto apresenta-se com uma importante ferramenta para a gestão estratégica de custos na medida em que, ainda na fase embrionária do produto permite a visualização, gerenciamento e redução de custos de todas as etapas que o produto percorrerá.

Palavras-chave: Custos, Ciclo de vida, Gestão estratégica de custos

Área temática: Gestão Estratégica de Custos

O Método de Custeio de Produtos pelo seu Ciclo de Vida: Uma aplicação na Indústria Editorial

Resumo:

O presente artigo trata da mensuração e identificação dos custos a que se submete um produto durante todos os estágios do seu ciclo de vida. Esse método de abordagem e gerenciamento de custos é chamado de Custeio do Ciclo de Vida e Propriedade do Produto. O ciclo de vida do produto é composto por diferentes etapas de custeio onde os custos são estimados desde a idéia inicial até o seu abandono. Objetivando evidenciar a aplicação desse método, esse artigo aborda através de um estudo de caso a sua aplicação na indústria editorial brasileira, oferecendo a esta uma alternativa para o custeamento de seus produtos (títulos literários). A pesquisa pode ser justificada pela ausência de trabalhos que apresentem uma conclusão objetiva da validade da utilização do método, com vistas ao melhor gerenciamento e redução de custos no horizonte da vida útil do produto e a obtenção de vantagem competitiva. Ficou evidenciado que a utilização do método permite para a empresa ainda na fase de planejamento, a visualização da quase a totalidade dos custos que incorrerão no ciclo de vida do título, ensejando o seu melhor gerenciamento e maximização do resultado para empresa quando comparado ao método tradicionalmente empregado. A utilização do método de custeio do ciclo de vida do produto apresenta-se com uma importante ferramenta para a gestão estratégica de custos na medida em que, ainda na fase embrionária do produto permite a visualização, gerenciamento e redução de custos de todas as etapas que o produto percorrerá.

Palavras chave: Custos, Ciclo de vida, Gestão estratégica de custos.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos.

1. Introdução

a- Objetivo Principal da Pesquisa

O acirramento crescente da competição empresarial criou o entendimento que o consumidor ficou mais exigente. No passado as empresas centravam-se em resultados e na produção em massa.

Uma forma encontrada para as empresas obterem vantagem competitiva foi a diversificação de produtos e suas formas, redução dos ciclos de vida, melhoria contínua da qualidade e redução de custos. Concluiu-se então que o consumidor mudou seus hábitos de consumo, induzidos pela pressão e necessidade das empresas no novo ambiente competitivo.

Neste cenário, iniciado há aproximadamente vinte anos, as empresas adotaram novas práticas gerencias, dentre as quais a “Gestão Estratégica de Custos”.

Uma das novas ferramentas para monitorar a evolução dos custos é chamada de “Custeio do Ciclo de Vida dos Produtos”. O ciclo de vida dos produtos é composto por diferentes etapas de custeio. Os custos são estimados desde a idéia inicial, passando pela pesquisa e desenvolvimento, produção, marketing, distribuição, etc., seguindo até o seu abandono.

A análise e apuração de custos e resultados nesta dimensão é uma alternativa interessante para a indústria editorial dada a sua necessidade constante de renovação do catálogo e considerando os relativamente longos ciclos operacionais e financeiros a que está submetida.

O gerenciamento do ciclo de vida é orientado àquelas atividades que ocorrem antes da produção, para assegurar o menor custo total possível para o ciclo de vida do produto (BERLINER e BRIMSON, 1992).

Visando evidenciar a aplicação desse método, esse artigo tem por objetivo apresentar uma revisão bibliográfica do tema e exemplificá-lo através de uma aplicação prática na indústria editorial brasileira.

Escolheu-se um título cujo ciclo de vida iniciou-se em dezembro de 1972 e encerrou-se em junho de 1991. A obra escolhida foi “Enterrem meu Coração na Curva do Rio”, de autoria de Dee Brown, editado no Brasil pela Editora Melhoramentos.

Sabendo-se que a indústria editorial brasileira é sujeita a economia de escala, onde a manutenção de estoques e a concessão de longos prazos para pagamento são a tônica, considerou-se oportuno a proposição de uma alternativa de gerenciamento de custos aplicado a esse segmento empresarial.

b- Justificativa

O interesse suscitado neste trabalho pode ser justificado por duas vertentes: a primeira tem origem na ausência de trabalhos que procuram em bases comparadas, verificar se há ou não uma vantagem objetiva quando da utilização do método de custeio pelo ciclo de vida; e a segunda é o interesse na proposição de uma alternativa de gerenciamento de custos para a indústria editorial brasileira.

c- Metodologia

Inicialmente, apresenta-se uma revisão da literatura que aborda o método de custeio de produtos baseado no seu ciclo de vida. Em seguida, através de um estudo de caso, aplicou-se o método a uma situação real já passada pela história da indústria editorial brasileira: “Enterrem meu Coração na Curva do Rio” de autoria de Dee Brown.

Analisou-se as fases de produção e edição do livro e seus custos correspondentes, começando pela decisão do lançamento, tradução, seguido pela revisão do texto, emendas, digitação, diagramação, preparação da arte da capa e suas revisões e por fim a impressão e as fases subsequentes para a colocação do título a disposição do consumidor. Nesse estudo, os custos gráficos são oriundos de terceiros, acompanhando a prática de mercado, onde oitenta por cento das editoras no Brasil fazem uso de gráficas alheias.

d- Estrutura do artigo

O artigo está estruturado em quatro partes. O resumo identifica de forma sucinta o tema, os objetivos, a metodologia, os resultados e as conclusões. O objetivo suscita para a validade de aplicação do método. A metodologia empregada foi o estudo de caso que classificou as formas e fases da pesquisa e os meios de consignação das informações. Na fundamentação teórica, pesquisou-se a literatura existente e fez-se a aplicação detalhada do método. Os resultados e conclusões mostram em bases comparadas a visibilidade dos custos quando da utilização do modelo usual e proposto, justificando a aplicação do método do custeio do ciclo de vida como promotor de meios mais assertivos e eficazes para a gestão estratégica de custos.

2. Fundamentação Teórica:

A gestão estratégica de custos dá ênfase a exploração interna e externa dos elementos de custos e as suas ligações no ambiente da empresa. A gestão de custos do ciclo de vida é uma abordagem que oferece um modelo conceitual que favorece esse entendimento (HANSEN e MOWEN, 2003).

O ciclo de vida de um produto é o seu tempo de existência, de sua concepção até o seu abandono e é composto por diferentes etapas de custeio. A gestão desses custos é considerada estratégica porque vai além da visão tradicional, onde a ênfase é dada unicamente aos custos de produção e só esse é considerado na contabilidade de custos.

Na visão tradicional, os sistemas de custeio são orientados para a produção física (custos incorridos). O método baseado no ciclo de vida abrange um raio bem maior dos custos, incluindo os que ocorrem nas fases de desenvolvimento e suporte logístico do ciclo de vida total do produto. Conforme Berliner e Brimson (1992), “cerca de 90% dos custos do ciclo de vida são determinados por decisões tomadas nas primeiras fases do ciclo”.

O custeio baseado no ciclo de vida é importante para definir um quadro mais preciso na rentabilidade do produto no longo prazo (BERLINER e BRIMSON, 1992).

Dentro dos cenários onde os ciclos de vida dos produtos são mais curtos, esse método favorece as decisões de preço de venda ligadas às necessidades de se recuperar os custos pré-operacionais em menor tempo.

O ciclo de vida de um produto também se divide em duas etapas: uma refere-se a sua vida geradora de receitas para a empresa; e a outra se refere a sua vida consumível, relacionada ao usuário ou consumidor final.

De acordo com Robles Júnior (1994), “os custos relacionados ao ciclo de vida dos produtos e serviços referem-se a todos os gastos incorridos com estes, desde o surgimento da idéia de lançamento de um novo produto, passando pelos gastos de pesquisa, concepção, projeto, desenvolvimento, protótipo, produção em linha, testes de mercado, lançamento, distribuição, serviços ao cliente, garantias, aperfeiçoamento, campanhas de marketing, retirada de linha, peças para manutenção para o período pós-retirada do produto, etc.”.

Não obstante, o produto segue sua trajetória nas mãos do consumidor final, incorrendo em custos de operação, energia, manutenção, descarte, etc.

Pode-se considerar que o início do ciclo de vida de um produto ocorre quando é identificada uma necessidade, real ou não, do mercado consumidor. A idéia de pensar e planejar novos produtos para satisfazer uma necessidade induzida do mercado, passou a ser a válvula propulsora desta nova era fazendo com que a competitividade se acirre a cada dia.

A partir da identificação da necessidade do mercado, este é mapeado e a seguir é criada uma oferta de produtos e a sua demanda é estimada. Essa fase é considerada a fase de inovação, onde o consumidor terá também a sua “necessidade fabricada”. Nos processos de operação, os bens são produzidos e entregues ao consumidor, faltando então as fases de atendimento ao cliente e pós venda que visam garantir a sua satisfação total.

Pode-se considerar que a empresa possui dois pontos de vista no que concerne ao ciclo de vida do produto, o ponto de vista de marketing e o ponto de vista de produção. Segundo Hansen e Mowen (2003), “o ponto de vista de Marketing, descreve o padrão geral de vendas de um produto enquanto este passa pelos distintos estágios do ciclo de vida”. Os estágios distintos a que esse ponto de vista se refere são: introdução, crescimento, maturidade e declínio. O estágio de introdução é identificado pelas atividades de pré-produção, onde a empresa está focada em estudos de mercado, objetivando a identificação da fatia de mercado pela qual vai lutar. No estágio de crescimento as vendas são rapidamente ascendentes até o estágio de maturidade, onde as vendas se estabilizam ou crescem em um ritmo menor. Já no estágio de declínio, o produto começa a perder aceitação e suas vendas caem até a sua extinção.

No ponto de vista de produção, ocorre a preocupação com o somatório de custos totais durante todo o ciclo de vida do produto. Graças a esse ponto de vista, a empresa pode vislumbrar com boa dose de precisão, noventa por cento dos custos que irão incorrer em todo o período de vida do produto.

Por outro lado, o consumidor possui também um ponto de vista. É aquele relacionado ao custo de aquisição, operação, manutenção e descarte. O consumidor enfatiza o desempenho do produto e sua satisfação, seja de qualquer ordem, por um determinado preço. Assim, a satisfação total do cliente é afetada pelos custos de compra e de pós-compra. Com a expectativa de ocorrência de custos pós-compra, estes podem ser decisivos na escolha e assim

sendo, são de vital importância para o produtor. As formas como as empresas conseguem explorar as ligações das atividades pós-compra com as atividades do produto é um elemento chave na gestão de custo do ciclo de vida do produto (HANSEN e MOWEN, 2003).

Os dois pontos de vista da empresa e o ponto de vista do consumidor são de vital importância para a empresa e nenhum deles pode ser desprezado. A observação integrada dos pontos de vista permite a efetiva gestão dos custos no ciclo de vida do produto, com o objetivo de maximizar o lucro nesse horizonte temporal.

Desta forma, é *mister* que as empresas entendam os pontos de vista e seus relacionamentos para poderem implementar ações direcionadas à maximização de receitas e redução de custos.

A Tabela 1 mostra os relacionamentos entre os pontos de vista, dentro dos estágios do ciclo de vida do produto, concernente à venda, custo total e lucro.

MARKETING:				
Atributos	Introdução	Crescimento	Maturidade	Declínio
Vendas	Baixas	Rápido	Lento/Pico	Declínio
PRODUÇÃO:				
Atributos	Introdução	Crescimento	Maturidade	Declínio
P&D	Alta/Moderada	Moderado/Alto	Moderado	Baixo
Fábrica e Equipto.	Baixo/Moderado	Alto	Moderado	Baixo
Publicidade	Moderada	Alto	Moderado	Baixo
Serviço	Baixo	Moderado	Alto	Baixo
CONSUMÍVEL				
Atributos	Introdução	Crescimento	Maturidade	Declínio
Tipo Cliente	Inovador	Mercado de Massa	Mercado de Massa	Diferenciado
Desempenho	Alta	Alto	Alta	Moderado
Preço	Baixa	Moderado	Alta	Moderado
Competitividade	Nenhuma	Crescimento	Alta	Baixo
LUCROS				
	Negligenciável para prejuízos	níveis de pico	Moderada para alto	Baixo

Fonte: adaptado de Hansen e Mowem (2003)

Tabela 1 – Relacionamentos entre os pontos de vista

Os relacionamentos descritos na tabela acima são genéricos e variam de acordo com a natureza do produto e do setor no qual a empresa atua.

Considerando o estágio de introdução no relacionamento vertical, podem se esperar perdas ou lucros negligenciáveis devido aos altos níveis de pesquisa e desenvolvimento e de marketing. Segundo Hansen e Mowen (2003), “nesse estágio os clientes são vistos como inovadores”. São os primeiros a comprar o produto, considerados aventureiros pela disposição em experimentar o novo, preocupados com o desempenho do produto e ignorando na maioria das vezes o seu preço.

Se as barreiras de entrada forem fortes, os preços poderão continuar altos. No entanto, se surgir uma competição, como indicado na dimensão horizontal da tabela, a sensibilidade ao

preço aumenta e a empresa precisará realizar mais despesas com pesquisa e desenvolvimento para assegurar sua vantagem competitiva.

Segundo Porter (1989), a ameaça de novos entrantes caracteriza-se como a possibilidade de entrada de novas empresas que trazem recursos geralmente substanciais, como nova capacidade de produção e um grande desejo de ganhar parcela do mercado.

A estratégia de formação de preços varia de acordo com o estágio em que se encontra o produto dentro do seu ciclo de vida. No estágio de introdução, é possível cobrar preços mais elevados, com o correspondente acúmulo de margens mais elevadas, visto que o consumidor está disposto a pagar mais por algo “novo” e no desempenho e satisfação que o produto lhe proporcionará do que pelo seu custo. Nesse momento a empresa tem a chance de recuperar uma boa fatia de seus custos iniciais de forma mais acelerada.

Já no estágio da maturidade, o consumidor se mostra mais sensível ao preço sem perder de vista o quesito desempenho. Nesse momento é importante a empresa voltar sua atenção à adição de novas características, à durabilidade, redução de manutenção e diferenciar os produtos dentro de sua classe, oferecendo modelos que podem ser considerados exclusivos, dada a sua baixa produção. Nessa fase, essa diferenciação incorre em custos e o cliente precisa estar disposto a pagar mais por isso, e que esse “a mais” exceda o custo incorrido para a empresa.

Observa-se com clareza essa estratégia no mercado de aparelhos de telefonia móvel, onde uma infinidade de modelos é ofertada praticamente a cada dia, cada um tentando encantar o consumidor pelo oferecimento de novas características e funções, sem falar do direcionamento para diferentes públicos, tais como: sexo, idade, profissão, estilo de vida, etc.

No estágio de declínio, alguns produtos podem ter uma sobrevida quando se encontra para eles novos usos, clientes ou mercados. Um exemplo disso é citado por Hansen e Mowen (2003), onde o bicarbonato de sódio, além da sua aplicação usual, passou a ser utilizado como eliminador de odores em geladeiras.

Vislumbra-se para um futuro não muito distante, para alguns tipos de produtos, como por exemplo, o editorial e o vídeo-fonográfico, uma extensão considerável ou mesmo a manutenção de suas vendas, reduzidas mais constantes, com o advento do conceito da “Cauda Longa”.

Considerando que uma loja de discos (Cd’s e Dvd’s) precisa expor seu produto em um ponto comercial, em local suficientemente atrativo para compradores. Naturalmente pensa-se em uma loja de shopping center, onde há despesas de aluguel, comissões, salários, utilidades, etc., além do custo da própria revenda dos discos. O espaço que os discos ocupam é determinante para o aluguel da loja como um todo e é preciso tornar ótimo esse espaço, oferecendo produtos que tenham a maior vendagem nos determinados momentos ditados pelo que se chama de “moda”.

Estando na chamada era digital, uma loja virtual de música, com local reduzido e ao custo mínimo de armazenamento em *hard disk*, sem incorrer nos custos de um ponto comercial em shopping center, pode oferecer a determinados públicos, músicas que já não são ou mesmo nunca foram destinadas ao consumo de massa, mas que sempre terão pessoas interessadas em adquiri-las. Seria oneroso para as lojas físicas manterem em seus estoques e prateleiras álbuns e música com baixo giro.

Segundo Chris Anderson (2006), em seu livro “A Cauda Longa”, a nova economia tem sido marcada pelo movimento migratório da cultura hits para a cultura de nichos. Cauda longa é uma expressão usada na estatística para identificar a distribuição de dados na curva de Pareto, onde os volumes são classificados de forma decrescente.

A redução de custos, e não o seu controle é a tônica da gestão de custos do ciclo de vida do produto. Estratégias de redução de custos devem reconhecer explicitamente que as ações tomadas em estágios iniciais podem reduzir custos dos estágios posteriores do ciclo de

vida do produto. Considerando-se que 90% ou mais dos custos totais do ciclo de vida de um produto pode ser conhecido, estimado ou mesmo determinado durante o seu estágio de criação e desenvolvimento, faz-se *mister*, enfatizar a gestão de todas as atividades durante a primeira fase de existência do produto. Segundo Hansen e Mowen (2003), “estudos mostram que cada unidade monetária gasta nas atividades de pré-produção produz uma economia de oito a dez unidades monetárias nas atividades de produção e pós-produção”.

A utilização do modelo de custeio do ciclo de vida permite a visualização dos custos em todas as fases da vida do produto. Desta forma, as oportunidades de redução desses custos surgem de forma natural.

O projeto de produtos e seus processos permitem essa visualização, principalmente no tocante aos custos de manufatura, apoio logístico e pós-compra para o cliente. O entendimento da interação das atividades é crucial para que haja a redução simultânea de todos os custos envolvidos, além da correta identificação dos direcionadores de custo.

A utilização do calendário convencional também deve ser abandonada na gestão de custos do ciclo de vida. Estamos habituados a reconhecer os períodos formais de meses a anos para apuração de receitas, custos, despesas e lucros. Já no ciclo de vida, o calendário é aberto na idéia do produto e fechado no seu descarte, se desprezando desta forma a contabilidade tradicional e seus modelos e funções societárias e fiscais.

Para os gestores de custos, engenheiros de produto e profissionais das áreas de marketing são indispensáveis o conhecimento de todas as atividades ligadas ao produto e ao seu desenvolvimento, principalmente nos momentos de definição do preço de venda e da composição de custos. Nestes momentos, a atenção é requerida aos conflitos de escolha. As trocas compensatórias ou *trade-offs* referem-se a situações onde se opta por determinado custo mais elevado em uma determinada fase porque esta opção propiciará uma redução mais do que compensatória em outra fase do ciclo de vida.

Outro fator importante que deve ser considerado é o sistema de custo utilizado na demanda do custeamento pelo ciclo de vida. Os sistemas tradicionais não coletam um histórico completo dos custos do produto, limitando-se à produção e à medida que os custos ocorrem daí em diante. Essencialmente, os sistemas de custo direcionados pelos Princípios Fundamentais da Contabilidade não apóiam as necessidades do custeio do ciclo de vida.

Para Martins (2003), o Custeio Baseado em Atividades “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Este sistema tem como fundamento básico a busca do princípio da causa, ou seja, procura identificar de forma clara, por meio de rastreamento, o agente causador do custo para lhe imputar o valor. O sistema de custeio por atividade atribui todos os custos aos produtos sem preocupação com a legitimidade desses custos em termos estratégicos (SHANK e GOVINDARAJAN, 1993). Não obstante, o papel de legitimar os custos e sua adequação na cadeia de valor é pertinente ao próprio método de custeio do ciclo de vida, apoiado pelo conceito de “custo-meta” ou “custo-alvo”.

O custo-alvo é a diferença entre o preço de venda necessário para se capturar uma fatia predeterminada de mercado e o lucro desejado por unidade (HANSEN e MOWEN, 2003).

Como visto anteriormente, a gestão de custos pelo ciclo de vida enfatiza a redução de custos e não controle de custos. Desta forma, o custeio meta ou alvo torna-se uma ferramenta indispensável para se estabelecer objetivos de redução de custos durante o estágio do projeto do produto, onde há a determinação de quase 100% dos custos totais da vida útil do produto.

Naturalmente e na maioria das vezes, o preço de venda reflete as especificações ou funções do produto que são valorizadas pelo consumidor. Se o custo real está maior que o custo alvo, então a gestão deve encontrar uma redução de custo, promovendo assim a auferição da margem aceitável pela empresa. Nota-se desta maneira, que o principal desafio do custeio-alvo é encontrar essa redução de custos, criticando cada elemento, analisando a

cadeia de valor, verificando possíveis *trade-offs* e redimensionando o projeto, levando em conta todos os pontos de vista e estágios vistos anteriormente.

Os métodos usados para a abordagem dos custos visando a sua redução podem ser resumidos em:

a - Engenharia Reversa: nesse método, os produtos dos competidores são analisados minuciosamente, uma espécie de desmontagem, cujo objetivo é descobrir mais características de projeto que possam propiciar reduções de custo.

b- Análise de Valores: procura avaliar o valor atribuído pelo consumidor às funções do produto. Caso o preço que o consumidor esteja disposto a pagar por uma função específica for menor do que o custo, essa função provavelmente será descartada.

c- Melhoria do Processo: a análise dos processos de produção e comercialização também é objeto de análise e busca imprimir maior eficiência e conseqüente redução de custos.

O custo-alvo traz no seu cerne uma força motivadora, diferente dos padrões tradicionais de controle e redução de custos. O custo-alvo é direcionado interna e externamente à empresa, analisando mercados e competidores.

A integração e as relações harmoniosas na cadeia de valor é fonte inesgotável de possibilidades de redução de custos e crescimento de lucros.

Embora a gestão de custo do ciclo de vida seja importante para todas as empresas, ela é especialmente importante para empresas que possuem produtos com ciclos de vida curtos (HANSEN e MOWEN, 2003).

Neste caso, há um período menor para que a empresa recupere todos os custos do ciclo de vida. Como visto anteriormente, a mudança provocada pela nova economia apregoa a diversificação e ela será cada vez mais utilizada como estratégia, para competir e até para sobreviver.

Nos casos contrários, as empresas contam com maior tempo para se posicionar de outras formas quanto ao re-projeto, mudança de preço, redução de custos, gastos com publicidade, etc.

Em contraposição, os produtos com curtos ciclos de vida não encontram margem de manobra e tempo para reagir da mesma forma, tornando o planejamento mais crítico e induzido a utilizar as ferramentas apropriadas, como o custeio-meta, o qual motiva, encoraja e assegura aos gestores projetos que minimizem efetivamente os custos.

A tabela 2 reproduz uma demonstração de resultado de produto, identificando os custos e demais gastos incorridos em todos os estágios do ciclo de vida relativos à empresa e ao consumidor.

CUSTOS DA EMPRESA

- (+) Vendas
- (-) Impostos Diretos
- (-) Custo do Produto
 - Pesquisa e Desenvolvimento
 - Planejamento e Design
 - Fabricação
 - Marketing
 - Distribuição
- (-) Custo de Pós-Venda
 - Garantia
 - Devolução
 - Jurídico

(=) Resultado Líquido do Produto

Fonte: Adaptado de Sakurai (1997)

CUSTOS DO CONSUMIDOR

- (+) Custo de Aquisição
- (+) Financiamento
- (+) Transporte
- (+) Instalação e Montagem
- (+) Custo de Propriedade
- (+) Custo de Operação
- (+) Custo de Manutenção
- (+) Custo de Descarte
- (=) Total dos Custos do Consumidor

Tabela 2 – Custos Totais do Ciclo de Vida do Produto

3. Aplicação do método na indústria editorial:

Para exemplificar a aplicação do método e consignar o estudo de caso proposto, utilizou-se uma obra literária que, em se tratando de Brasil, foi considerada um *best-seller*. O livro “Enterrem meu coração na curva do rio” de autoria de *Dee Brown*. Essa obra no Brasil foi produzida pela Editora Melhoramentos, com tiragem inicial e final datadas de dezembro de 1972 e junho de 1991, portanto, com um ciclo de vida de aproximadamente vinte anos.

As fases de desenvolvimento, subsequente produção e ocorrência dos custos do livro podem ser descritas a conforme segue:

- a) Escolha e decisão do título a ser editado e lançado no mercado.
- b) Tradução do livro para o idioma português.
- c) Primeira revisão do texto em português
- d) Segunda revisão do texto em português
- e) Digitação
- f) Diagramação e arquivo
- g) Emendas
- h) Criação da capa (arte e texto)
- i) Impressão – posto no estoque da editora

Os custos de impressão são determinados a partir das características que o editor atribui ao livro, tais como: quantidade de cores e acabamento da capa; formato; tipo de papel; tipo de cartão da capa; forma de acabamento; número de páginas; embalagem e principalmente a tiragem em exemplares encomendada.

Até esse momento são conhecidos todos os custos do livro, desde a idéia e decisão do título até o estoque da editora.

A partir desta fase inicia-se, dependendo do giro do estoque, a identificação dos custos financeiros de sua manutenção, se descontado os prazos para pagamento concedidos pelo fornecedor dos custos decorrentes por eles atribuídos.

Considerando que no Brasil as altas taxas de juro real tem sido a regra ao longo dos anos, o custo financeiro da manutenção de estoques e de contas a receber tem merecido a atenção especial dos gestores no custeamento dos produtos. Sua alocação e repasse aos preços de venda são medidas indispensáveis para a manutenção da saúde econômica e financeira das empresas e para a preservação de suas margens de lucro.

Identificam-se nos processos do ciclo de vida do livro os seguintes custos:

- a) Publicidade e propaganda
- b) Distribuição
- c) Vendas e comissões
- d) Direitos autorais
- e) Despesas administrativas
- f) Despesas financeiras
- g) Impostos e Contribuições
- h) Perdas no manuseio e armazenagem
- i) Seguros

Na tabela 3 são reproduzidos todos os processos do ciclo de vida do produto e a respectiva identificação e alocação de custos em períodos anuais. Os valores históricos foram atualizados e convertidos em Reais (R\$) e expressos em milhares na data base de referência do mês de julho de 2008 (valores a preços ou moeda corrente de julho de 2008). O mesmo raciocínio se emprega ao preço de venda, na época determinado pelo mercado que avalia o tipo de livro, os materiais empregados e o número de páginas.

Anos	Produção unidade	Venda unidade	Tradução/ P&D	Revisão	Capa Digitação/ Diagram.	Des/Texto	Impressão	Sub- Total	Direitos Autorais	Desp. com.	Desp. adm.	Juros s/ cap.giro	Total Geral
1972	8.000	5.212	R\$ 8	R\$ 10	R\$ 3	R\$ 2	R\$ 36	R\$ 59	R\$ 20	R\$ 44	R\$ 16	R\$ 2	R\$ 141
1973	34.000	35.534					R\$ 101	R\$ 101	R\$ 135	R\$ 267	R\$ 107	R\$ 14	R\$ 624
1974	25.000	18.790					R\$ 78	R\$ 78	R\$ 71	R\$ 160	R\$ 56	R\$ 8	R\$ 373
1975		2.123						R\$ 0	R\$ 8	R\$ 18	R\$ 6	R\$ 1	R\$ 33
1976		1.897						R\$ 0	R\$ 7	R\$ 16	R\$ 6	R\$ 1	R\$ 30
1977		1.125						R\$ 0	R\$ 4	R\$ 10	R\$ 3	R\$ 0	R\$ 18
1978		924						R\$ 0	R\$ 4	R\$ 8	R\$ 3	R\$ 0	R\$ 15
1979	1.500	1.395					R\$ 7	R\$ 7	R\$ 5	R\$ 12	R\$ 4	R\$ 1	R\$ 29
1980	4.000	4.890					R\$ 18	R\$ 18	R\$ 19	R\$ 42	R\$ 15	R\$ 2	R\$ 95
1981	3.000	1.801					R\$ 16	R\$ 16	R\$ 7	R\$ 15	R\$ 5	R\$ 1	R\$ 44
1982		1.750						R\$ 0	R\$ 7	R\$ 15	R\$ 5	R\$ 1	R\$ 27
1983	3.000	1.543					R\$ 16	R\$ 16	R\$ 6	R\$ 13	R\$ 5	R\$ 1	R\$ 40
1984		1.616						R\$ 0	R\$ 6	R\$ 14	R\$ 5	R\$ 1	R\$ 25
1985	3.000	1.433					R\$ 16	R\$ 16	R\$ 5	R\$ 12	R\$ 4	R\$ 1	R\$ 38
1986		1.512						R\$ 0	R\$ 6	R\$ 13	R\$ 5	R\$ 1	R\$ 24
1987	3.000	955					R\$ 16	R\$ 16	R\$ 4	R\$ 8	R\$ 3	R\$ 0	R\$ 31
1988		982						R\$ 0	R\$ 4	R\$ 8	R\$ 3	R\$ 0	R\$ 15
1989		564						R\$ 0	R\$ 2	R\$ 5	R\$ 2	R\$ 0	R\$ 9
1990		612						R\$ 0	R\$ 2	R\$ 5	R\$ 2	R\$ 0	R\$ 10
1991	3.000	2.782					R\$ 16	R\$ 16	R\$ 11	R\$ 24	R\$ 8	R\$ 1	R\$ 60
Total	87.500	87.440	R\$ 8	R\$ 10	R\$ 3	R\$ 2	R\$ 320	R\$ 343	R\$ 332	R\$ 708	R\$ 262	R\$ 35	R\$ 1.681
Perda		-60											

Fonte: Editora Melhoramentos – elaborado pelos autores

Tabela 3 – Processos e Custos do Ciclo de Vida do Produto

Com o objetivo de apresentar a tabela acima de uma forma sintética, alguns elementos e componentes de custo foram unificados nas rubricas “despesas comerciais” e “despesas administrativas”. Esses elementos serão detalhados mais adiante quando da demonstração do resultado final do produto.

Como se pode observar, o custo total desse título literário ao longo do seu ciclo de quase vinte anos de vida atingiu a marca de R\$ 1,6 milhão (em moeda de julho de 2008).

Considerando que os direcionadores de custo estão bem definidos para a sua adoção no custeamento total, principalmente no tocante aos gastos da administração comercial e geral, os demais custos são típicos do produto e podem ser visualizados e até determinados no início do seu planejamento.

O preço de venda para um livro com essas características e quantidade de páginas, hoje gira em torno de R\$ 38,00 (trinta e oito reais) para o consumidor final. Essa referência é

uma espécie de prática do mercado. Não obstante, observa-se que o preço de um livro para o consumidor final se aproxima ao equivalente a nove vezes o seu custo direto editorial somado ao custo gráfico.

O preço médio praticado para o título em questão, atualizado a moeda de julho de 2008 foi de R\$ 38,00 ao consumidor final, sendo que o *trade* obtém o desconto de (40%) quarenta por cento sobre o chamado preço de capa (margem do distribuidor sobre o preço de venda ao consumidor final). Desta forma, o distribuidor adquiriu o livro ao preço de R\$ 22,80 por unidade.

No modelo tradicional usado para o custeio desse produto foram identificados apenas os custos de impressão. Ao longo da vida útil desse título, confrontou-se o preço de venda ao custo de impressão, ao dispêndio com direitos autorais e os impostos diretos, demonstrando-se desta forma a contribuição marginal do produto. Os gastos iniciais de pesquisa e desenvolvimento e das etapas seguintes (processos editoriais), foram contabilizados como despesa do exercício independente dos períodos de produção e venda específica do título.

A editora utilizou a margem de contribuição como indicador da rentabilidade desse produto juntamente com os milhares de outros que compõe o seu catálogo, impedida assim de planejar e obter o resultado efetivo de cada título.

A tabela 4 a seguir demonstra o resultado total do produto no horizonte da sua vida útil, comparativamente com o modelo utilizado. Os valores estão expressos em milhares de Reais na data base e em moeda de julho de 2008.

DESCRIÇÃO	DRE TOTAL DO CICLO DE VIDA
Quantidade Vendida	87.440
Preço médio por unidade - em Reais	R\$ 38,00
Receita Bruta de Vendas	R\$ 3.323
(-) Desconto 40% - margem do trade	(R\$ 1.329)
Receita de Vendas da Editora	R\$ 1.994
Contribuições diretas	(R\$ 73)
Direitos Autorais	(R\$ 332)
Custos gráficos (impressão)	(R\$ 320)
Contribuição Marginal	R\$ 1.269
% de Margem de Contribuição	63,6%
Pesquisa e desenvolvimento	(R\$ 8)
Custos Editoriais	(R\$ 15)
Publicidade e Propaganda	(R\$ 165)
Distribuição	(R\$ 124)
Comissões	(R\$ 332)
Administração de vendas	(R\$ 124)
Administração geral	(R\$ 74)
Juros atribuídos ao capital de giro	(R\$ 36)
Seguros	(R\$ 35)
Perdas	(R\$ 2)
Impostos sobre o lucro	(R\$ 42)
Resultado Líquido	R\$ 312
Margem em % do Produto	15,6%

Fonte: Editora Melhoramentos – elaborado pelos autores

Tabela 4 – Demonstração do Resultado Total do ciclo de vida

Nota-se que no método tradicional, a empresa se baseou na contribuição marginal do produto ao longo da sua vida útil, não tendo as informações e dados situados abaixo desta. A contabilidade de custos ignorou os períodos de ocorrência de custos do ciclo de vida, atendo-se aos exercícios fiscais e societários. O método de custeio pelo ciclo de vida exigiria da empresa uma contabilidade gerencial dissociada da contabilidade legal e seus fechamentos obedeceriam ao encerramento do ciclo de vida dos produtos e não o calendário civil que tradicionalmente é utilizado.

4. Resultados e conclusões:

O principal fator que está determinando o comportamento das empresas modernas é a diversificação, onde os produtos sofrem constantes mutações para conquistar um mercado cada vez mais atacado por novidades. Por sua vez, os gestores procuram novas formas para crescerem nesses mercados ou até mesmo manterem-se neles. O custeio do ciclo de vida dos produtos assumiu um importante papel na abordagem de custos, fornecendo elementos para o seu melhor gerenciamento.

Ficou evidenciada na utilização do método em um caso real da indústria editorial que a visibilidade dos custos no horizonte da vida útil do produto contribui para uma melhor administração desses custos e realização do lucro desejado.

A integração desse método com o sistema de custeio baseado em atividades e ao custo-meta como determinante na adequação dos custos ao preço de mercado e a margem desejada é imprescindível.

No modelo tradicional empregado, a empresa se orientou pela margem de contribuição do produto. Os demais custos, geralmente fixos, são tratados no regime de “massas” e atribuídos aleatoriamente a todo o universo de títulos ativos da editora. Essa prática não favorece a gestão estratégica de custos, impedindo o planejamento do produto na sua forma mais abrangente e não estimula os envolvidos na busca de alternativas para redução de custo.

O método usualmente empregado parte do princípio de que a margem de contribuição deve ser maximizada para dar cobertura e exceder os custos fixos, gerando o lucro. A margem de lucro não planejada está sujeita aos volumes e desempenho comercial de todos os itens do catálogo.

O estudo do custeio do ciclo de vida disponibilizou informações relevantes para análise de âmbito gerencial. Os dados sob as etapas de custeio e sua evolução têm a capacidade de orientar decisões e identificar os custos e receitas que poderão ser obtidos antes do efetivo início de operação do produto.

Esse método permite a redução de custos sem o risco de descaracterização original do produto e clarear quesitos que apresentam efetivo valor para o consumidor. O custeio do ciclo de vida é uma importante ferramenta que dá o equilíbrio aos objetivos operacionais com os objetivos de longo prazo.

No presente estudo ficou demonstrado a possibilidade de medição, comparação e gestão de toda a cadeia de custos de um produto durante o seu ciclo de vida. Desta forma, a utilização do método de custeio do ciclo de vida atende aos gestores como instrumento gerencial relevante para obtenção de vantagens competitivas.

5. Referências:

- ANDERSON, CHRIS **A cauda longa: do mercado de massa para o mercado de nicho**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.
- BERLINER, CALLIE; BRIMSON, JAMES A. **Gerenciamento de Custos em indústrias avançadas**. 1.ed. São Paulo: T.A. Queiroz, Editor, Ltda., 1992.
- EDITORA MELHORAMENTOS **Acesso ao acervo e dados econômicos e financeiros da obra literária** “Enterrem meu coração na curva do rio” São Paulo, 2008.

- HANSEN, DON R; MOWEN, MARYANNE M. **Gestão de custos – contabilidade e controle**. 1. ed. São Paulo: Pioneira, 2003.
- MARTINS, ELISEU **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- PORTER, MICHAEL E. **Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- ROBLES JÚNIOR, A. **Custos da qualidade: uma estratégia para a competição global**. São Paulo: Atlas, 1994.
- SAKURAI, MICHIHARU **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.
- SHANK, JOHN K.; GOVINDARAJAM, VIJAY **A revolução dos custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.