
CUSTEIO ALVO: UMA ABORDAGEM CONCEITUAL E UTILITARISTA

Reinaldo Rodrigues Camacho

Doutorando em Controladoria e Contabilidade
Professor Assistente do Departamento
de Ciências Contábeis
do Centro de Ciências Sociais Aplicadas
da Universidade Estadual de Maringá
rrcamacho@uem.br

Wellington Rocha

Doutor em Controladoria e Contabilidade
Professor do Departamento
de Contabilidade e Atuária
da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
da Universidade de São Paulo
cmslab@usp.br

RESUMO

Este artigo tem como objetivo discutir de forma ampla e profunda aspectos relacionados com a teoria do Custeio Alvo utilizando-se de uma abordagem conceitual e utilitarista. Para tanto, por meio de pesquisa bibliográfica abordou-se as idéias de vários autores para que fossem comparadas umas com outras e discutidas. Espera-se que este artigo por intermédio de uma abordagem teórica do tipo 'o que é' e 'para que serve' contribua tanto para refinar a teoria em si, quanto para tornar o tema mais conhecido e acessível a estudantes, professores, profissionais ligados à área contábil e outros interessados no assunto.

Palavras-chave: Gestão Estratégica de Custos; Custeio-Alvo; Preço de Venda; Custo; Margem de Lucro.

TARGET COSTING: A CONCEPTUAL AND UTILITARIAN APPROACH

ABSTRACT

This article has as objective to discuss, in depth and detail, different aspects related to Target Costing theory, by employing a conceptual and utilitarian approach. To that end, the ideas of several authors were approached, through bibliographical research, in order to compare and discuss them. It is hoped that this article, through a theoretical approach of 'what is it' and 'what is it for', can contribute both to refine the theory itself and to make the issue better known and more accessible to students, faculty, accounting professionals and anyone interested in the subject area.

Keywords: Strategic Cost Management; Target Pricing; Sale Price; Cost; Profit Margin.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo se propõe, fundamentalmente, a dar uma contribuição à teoria do Custeio Alvo ou como também é conhecido, em inglês, *Target Costing*. Esta teoria surgiu nos anos 1960, no Japão, e é recomendável em ambientes nos quais o preço é fortemente influenciado pela competição. A literatura existente sobre o assunto enfoca, predominantemente, a sua utilização em indústrias automobilísticas, eletrônicas e de construção de máquinas de precisão. Recentemente, verificou-se por meio de pesquisas empíricas, que o Custeio Alvo também é viável no setor de prestação de serviços educacionais e hospitalares¹.

Apesar de ser uma teoria que conta com mais de 40 anos, no Brasil é pouco difundida e seu uso é incipiente. Países como Japão, Estados Unidos, Holanda e Alemanha destacam-se tanto na literatura quanto na utilização prática do Custeio Alvo. Empresas como a Toyota, Nissan, General Electric e tantas outras em nível mundial são reconhecidas pelo uso do Custeio Alvo. Considerando-se o ambiente globalizado e, portanto, altamente competitivo no qual o Brasil está inserido, pergunta-se: porque razão as empresas brasileiras não são reconhecidas pelo uso desta teoria? Não é objetivo deste artigo investigar nem discutir as razões pelas quais o Custeio Alvo é pouco conhecido e utilizado no Brasil, mas acredita-se que uma das causas seja a pouca divulgação do tema tanto no ambiente acadêmico quanto no empresarial. Parece que o foco do problema seja a falta de conhecimento sobre o tema.

Trata-se de um tema que normalmente não faz parte dos currículos dos cursos de graduação em contabilidade do Brasil e parece estar restrito apenas aos cursos de pós-graduação na área da Gestão Estratégica de Custos. Além disso, a literatura que trata do assunto, tanto em nível nacional como internacional, parece dar pouca ênfase aos aspectos conceituais do Custeio Alvo – priorizando a pesquisa empírica, igualmente importante. Mas autores como Ansari *et al.* (1997), Sakurai (1997), Monden (1999), Scarpin (2000) e Hansen (2002), dentre outros, mesmo quando abordam aspectos teóricos, parecem não estar de acordo quanto à definição,

objetivos e características do Custeio Alvo. Ao analisar as contribuições teóricas dos citados autores percebe-se que há pouco consenso em relação a pontos que são considerados relevantes na teoria do Custeio Alvo.

Diante disso, este artigo tem como objetivo discutir de forma ampla e profunda aspectos relacionados com a teoria do Custeio Alvo. Do ponto de vista metodológico, é possível classificar este estudo como um ensaio teórico. Severino (1986, p. 194) define um ensaio teórico como um estudo bem desenvolvido, formal, discursivo, lógico, reflexivo e argumentativo em que se pretenda aprofundar o assunto em tela, utilizando-se de estudos teóricos e empíricos já realizados. Para isso, foi necessário levantar a bibliografia, nacional e internacional, disponível sobre o assunto, privilegiando-se teses de doutoramento, publicações em periódicos de prestígio, além de dissertações de Mestrado e livros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Definição do Custeio Alvo

Ansari *et al.* (1997b, p. 11) definem Custeio Alvo da seguinte forma:

[...] é um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos que é conduzido pelo preço, focado no cliente, centrado no projeto e que envolve diversas áreas dentro da empresa. O Custeio Alvo inicia o gerenciamento de custos no estágio inicial do desenvolvimento do produto e é aplicado durante todo o ciclo de vida do produto por um envolvimento efetivo em toda a cadeia de valor².

Com a análise da definição proposta pelos autores, verifica-se que a mesma, embora abrangente – visto contemplar o envolvimento de diversas áreas da empresa a partir do estágio inicial do projeto do produto, focando o cliente, envolvendo a cadeia de valor e considerando o ciclo de vida do produto – parece não reunir as características de um sistema, tal como é preconizado na Teoria Geral dos Sistemas (BERTALANFFY³, 1975). Entende-se que o

¹ Hansen (2002) e Camacho (2004) defenderam dissertação de Mestrado abordando a utilização do Custeio Alvo em serviços educacionais e serviços hospitalares, respectivamente. Ambos foram orientados pelo Professor Doutor Wellington Rocha, na FEA/USP.

² The target costing process is a system of profit planning and cost management that is price led, customer focused, design centered, and cross functional. Target Costing initiates cost management at the earliest stages of product development and applies it throughout the product life cycle by actively involving the entire value chain. Em inglês no original. Tradução livre do autor.

³ Ludwig Von Bertalanffy é reconhecido como um dos fundadores da Teoria Geral dos Sistemas.

significado das palavras é de vital importância, principalmente quando utilizadas em definições. É necessário, então, definir o que é sistema.

Contudo, quando se pretende definir algo, deve-se observar o que Kerlinger (1980, p. 46) escreveu:

Há dois tipos de definição: constitutiva e operacional. Uma definição constitutiva define palavras com outras palavras: “peso” é “qualidade de um objeto pesado; “ansiedade” é “apreensão ou um vago medo”. Definições constitutivas são definições de dicionário e, naturalmente, são usadas por todo mundo, inclusive pelos cientistas [...]

Quanto à definição operacional, Kerlinger (1980, p. 46-50) explica seu significado e diz que o cientista deve usá-la para ir além da definição constitutiva, quando necessário. De acordo com o autor, uma definição operacional é uma ponte entre os conceitos e as observações. Uma definição operacional atribui significado a um constructo ou variável especificando as atividades ou operações necessárias para medi-lo ou manipulá-lo. Um exemplo de definição operacional dentro da área contábil, embora extremo, é: o lucro é o resultado do confronto das receitas com os custos e despesas. Entretanto, não é necessário recorrer a uma definição operacional para definir Sistema, pois é possível compreender seu significado, de forma clara e completa, utilizando outras palavras para defini-lo.

Poder-se-ia, portanto, como ensina Kerlinger, buscar a definição de Sistema no dicionário, mas, ao invés disso, optou-se por utilizar a definição proposta pela própria Teoria Geral dos Sistemas. De acordo com Bertalanffy (1975, p. 62), “sistema é um conjunto de elementos em interação”. Embora, a palavra ‘sistema’ tenha sido definida de muitas maneiras nas áreas do governo, dos negócios, na indústria e, até mesmo, na solução de problemas humanos, todos os definidores parecem estar de acordo que um sistema é um conjunto de partes coordenadas para realizar um conjunto de finalidades. Portanto, considerando-se os elementos que caracterizam o Custeio Alvo – que serão expostos mais adiante, discorda-se que este seja um sistema, conforme é definido por Ansari *et al.*.

Afora isso, entende-se que a definição proposta por Ansari *et al.*, além de abrangente, é também completa. Ao fazer esta afirmação se está discordando da crítica de Hansen (2002, p. 13), uma

vez que ele alega que os autores não consideraram a possibilidade de aplicação do Custeio Alvo em produtos reprojatados. Ora, Ansari *et al.* deixaram implícita esta possibilidade ao dizer que o Custeio Alvo pode ser aplicado durante todo ciclo de vida do produto. O ciclo de vida do produto contempla desde a fase inicial do projeto, passando pela produção, venda, até o uso e descarte final pelo consumidor. É evidente que ao aplicar o Custeio Alvo em um produto que já deixou a fase do projeto, implica, naturalmente, reprojeta-lo.

Já Scarpin (2000, p. 55) foi explícito nesse sentido ao afirmar que:

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

Comparada à definição de Ansari, esta, apesar de ter sido explícita quanto ao fato de aplicar o Custeio Alvo em produtos reprojatados, não mencionou a necessidade de envolvimento de uma equipe formada por pessoas de diversas áreas dentro da empresa, embora isso não necessariamente devesse ser feito na definição. Além disso, também não é explícita quanto ao fato de o Custeio Alvo ser focado no cliente, e não menciona a necessidade de contemplar a cadeia de valor.

Vale salientar que Scarpin define o Custeio Alvo como um modelo. Dentre as várias definições contidas em Houaiss e Villar (2001, p. 1941), um modelo é

[...] representação em escala reduzida de objeto, obra de arquitetura etc. a ser reproduzida em dimensões normais [...] coisa ou pessoa que serve de imagem, forma ou padrão a ser imitado, ou como fonte de inspiração.

O conteúdo da definição proposta por Scarpin não se encaixa na definição de modelo do dicionário. Portanto, Custeio Alvo também não é um modelo.

Segundo Sakurai (1997, p. 52):

O custeio alvo é um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto. Atinge-se esse alvo concentrando os esforços integrados de todos os departamentos da empresa, tais como marketing, engenharia, produção e contabilidade. Esse processo de redução de custos é aplicado nos estágios iniciais da produção.

Para Sakurai, o Custeio Alvo é um processo. Dentre os vários sentidos possíveis para uso desta palavra e considerando o contexto onde está sendo empregada.

Houaiss e Villar (2001, p. 2303) a definem como uma

seqüência contínua de fatos ou operações que apresentam certa unidade ou que se reproduzem com certa regularidade; [...] modo de fazer alguma coisa; método, maneira, procedimento [...].

Por isso, entende-se que o Custeio Alvo se aproxima mais de um processo do que de um sistema ou modelo, conforme proposto por Ansari e Scarpin, respectivamente.

Esta definição não contempla a necessidade de envolvimento da cadeia de valor nem menciona o mercado consumidor como guia do processo. Entretanto, isso pode ser atribuído mais à falta de cuidado do autor ao propor sua definição do que ao seu real entendimento a respeito do processo, uma vez que por diversas vezes em sua obra o autor salienta a importância dos clientes e da cadeia de valor no processo. Novamente, aqui, saliente-se que o autor poderia ter feito todas estas complementações, contudo, não necessariamente na definição.

Na verdade, Sakurai parece não ter se preocupado em propor uma definição que fosse ao mesmo tempo abrangente e completa. Em alguns momentos define o Custeio Alvo como um método, em outros, como um processo. Além disso, não menciona nesta definição a possibilidade de aplicar o Custeio Alvo

em produtos redesenhados, optando por fazer esta menção de forma explícita na página 49 da obra citada.

Hansen (2002, p. 14) definiu o Custeio Alvo da seguinte forma:

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

Nesta definição, Hansen procurou ser abrangente e completo. Isto porque, segundo ele, o processo se inicia no projeto de novos produtos ou de produtos já existentes que terão os projetos alterados. O foco incide no cliente, inclusive, contempla o custo de propriedade do consumidor. O processo requer, também, a participação de toda estrutura organizacional da empresa e abrange todo ciclo de vida do produto. Além disso, envolve um segmento relevante da cadeia de valor.

Entretanto, essa definição é ampla demais ao abarcar o gerenciamento de preços. O Custeio Alvo é, unicamente, um processo de gerenciamento de custos, não de preços. Ele começa a partir de um preço que é dado. O gerenciamento de preços é uma etapa do planejamento da empresa que antecede o processo do Custeio Alvo.

Partindo das definições vistas, e considerando os comentários inseridos, bem como a importância de acrescentar algo novo à teoria, o autor propõe sua própria definição de Custeio Alvo:

Custeio Alvo é um processo de gerenciamento de custos por meio do qual se busca o alcance do custo alvo. Dessa definição, depreende-se o seguinte corolário⁴:

a) este processo requer o envolvimento de

⁴ De acordo com Houaiss e Villar (2001, p. 841): "proposição que deriva, em um encadeamento dedutivo, de uma asserção precedente, produzindo um acréscimo de conhecimento por meio da explicitação de aspectos que, no enunciado anterior, se mantinham latentes ou obscuros".

- peessoas de várias áreas da empresa;
- b) o processo é centrado sempre no projeto, tanto de novos produtos quanto daqueles que já estão em produção e que precisam ser reprojatados;
 - c) deve ser focado nas necessidades dos consumidores;
 - d) deve contemplar os custos relevantes de uso e propriedade do consumidor;
 - e) deve contemplar um segmento relevante da cadeia de valor.

O Custeio Alvo é, sim, um processo de gerenciamento de custos; contudo, visa, fundamentalmente, o alcance do lucro. Sendo o lucro a variável dependente das receitas e dos custos (e despesas), e considerando-se que o Custeio Alvo é fortemente recomendável em situações em que existe pouca ou nenhuma possibilidade de gestão dos preços (receitas), resta, como opção para a empresa que deseja manter ou ampliar seu lucro, concentrar esforços na gestão dos custos e despesas.

Quanto à terminologia utilizada na definição proposta, ressalte-se que Custeio Alvo e custo alvo não são sinônimos. Fundamenta-se a questão recorrendo-se à diferença entre o custeio direto e custo direto. O custeio direto é o método de custeamento, enquanto o custo direto é um dos componentes do custeio direto. De modo análogo, Custeio Alvo é o processo e custo alvo é um dos componentes e objetivo principal do Custeio Alvo (os outros são o preço de venda e a margem de lucro que são determinados pelo mercado e pela direção da empresa, respectivamente).

Essa diferenciação se faz necessária, pois existe muita controvérsia em torno da nomenclatura. Por isso, Scarpin (2000, p. 59) conta que:

No Brasil há uma controvérsia em relação à tradução para o termo *target costing* e conseqüentemente para o termo *target cost* também. Há uma corrente que afirma que a melhor tradução é Custeio Alvo e custo alvo respectivamente, e outra que diz que a melhor tradução é custeio meta e custo meta. As duas traduções têm suas

virtudes, visto que Custeio Alvo é a tradução literal de *target costing* e custeio meta por dizer que a empresa utiliza o *target costing* para a obtenção de uma meta pré-definida.

Além da discussão em torno da terminologia, discute-se, também, o conceito do custo alvo. Uma corrente considera o custo alvo como sinônimo de custo máximo admissível. Um dos expoentes dessa forma de pensar é Martins (2001, p. 240), que define custo alvo como

o custo máximo admissível de um produto ou serviço para que, dado o preço de venda que o mercado oferece, consiga-se o mínimo de rentabilidade que se quer.

Uma outra linha de pensamento considera o custo alvo como a diferença entre o custo máximo admissível e o custo estimado. Como defensor dessa linha de pensamento, destaca-se Rocha (1999, p. 126), que define:

Custo alvo é o montante de custos que deve ser eliminado, ou aumentado, para que o custo estimado de um produto, ou serviço, se ajuste ao permitido, tendo em vista o custo de uso e de propriedade para o consumidor, o preço alvo e as margens objetivadas para cada elo da cadeia.

Esta última corrente de pensamento considera o custo alvo a diferença ou o *gap* entre o custo estimado e o máximo permitido. Dessa forma, o produto apenas entraria em processo de produção quando o custo alvo fosse igual ou próximo a zero. Por outro lado, a outra corrente considera o custo alvo como o custo máximo permitido ou admissível e, neste caso, o produto entrará no processo de produção quando o custo estimado for aproximadamente igual ou inferior ao custo máximo admissível.

Com o objetivo de demonstrar didaticamente o conceito do custo alvo para as duas correntes de pensamento, elaborou-se um exemplo numérico, evidenciando-o na Tabela 1.

Tabela 1 - O custo alvo de acordo com as duas correntes de pensamento

Componentes	Valor
Preço de venda	100
Lucro meta (10%)	10
Custo alvo	90
Ou	
Preço de venda	100
Lucro meta (10%)	10
Custo máximo admissível	90
Custo estimado	93
Custo alvo (Gap)	(3)

Enquanto uma corrente de pensamento considera \$90 como o custo alvo, a outra entende que o custo alvo é \$(3), ou seja, a diferença (*gap*) entre o custo máximo admissível \$90 e o custo estimado \$93.

2.2 Características do Custeio Alvo

De acordo com Hansen (2002, p. 18) e Scarpin (2000, p. 61-63), o Custeio Alvo possui as características comentadas a seguir:

A primeira característica do Custeio Alvo é que o preço de venda determina o custo. O custo máximo admissível (custo-meta) é a diferença entre o preço de venda estabelecido pelo mercado e a rentabilidade ou lucratividade mínima desejada. Pode-se dizer, portanto, que, ao contrário da abordagem tradicional de precificação, na qual geralmente o custo é a base para propor o preço, no processo do Custeio Alvo, o custo é aquele permitido pelo mercado. Os esforços da empresa devem estar concentrados em fabricar produtos com custo igual ou abaixo do máximo permitido, a fim de não comprometer a margem de lucro desejada

ou exigida pelos gestores/acionistas. Se isso não for possível sem comprometimento do padrão de qualidade, e não havendo nenhuma razão estratégica que justifique a sua produção, o produto não deve ser produzido.

A segunda característica do Custeio Alvo é que a tarefa de atingir o custo máximo permitido pelo mercado deve envolver pessoas das áreas de marketing, engenharia, produção, contabilidade, compras, entre outras. O custo alvo deve ser do conhecimento de toda equipe, para que sejam coordenados esforços a fim de tornar a produção possível.

A terceira característica considera o Custeio Alvo um processo de planejamento de lucros e gestão de custos de longo prazo. Contudo, discorda-se, em parte, desta característica apontada pelos autores. O Custeio Alvo é um processo de gestão de custos e não de planejamento de lucros. O lucro é definido, *a priori*, no planejamento operacional e pode ser consequência de um gerenciamento eficaz de custos, e é somente nos custos que se concentra o Custeio Alvo. Neste processo, o gerenciamento dos custos é centrado na fase do projeto do produto, pois está constatado que a maior parte do custo de um produto é determinada nesta fase. É na fase do projeto em que estão as maiores oportunidades para modificar as características e o custo de um produto e não após o produto entrar na sua fase de produção.

Isto pode ser observado na Figura 1. Percebe-se que, ao atingir a fase da produção, cerca de 80% dos custos do produto já estão comprometidos, faltando apenas serem incorridos no processo de produção e distribuição.

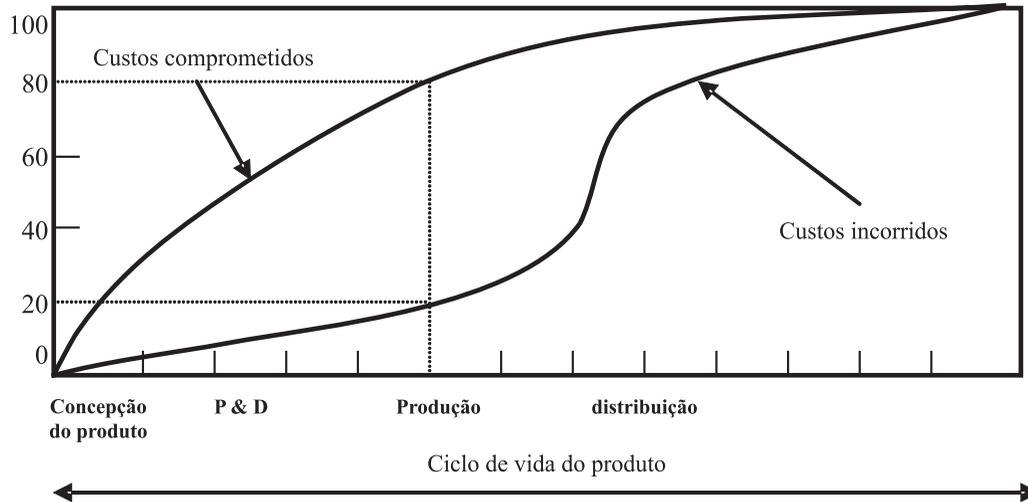


Figura 1 - Comparação dos custos comprometidos e custos incorridos

FONTE: Ansari *et al.* (1997b, p. 13) – tradução livre do autor com adaptações

De acordo com Martins (2001, p.240):

A maioria dos custos a serem incorridos em um processo produtivo são determinados na estruturação deste processo, ou seja, na fase de projeto do produto. Quando uma linha de produção já está montada e funcionando, a grande maioria de seus custos está fadada a ser incorrida [...] tendo em vista estarem, a essa altura, totalmente definidas as características técnicas do produto.

Uma vez conhecidos os conceitos, objetivos e as características do Custeio Alvo, na seqüência serão abordados seus princípios.

2.3 Princípios do Custeio Alvo

Segundo Hansen (2002, p. 18), a eficácia da utilização do Custeio Alvo depende da observância de alguns princípios. Para fins de utilização no Custeio Alvo, esses princípios são proposições sem as quais o mesmo não existe.

Portanto, a partir das definições de Custeio Alvo e de pesquisas em Ansari *et al.* (1997b, p. 11-16), Scarpin (2000, p. 63-73), Rocha e Martins (1999, p. 84-87) e Hansen (2002, p. 18-21), são estabelecidos os princípios fundamentais do Custeio Alvo, a saber:

2.3.1 A voz do consumidor orienta todo o processo

Significa que as necessidades e anseios dos

consumidores são essenciais no processo. Devido à forte influência que a competição exerce sobre o mercado, os desejos dos consumidores, em termos de qualidade, custo e tempo, devem ser levados em conta no momento de decidir sobre produtos, serviços e processos.

No processo de atingir o custo alvo, não se pode, simplesmente, eliminar de forma aleatória componentes ou recursos do produto, pois com isso se pode perder a qualidade exigida pelo consumidor. Pelo contrário, o custo alvo deve ser atingido sem perda de qualidade ou de qualquer função do produto que seja importante. Para tanto, é necessário conhecer profundamente o valor atribuído pelo consumidor para cada uma das funções específicas oferecidas pelo produto. Assim, pode-se projetar um produto ou serviço que tenha ao mesmo tempo alto valor para quem o adquire sem, contudo, exceder o custo alvo.

2.3.2 O lucro é garantia de sobrevivência da empresa

Mesmo que a estratégia da empresa seja trabalhar sem lucros, visando uma melhor colocação no mercado, isso somente é possível no curto prazo. No longo prazo, a empresa precisa operar com lucro para garantir sua continuidade. Qualquer que seja o empreendimento ou organização terá comprometido sua sobrevivência se sua estratégia não for determinada em termos de lucro.

Nesse sentido, o Custeio Alvo tem o objetivo de garantir a margem almejada, em conformidade com

a estratégia adotada pela empresa. Reconhece-se a importância deste princípio, embora esteja presente apenas nos trabalhos de Rocha e Martins (1999) e Hansen (2002), não sendo contemplado por Ansari nem por Scarpin.

2.3.3 O custo é determinado pelo preço

Segundo Scarpin (2000, p. 63), esse princípio está para o Custeio Alvo, assim como os postulados da Entidade e da Continuidade estão para a Contabilidade. Sem esse Princípio, o Custeio Alvo não existe.

O custo é definido a partir do preço de venda estabelecido pelas condições de mercado, subtraindo-se desse preço a margem determinada no planejamento operacional, metas e objetivos da empresa.

2.3.4 O projeto é o principal determinante do custo

Conforme demonstrado na Figura 1, os custos são definidos, preponderantemente, antes do início da produção. Isso significa que antes que se inicie a produção da primeira unidade de um novo produto, tanto seus custos quanto o processo utilizado em sua produção já foram determinados na fase do projeto. Em outras palavras, antes do início da produção, todas as características do produto já estão estabelecidas, bem como já foram estimados os custos envolvidos no processo produtivo, como a matéria-prima a ser utilizada, mão-de-obra, máquinas, equipamentos etc.

Por isso, vários autores, dentre os quais Hansen (2002, p. 20), Rocha (1999, p. 85) e Scarpin (2000, p. 66-69), afirmam que, após o início da produção, todas as iniciativas para redução de custos são bem vindas, no entanto, os resultados geralmente não serão muito significativos, a não ser em processos com alto índice de ineficiência. Assim, para se obter reduções de custos significativas, deve-se rever o projeto do produto e do processo e analisar onde estão os principais fatores determinantes dos custos.

A pesquisa de Hansen diferenciou-se dos trabalhos de Ansari, Rocha e Scarpin, porque, além de contemplar os princípios já mencionados, enumerou, também, alguns requisitos do Custeio Alvo, que serão abordados no tópico seguinte.

2.4 Requisitos do Custeio Alvo

De acordo com Hansen (2002, p. 24), requisito é uma condição necessária, porém não indispensável para o processo do Custeio Alvo. Isto significa que a falta de um ou mais requisitos apontados nesse tópico não impede a aplicação do processo do Custeio Alvo, porém, é bem provável que não seja totalmente eficaz. Em outras palavras, neste caso, não serão obtidos todos os seus benefícios.

São requisitos do Custeio Alvo:

2.4.1 O preço deve ser fortemente influenciado pela competição

A eficácia do Custeio Alvo pode ser constatada quando utilizado em ambientes empresariais de alta competitividade. Neste cenário, os preços cada vez mais são influenciados pela competição, e os custos passam a ter uma influência mais direta do mercado. Por isso, entende-se que ele terá maior utilidade quando aplicado em ambientes altamente competitivos.

Todavia, isso não significa que não possa ser aplicado em empresas que atuem em mercados no qual haja monopólio ou poucas empresas atuando. Neste caso, segundo Hansen (2002, p. 22), a empresa poderá adotar o Custeio Alvo, considerando o preço em função da demanda que ela deseja atingir no mercado.

2.4.2 O ciclo de vida dos produtos deve ser curto

No mercado competitivo atual, a disputa para conquistar a preferência dos consumidores tem obrigado as empresas a criar novos produtos com maior frequência, além da necessidade de estar sempre inovando os produtos já em circulação. Quanto maior for o número de produtos em oferta, maior é a exigência do consumidor que, naturalmente, fará opção pelo produto com menor preço e maior qualidade.

A cada dia que passa, os gostos e as preferências dos consumidores se diversificam, originando produtos com ciclos de vida mais curtos. Exemplo disso são os aparelhos celulares. A velocidade com que novos modelos surgem em substituição aos antigos é notável.

Conseqüentemente, produtos com ciclos de vida mais curtos obrigam as empresas a projetar novos produtos com mais freqüência. Isso representa um aumento percentual no período de projeto do produto em relação ao seu ciclo de vida total. Por essa razão, o processo de gerenciamento de custos é centrado no projeto.

2.4.3 As pessoas devem estar comprometidas com o processo

Sakurai (1997, p. 57) afirma que

o custo-meta depende de colaboração entre departamentos [...].

Isso pressupõe uma integração entre áreas diferentes com um único objetivo, atingir o custo alvo. Segundo Rocha e Martins (1999, p. 85),

o custeio-alvo é mais do que uma metodologia de redução de custos: é uma mentalidade que deve ser adotada pela empresa como um todo. O processo em questão envolve as principais áreas da empresa.

Portanto, a eficácia do Custeio Alvo é altamente dependente do envolvimento das pessoas das diversas áreas da empresa, desde o *marketing* até a engenharia, além dos departamentos de produção, compras, suprimentos, contabilidade, controladoria, entre outros. Porém, destaque-se que o papel da Controladoria deve ser o de coordenador de todo o processo. Hansen (2002, p. 22) menciona que também devem participar desse processo agentes de fora da empresa, tais como: fornecedores, distribuidores e assistência técnica especializada.

2.4.4 O Custeio Alvo deve contemplar todo ciclo de vida do produto

Segundo Hansen (2002, p. 22), o objetivo desse requisito é otimizar os custos da empresa em todos os estágios do produto, desde os gastos com pesquisa e desenvolvimento até a assistência técnica ao consumidor final.

De acordo com Ansari *et al.* (1997b, p.15),

do ponto de vista do produtor, a orientação para o custo do ciclo de vida enfoca a minimização do custo de

desenvolvimento, produção, marketing, distribuição, suporte e assistência técnica do produto.

Esse requisito pressupõe o gerenciamento do custo do produto com uma visão abrangente, ou seja, o custo do produto deve ser considerado e analisado em todas as suas fases, desde o projeto, passando pela introdução no mercado, maturidade, declínio, até sua retirada do mercado, ao final da vida do produto.

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

De acordo com Rocha e Martins (1999, p. 87), o

Custo Total de Propriedade envolve tanto o valor pago pelo consumidor para a aquisição de certo bem quanto os demais valores desembolsados na sua manutenção, uso e descarte.

Embora o custeio do ciclo de vida seja importante tanto para os fabricantes como para os usuários de um produto, Sakurai (1997, p. 159) afirma que, tradicionalmente, os fabricantes mostram interesse nos custos de fabricação que ocorrem até o momento em que o produto é transferido para o usuário, não se preocupando com os custos incorridos pelos usuários daí por diante.

Contudo, em ambientes altamente competitivos, a empresa que deseja ampliar sua fatia de mercado deve se preocupar também com os custos incorridos pelo consumidor depois que o produto lhe foi transferido. Isso significa oferecer produtos de qualidade, que transmitam confiança para o consumidor, além da assistência técnica para poder otimizar o desempenho e a lucratividade do usuário. É oportuno ressaltar que contemplar os custos incorridos pelo consumidor não significa gerenciá-los. A empresa deve gerenciar apenas seus custos internos, entretanto, é necessário considerar também os custos do consumidor a fim de minimizá-los.

Por isso, buscando manter-se no mercado, a empresa deve preocupar-se em oferecer um produto que tenha preço competitivo, com os menores custos possíveis de operação, manutenção e descarte. Além disso, a empresa deve estar atenta ao apelo mundial em favor de consumir apenas produtos que não degradem o meio ambiente.

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

Esse requisito pressupõe o envolvimento de agentes externos à empresa, tais como: fornecedores, vendedores, clientes, distribuidores e provedores de serviços. Segundo Rocha e Martins (1999, p. 86), para se atingir os objetivos essenciais do Custeio Alvo, não se pode ater, exclusivamente, aos fatores controláveis pela própria empresa. Há a pujante necessidade de se avaliar toda a cadeia diretamente envolvida na produção para que se possa agir sobre ela.

Para isso, é fundamental a criação de parcerias para facilitar o processo e melhorar o desempenho tanto da empresa que está utilizando o Custeio Alvo, como das demais empresas envolvidas na cadeia de valor em questão. Dentro da filosofia do Custeio Alvo, não se deve reduzir custo de um membro da cadeia de valor sacrificando-se as justas margens de lucro dos outros. Todos os membros da cadeia de valor devem ganhar. Portanto, a redução de custo deve ser na cadeia como um todo.

Segundo Hansen (2002, p. 24), o envolvimento dos membros da cadeia de valor no Custeio Alvo provê muitos benefícios para todas as partes envolvidas: os produtos são mais duráveis e confiáveis; os desejos e necessidades dos consumidores são melhores e mais facilmente atendidos; e todos acabam utilizando um processo de produção mais eficiente e eficaz.

Tendo sido abordados os Princípios e Requisitos do Custeio Alvo, percebe-se estar diante de um processo completamente oposto à visão tradicional de custeio, em que o preço de venda é calculado por meio da adição de custos mais margem objetivada.

Nessa visão tradicional de custeio, primeiramente, são estimados os custos de produção, para, em seguida, adicionar a margem de lucro almejada e, então, estabelecer o preço de venda. Caso o mercado rejeite o preço estabelecido, a empresa terá que reduzir custos a fim de se enquadrar no preço que o mercado aceita pagar. Essa visão tradicional de custeio, neste trabalho, será denominada abordagem tradicional de custos.

No Custeio Alvo, ocorre justamente o contrário.

Dado o preço de mercado, deduz-se a margem objetivada para, então, estabelecer o custo máximo permitido (custo meta) para o produto. Como o processo de gerenciamento dos custos é centrado no projeto, os ajustes necessários nos custos ocorrem antes de se iniciar a produção. Caso isso não seja possível, o projeto deve ser abortado.

3 CONCLUSÕES

Ao final deste estudo, considera-se alcançado o objetivo proposto no início que foi discutir de forma ampla e profunda aspectos relacionados com a teoria do Custeio Alvo se utilizando de uma abordagem conceitual e utilitarista. Após exaustiva pesquisa bibliográfica foi possível destacar idéias de vários autores para que fossem analisadas, comparadas umas com outras e discutidas. Buscou-se, deliberadamente, adotar uma postura crítica em relação aos aspectos teóricos apresentados.

Como foi evidenciado ao longo deste estudo, o Custeio Alvo é um instrumento que a gestão estratégica de custos coloca à disposição das empresas como uma ferramenta gerencial – imprescindível em ambientes nos quais o preço é fortemente influenciado pela competição.

Acredita-se que a utilização do Custeio Alvo pelas empresas, independentemente do segmento econômico em que se encontram, pode representar um diferencial que contribua de modo significativo para o alcance dos seus objetivos. Contudo, é oportuno fazer uma ressalva: sabe-se que no ambiente empresarial existem muitas variáveis (controláveis ou não) que podem interferir no alcance dos objetivos da empresa. Portanto, recorrer, unicamente, a um instrumento de gestão estratégica de custos tal como o Custeio Alvo pode não ser suficiente para, por exemplo, garantir a margem de lucro objetivada pela empresa. Não se podem estabelecer hipóteses do tipo 'se Custeio Alvo, então margem de lucro objetivada'.

São muitos os fatores que podem influenciar o alcance dos objetivos de uma organização e, muitos deles, podem não estar sob seu controle. Por isso, além do uso de ferramentas gerenciais tal como o Custeio Alvo, o contexto empresarial atual exige profissionais que sejam capazes de elaborar estratégias para enfrentar a acirrada concorrência e forte pressão exercida pelos preços.

REFERÊNCIAS

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

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

BERTALANFFY, L. V. **Teoria Geral dos Sistemas.** 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1975.

CHEN, R. C.; CHUNG, H. C. **Cause-effect analysis for target costing.** *Management Accounting Quarterly.* p. 1-9, Winter 2002.

DEKKER, H.; SMIDT, P. **A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms.** *International Journal of Production Economics.* v. 84 p. 293-305, 2003.

HANSEN, J. E. **Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação lato sensu:** Um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. 2002. 211p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

HOUAISS, A.; VILLAR, M. S. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais.** São Paulo: EPU, 1980.

LAKATOS, E.; MARCONI, M. A. **Metodologia do trabalho científico.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1989.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 8.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MONDEN, Y. **Sistemas de Redução de Custos Custo-Alvo e Custo Kaisen.** Porto Alegre: Bookman, 1999.

NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria:** conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Gestão estratégica de custos:** Conceitos, sistemas e implementações. São Paulo: Atlas, 2000.

ROBINSON, F. **A Practical Guide to Target Costing – Processes and Techniques.** London: Kogan Page, 1999.

ROCHA, W. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica.** 1999. 148p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____; MARTINS, E. A. **Custeio Alvo** (“Target Costing”). *Revista Brasileira de Custos.* v.1, nº 1, p.83-94 – 1º semestre, 1999.

SAKURAI, M. **Target Costing and how to use it.** *Journal of Cost Management.* Boston: v. 3, n. 2, p. 39-50, Summer, 1989.

_____. **Gerenciamento Integrado de Custos.** São Paulo: Atlas, 1997.

SCARPIN, J. E. **Target Costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos.** 2000. 159p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – UNOPAR, Londrina.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico.** 14. ed. São Paulo. Cortez, 1986.

SWENSON, D. *et al.* **Best Practices in Target Costing.** *Management Accounting Quarterly.* v.4, n.2, p.12-17, Winter, 2003.

Endereço dos autores:

Universidade Estadual de Maringá
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Av. Colombo, 5790
Maringá – PR
87020-900

Universidade de São Paulo
Faculdade de Economia, Adm. e Contabilidade
Departamento de Contabilidade e Atuária
Av. Prof. Luciano Gualberto, 908
Cidade Universitária
São Paulo – SP
05508-900