

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – UFPR
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EVELIZE CULPI MANN

**ANÁLISE DA PERCEPÇÃO SOBRE A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS
POR MEIO DO TARGET COSTING: ESTUDO MULTI-SETORIAL**

CURITIBA

2012

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – UFPR

SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EVELIZE CULPI MANN

**ANÁLISE DA PERCEPÇÃO SOBRE A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS
POR MEIO DO TARGET COSTING: ESTUDO MULTI-SETORIAL**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista. Curso de Especialização em Controladoria do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná – UFPR.

Orientador: Prof^o. Dr. Romualdo Douglas Colauto.

CURITIBA

2012



TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
 PARECER FINAL

NOME DO (A) ALUNO(A): EVELIZE CULPI MANN

TÍTULO DO TRABALHO: ANÁLISE DA PERCEÇÃO SOBRE A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS POR MEIO DO TARGET COSTING: ESTUDO MULTI-SETORIAL

NOME DO PROFESSOR ORIENTADOR: ROMUALDO DOUGLAS COLAUTO

PARECER DO PROFESSOR ORIENTADOR:

*Trabalho com forma
 novo. Coleto de todo primário. 300
 folhas e análise.*

NOTA: 9,0 (NOVE)

) ASSINATURA: 

Prof. Romualdo Douglas Colauto
 Departamento de Contabilidade
 Mat. 202087 - 15162532

NOME DO PROFESSOR DESIGNADO:

NOTA: 9,0 (NOVE)

) ASSINATURA: 

CONCEITO FINAL: _____)

COORDENADOR DO CURSO: JACKSON CIRO SANDRINI

ASSINATURA: _____

DATA: ____/____/____

RESUMO

O ambiente de mercado de alta competitividade implica para as empresas um contexto de reestruturação e flexibilização, pois o ambiente faz com que as empresas sintam a necessidade de adotarem estratégias para manterem-se rentáveis e competitivas tendo pouca flexibilidade no preço de venda, pois o cliente está cada vez mais exigente e possui uma gama diversificada de opções. O preço de venda é um determinante chave para o desempenho da empresa e relação entre lucro e custos é inversamente proporcional, quanto melhor a otimização dos recursos melhor o lucro auferido. Desta forma, o modelo de gestão estratégica de custos adotado pela empresa possui importância fundamental em seu desempenho em termos de lucratividade. Existem diversos métodos de gestão estratégica de custos, mas com a nova realidade relatada surgiram literaturas nas quais o preço de venda é base para se estabelecer os custos adicionando remuneração mínima. Esse sistema é denominado *Target Costing*, mas pouco é comentado sobre sua utilização em empresas brasileiras. Assim o objetivo do trabalho consiste em identificar a percepção, por meio dos estudantes, sobre a utilização estratégica de custos fundamentadas no *Target Costing* em empresas de Curitiba e Região Metropolitana. Para tanto, realizou-se pesquisa de campo em forma de questionário à uma amostra composta por 82 estudantes da pós-graduação do departamento de ciências contábeis da Universidade Federal do Paraná, com o intuito de mapear os instrumentos de custos utilizados pelas empresas em que os estudantes trabalham e de mostrar a percepção destes quanto a utilização do *Target Costing*. Os dados obtidos foram analisados e classificados através de técnicas estatísticas, indicando que o maior volume de empresas que se utilizam da gestão estratégica de custos são de grande porte dos segmentos industriais e comerciais e que a *Target Costing* se mostra, em pequena escala, como um sistema utilizado pelas empresas brasileiras. Conclui-se também que os estudantes conhecem o *Target Costing* e aspectos específicos da sua metodologia.

Palavras-Chave: *Target Costing*. Gestão estratégica de custos. Preço de venda.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Composição dos custos	23
Figura 2 - Processo de Custeio-alvo	24
Figura 3 - Processo de Custeio-alvo	25

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Métodos de Custeio utilizados pelas empresas - 2008.....	17
Gráfico 2 - Localidade das empresas.....	33
Gráfico 3 - Porte das empresas.....	34
Gráfico 4 - Segmento da empresa.	34
Gráfico 5 - Informações de custos como parte da gestão estratégica da empresa...35	
Gráfico 6 - Distribuição da utilização da gestão estratégica de custos pelo porte da empresa.	37
Gráfico 7 - Distribuição da utilização da gestão estratégica de custos pelo segmento da empresa.	38
Gráfico 8 - Precificação de novos produtos.....	39
Gráfico 9 – Sistemas de gerenciamento de custos.	40
Gráfico 10 - Classificação por porte da empresa – Target Costing	41
Gráfico 11 - Classificação por segmento – Target Costing	42
Gráfico 12 - Precificação de novos produtos.....	43
Gráfico 13 - Precificação de novos produtos.....	44

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Empresas que utilizaram o enxugamento de custos, 2006-2007	15
Tabela 2 - Métodos de Custeio utilizados pelas empresas	17
Tabela 3 - Percepção dos estudantes sobre o Target Costing.....	45

SUMÁRIO

RESUMO	3
LISTA DE FIGURAS.....	4
LISTA DE GRÁFICOS.....	5
LISTA DE TABELAS.....	6
1. INTRODUÇÃO.....	8
1.1 PROBLEMA DA PESQUISA.....	8
1.2 OBJETIVOS DO ESTUDO.....	10
1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO.....	10
1.5 ORGANIZAÇÃO DO CONTEÚDO.....	12
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	13
2.1 ABORDAGEM CONCEITUAL DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS....	13
2.1.2 SISTEMAS DE CUSTOS EM CURITIBA E REGIÃO METROPOLINANA....	16
2.1.3 CARACTERIZAÇÃO DO TARGET COSTING.....	18
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	29
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	29
3.2 DELIMITAÇÃO DA AMOSTRA DE PESQUISA.....	30
3.3 QUESTIONÁRIO APLICADO.....	31
4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS DA PESQUISA	33
5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	47
5.1 CONCLUSÕES.....	47

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS	49
REFERÊNCIAS	50
APÊNDICE A - Questionário da pesquisa	52

1 INTRODUÇÃO

Inicialmente será apresentado a importância da gestão estratégica de custos no atual contexto de alta competitividade corporativa, a problemática da pesquisa, o objetivo geral e os específicos, as justificativas da pesquisa e como o trabalho será estruturado.

1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

Com a transformação de uma economia local para uma economia globalizada, observa-se a existência de um ambiente de alta competitividade corporativa, assim empresas buscam por estratégias para manterem-se rentáveis e obterem melhores resultados com pouca flexibilidade no preço de venda. O ambiente faz com que as organizações sintam a necessidade de adotarem estratégias com foco na eficácia de seus processos internos, agregação de valor aos seus produtos a preços competitivos e na otimização de seus custos, sempre visando a lucratividade. Para Maranhó (2007, p.55), o ambiente empresarial é determinado por vários fatores, entre os quais se destacam:

a importância que o marketing exerce junto ao mercado consumidor, a influência das inovações tecnológicas nos processos de produção, o impacto da globalização no mundo dos negócios e, por fim, a redução do ciclo de vida dos produtos.

Esses fatores tem influência direta no preço do produto para o mercado, e o preço de venda é um determinante chave para a competitividade da empresa, e a determinação do valor de um produto ou serviço leva em consideração a percepção do cliente em relação ao mesmo. O cliente, cada vez mais exigente e com uma gama diversificada de opções, decide se está disposto a pagar pelos benefícios que ele identifica em determinado produto ou serviço. A estratégia de posicionamento da empresa deve direcionar todas as suas atividades afim de satisfazer as necessidades e desejos do seu público alvo. Assim, as empresas desenvolvem suas estratégias com foco no mercado e firmam seus preços de venda de acordo com o

mercado.

O ambiente de maior competitividade, fez com que as empresas repensassem na determinação de seus custos e na definição destes como fator competitivo, evoluindo a análise de custos para sistemas de gerenciamento. A relação entre lucro e custos é inversamente proporcional, quanto melhor a otimização dos recursos (menor custo) melhor o lucro auferido. Desta forma, o modelo de gestão estratégica de custo adotado pela empresa possui importância fundamental em seu desempenho em termos de lucratividade. Para Silva (1999, p.18), gestão estratégica de custos:

é um novo conceito que se fundamenta nas premissas da globalização dos mercados, implicando um contexto de reestruturação e flexibilização dos processos produtivos. [...] A gestão estratégica de custos se fundamenta na importância de analisar o contexto para se entender melhor as estratégias e decisões no nível empresarial.

Existem diversas literaturas de gestão estratégica de custos, os métodos mais tradicionais desenvolvem o preço de venda projetando para o mercado os custos internos da empresa. Porém, com a nova realidade de alta competitividade, surgem literaturas nas quais o preço de venda é a base para se estabelecer os custos, adicionando remuneração mínima aos produtos. Ou seja, o sistema de custo das organizações partem do mercado, quanto o mercado absorve, e vão retrocedendo até chegar nos processos internos das organizações. Esse sistema de gerenciamento de custos é denominado *Target Costing*, sendo este o foco do estudo.

Apesar da tendência mercadológica observada, pouco é comentado sobre a utilização do *Target Costing* no Brasil. Assim, o estudo visa identificar se o *Target Costing* é um sistema utilizado pelas empresas brasileiras, mas especificamente, em empresas localizadas em Curitiba e Região Metropolitana e se existe um padrão entre elas, como o tipo de segmento e o porte da empresa. Diante do exposto formulou-se a seguinte questão de pesquisa: **Qual a percepção sobre a utilização**

estratégica de custos por meio do *Target Costing* em empresas de múltiplos setores de Curitiba e Região Metropolitana?

1.2 OBJETIVOS DO ESTUDO

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do trabalho consiste em identificar a percepção, por meio dos estudantes, sobre a utilização estratégica de custos fundamentadas no *Target Costing* em empresas de múltiplos setores de Curitiba e Região Metropolitana.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Mapear a proporção das empresas que atuam nos segmentos industriais, comerciais e de prestação de serviços de Curitiba e Região Metropolitana que utilizam ferramentas de estratégica de custos;
- Levantar os instrumentos de gestão estratégica de custos utilizados pelas empresas industriais, comerciais e de prestação de serviços; e
- Mostrar a percepção dos estudantes sobre a utilização estratégica de custos fundamentadas no Target Costing.

1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

O tema custos tem sido foco de vários estudos nos últimos anos, autores discorrem sobre métodos, ferramentas e sistemas de custos salientando sua importância na rentabilidade das organizações. Como para Gantzel e Allora (1996, p.49), que expressam a importância de custos como algo muito discutido dentro das organizações, e salientam que sempre será uma atividade a ser aprimorada, estudada e aperfeiçoada.

Assim, durante os anos as formas de controle de custos adotadas pelas empresas foram sofrendo alterações conforme as necessidades mercadológicas de cada empresa, pois com o acirramento da competitividade, da maior exigência do cliente em relação à qualidade e variedade, e a diminuição do ciclo de vida dos produtos, fizeram com que as empresas buscassem maior eficiência em seus processos internos, sendo o controle e a análise de custos um indicador de total relevância. As mais recentes abordagens do tema tratam custos como parte estratégica da empresa, descartando somente a visão operacional do controle contábil. E dentro da visão estratégia, sistemas de gerenciamento de custos, existem diferentes abordagens. Tais como: Custeio Baseado em Atividades (ABC – *Activity Basead Costing*), Custo Kaizen e *Target Costing*.

O *Target Costing*, também chamado de custeio-alvo, é um método menos difundido nos meios acadêmicos e há poucos relatos sobre sua utilização em empresas brasileiras, mesmo com a importância de sua relevância estratégica citada por estudiosos como Sakurai (1997), Yasuhiro (1999) e no Brasil, por Welington Rocha (2008).

Com o novo contexto de globalização e competitividade, faz-se interessante identificar quais métodos ou sistemas de gerenciamento as empresas utilizam para a formação do seu preço de venda. Assim, o presente estudo tem a finalidade de identificar os métodos de gerenciamento de custos utilizados por empresas de múltiplos setores localizadas na cidade de Curitiba e Região Metropolitana, com foco em observar a utilização do método *Target Costing* para a tomada de decisão e formação do preço de venda. Outro aspecto relevante do estudo é traçar um perfil das empresas que utilizam o método, identificando o porte da empresa e o tipo de segmento em que atuam.

O estudo apresenta contribuição para professores e profissionais que atuam na área de custos, relacionando a teoria existente sobre o *Target Costing* com sua aplicação prática. E contribui também para estudos futuros, na identificação de tendências e em auxiliar no mapeamento das atuais estratégias de gestão de custos adotadas pelas empresas localizadas em Curitiba e Região Metropolitana e em identificar a percepção dos estudantes quanto ao tema.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO CONTEÚDO

A pesquisa foi estruturada em cinco partes, sendo a primeira parte composta pela introdução ao estudo, pela problematização levantada, pelos objetivos da pesquisa e a justificativa de sua relevância.

Na segunda parte apresenta-se o referencial teórico com a revisão da literatura sobre o tema da pesquisa. Primeiro sobre a abordagem conceitual da gestão estratégica de custos, após os sistemas de custos aplicados em Curitiba e Região Metropolitana e por fim a caracterização, fases, princípios e requisitos do *Target Costing*.

Na terceira parte são explicados o método e as técnicas da pesquisa, com foco na coleta de dados, na delimitação da pesquisa e nos procedimentos de análise dos dados coletados.

Na quarta parte do trabalho descrevem-se os resultados do estudo. Quanto à forma de abordagem e aos procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação dos dados.

E por último apresentam-se as conclusões da pesquisa, relacionando-as com os objetivos iniciais do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Na fundamentação teórica serão estudados os conceitos e a evolução dos métodos de gestão estratégica de custos com maior ênfase no *Target Costing*. Primeiro fala-se da evolução da abordagem das empresas para custos, métodos e sistemas, e após, sobre as características, fases, princípios e requisitos do método *Target Costing*.

2.1 ABORDAGEM CONCEITUAL DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Os métodos de custeio tradicionais surgiram após a Revolução Industrial (século XVIII), com o intuito de avaliar os estoques das empresas mercantilistas. Com o passar do tempo, os métodos evoluíram com o objetivo de buscar informações que apoiassem no controle das operações e na análise dos resultados. Entende-se por sistema de custos, o conjunto de métodos utilizado pela empresa para coletar e sistematizar os dados para produzir informações para tomada de decisão. Conforme descrito por Pompermayer e Lima (2003, p.52), sistema de custos: “É o conjunto dos meios e métodos que a empresa utilizar para obter informações gerenciais”. E atualmente os sistemas de custos utilizados pelas empresas são divididos em duas correntes: corrente dos sistemas tradicionais e corrente dos sistemas de gestão estratégica de custos.

Pompermayer e Teodoro (2008, p.70), explicam que a corrente dos sistemas tradicionais é voltada para o controle, apuração e ao atendimento das exigências fiscais para custo. Enquanto os sistemas de gestão estratégica de custos proporcionam a análise da concorrência, estabelecimento de metas de custos, melhoria contínua e manutenção da cadeia de valor. Pompermayer e Lima (2003, p.55) complementam citando que os sistemas tradicionais focalizaram a apuração dos custos em três elementos: materiais utilizados na produção, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação. Sendo os dois primeiros os elementos principais na composição dos custos de produção.

Esses sistemas podem ser sistematizados conforme os objetivos e as necessidades gerenciais da empresa (Pompermayer e Lima, 2003):

- Sistemas de apuração de custos, permitem a apuração dos custos por acumulação em centros de custos ou por ordem de produção; combinados aos critérios de custeio por absorção ou variável;
- Sistemas voltados a decisões, estruturados de forma a permitir a análise através dos custos fixos, lucro, margem de contribuição e ponto de equilíbrio;
- Sistemas para controle, fundamentadas no custo padrão e na contabilidade de custos por responsabilidade.

Ainda para Pompermayer e Lima (2003, p.55), a segunda corrente surgiu com o aumento da competitividade e o aumento dos custos indiretos de fabricação nas últimas décadas. Isso fez com que o sistema de custos evoluiu-se para gestão estratégica de custos, intensificando a utilização de uma tecnologia de mensuração e gestão de custos capaz de fornecer informações rápidas e precisas sobre os recursos da empresa para tomada de decisão. Os métodos mais conhecidos são: Custeio Baseado em Atividades (ABC – *Activity Basead Costing*), Custo Kaizen, Cadeia de Valor e *Target Costing*.

A gestão estratégica de custos utiliza a análise de custos em um aspecto mais amplo para obtenção de estratégias organizacionais que tragam vantagem competitiva sustentável, diferente da visão tradicional que somente avalia o impacto financeiro. Para Shank (1997, p.49), o surgimento da gestão estratégica de custos resulta da mistura de três temas subjacentes, a primeira delas é a análise da cadeia de valor, o segundo é a análise de posicionamento estratégico, e o terceiro é análise de direcionadores de custos.

Na gestão estratégica de custos, a análise de custos difere de inúmeras formas dependendo de como a empresa deseja se posicionar, porém possui como base as informações da contabilidade gerencial. Para Gantzel e Allora (1996, p.49), o grande desafio na gestão de custos é:

A mudança de foco: ao invés de relatar os fatos ocorridos no passado, tal atividade deverá monitorar as ações necessárias para as metas do futuro.

As empresas têm demonstrado maior atenção em relação aos elementos que compõem seus custos, como citado por Maranhão (2007, p.52), que entre 148 empresários pesquisados na Região Metropolitana de Curitiba em 2006-2007, 89 afirmam que a competitividade com empresas nacionais e internacionais é atribuída principalmente ao enxugamento dos custos, como demonstrado na Tabela 1.

REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA		
PORTE DA EMPRESA	NÚMERO DE EMPRESAS	%
MICROEMPRESAS	20	22
PEQUENO PORTE	45	51
MÉDIO PORTE	21	24
GRANDE PORTE	3	3
TOTAL	89	100

Tabela 1 - Empresas que utilizaram o enxugamento de custos, 2006-2007

Fonte: Maranhão (2007, p.52) - Pesquisa de campo na região Metropolitana de Curitiba.

Nota: Classificação conforme FIEP – Departamento de Pesquisa e Análises.

A pesquisa demonstra que o enxugamento dos custos foi utilizado como fator de competitividade em empresas de todos os portes (microempresas, empresas de pequeno, médio e grande porte). Ainda com a pesquisa, Maranhão (2007, p.54) concluiu que entre as empresas que fizeram o enxugamento de custos com o uso de técnicas gerenciais e suas respectivas situações competitivas, verifica-se que 43,07% delas ganharam competitividade; 52,30% mantiveram competitividade; e somente 4,61% perderam competitividade.

Quando fala-se em enxugamento dos custos, não é o simples corte nos gastos sem planejamentos futuros e revisão da estrutura e das operações da empresa, o enxugamento se refere a otimização de processos e melhoria contínua. Para Pompermayer e Teodoro (2008, p.71):

A busca indiscriminada pela redução dos custos, sem um embasamento coerente, pode levar à perda de valor na cadeia produtiva, antecipando a perda de competitividade e, por consequência, a extinção da entidade.

Assim, a estratégia de gestão de custos permite a obtenção de estratégias organizacionais que tragam vantagem competitiva sustentável, porém precisa ser bem avaliada pela empresa através de uma análise adequada sobre seus recursos e os benefícios esperados pelos clientes. Outro aspecto importante, é o foco na otimização dos processos que não pode ser esquecido. A otimização dos processos faz com que a empresa aumente sua produtividade com os mesmos recursos disponíveis, reduzindo o custo por unidade produzida, sem a perda de valor na cadeia produtiva.

2.1.2 SISTEMAS DE CUSTOS EM CURITIBA E REGIÃO METROPOLINANA

Quanto ao comportamento das empresas em relação a custos em Curitiba e Região Metropolitana, Pompermayer e Teodoro (2008) realizaram uma pesquisa de campo na região, com 22 empresas, para identificar os métodos de custeio utilizados. E identificaram que a maior parte das empresas pesquisadas, 77%, relataram que utilizam o método de custeio por absorção, seguido pelo método de centro de custos e apenas 0,05% (uma empresa) relatou utilizar o custo-alvo. Como demonstrado no Gráfico 1.

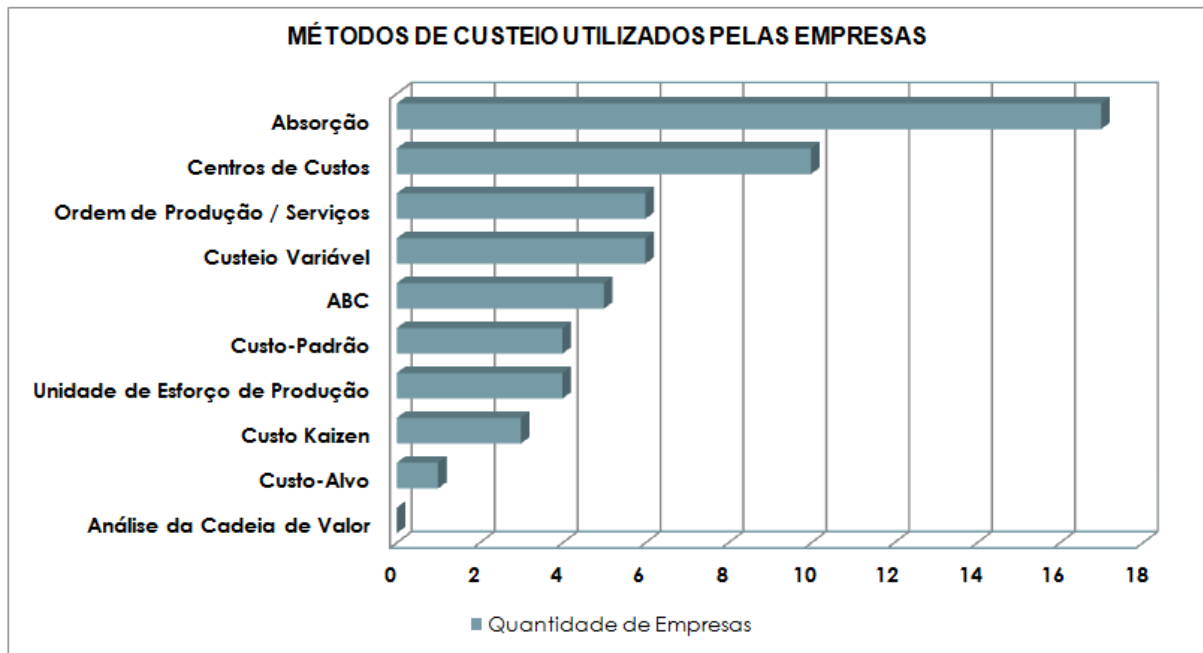


Gráfico 1 - Métodos de Custeio utilizados pelas empresas - 2008

Fonte: Pompermayer e Teodoro (2008, p.75) - Pesquisa de campo na região Metropolitana de Curitiba.

Quanto a classificação entre as duas correntes (corrente dos sistemas tradicionais e corrente dos sistemas de gestão estratégico), observa-se que em 2008 grande parte das empresas utilizavam os métodos de custeio voltados à corrente tradicional, como demonstrado na Tabela 2.

MÉTODOS DE CUSTEIO		
MÉTODO	NÚMERO DE EMPRESAS	%
SISTEMAS DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS TRADICIONAIS		
Absorção	17	77,27
Custeio Variável	6	27,27
Centros de Custos	10	45,45
Ordem de Produção / Serviços	6	27,27
Unidade de Esforço de Produção	4	18,18
Custo-Padrão	7	31,82
SISTEMAS DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS ESTRATÉGICOS		
ABC	5	22,73
Custo-Alvo	1	4,55
Custo Kaizen	3	13,64
Análise da Cadeia de Valor	0	0,00

Tabela 2 - Métodos de Custeio utilizados pelas empresas

Nota: Percentual em relação ao total de 22 empresas entrevistadas.

Desta forma observa-se que as empresas da região em 2008 ainda pouco aplicavam os sistemas de gerenciamento de custos estratégicos, havendo um *gap* entre as tendências de mercado observadas em relação a custos e a real aplicação na região.

Os autores, Pompermayer e Teodoro (2008, p.76) relatam em sua conclusão frente as dados coletados, que existe uma situação controversa às novas exigências mercadológicas, uma vez que, as empresas têm apresentado considerável preocupação em relação aos itens de custos para manutenção da competitividade e, por outro lado, utilizam-se de ferramentas de gerenciamento de custos voltadas ao simples controle para atendimento das exigências legais.

Com a atual pesquisa proposta será possível observar a direção da gestão estratégica de custos das empresas que estão localizadas em Curitiba ou Região Metropolitana, principalmente em identificar a percepção sobre a utilização do método *Target Costing* que é uma ferramenta de gestão estratégica de custo.

2.1.3 CARACTERIZAÇÃO DO TARGET COSTING

O *Target Costing*, também conhecido como custeio-alvo, ou custo-meta é um método de gerenciamento estratégico de custos que tem por principal objetivo planejar o lucro e reduzir os custos totais da empresa, envolve de maneira integrada todos os departamentos da organização. O *Target Costing* faz parte do planejamento estratégico da empresa, sendo que as operações são formuladas de acordo com as necessidades do cliente.

O *Target Costing* teve por base a ideia de Engenharia de Valor desenvolvida pelos americanos, que era uma abordagem organizada da engenharia em desenvolver produtos com as funções necessárias a um menor custo. Para Ono Koki (2003, p.20) a Engenharia de Valor:

É um esforço organizado voltado para a análise das funções de

vários componentes com o propósito de obter estas funções no mais baixo custo global, sem redução no desempenho, confiabilidade, manutenção, qualidade, segurança, reciclabilidade e utilidades exigidos.

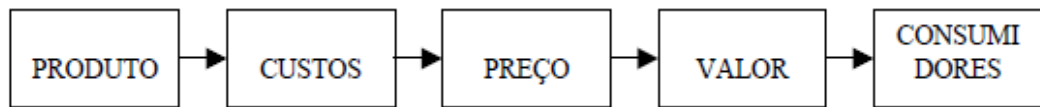
Assim com base nos fundamentos da Engenharia de Valor, sendo valor o preço atribuído as funções e vantagens do produto percebidas pelo consumidor, os japoneses desenvolveram o Sistema de Gerenciamento de Custos denominado *Target Costing*.

O *Target Costing* teve início no Japão na década de 60, porém o sistema só foi difundido no Japão na década de 70, sendo utilizado principalmente por montadoras (SCARPIM, 2008); sua utilização e expansão são devidos a muitos fatores, tais como a diversificação das necessidades dos consumidores e a intensificação da concorrência internacional, aumentando a importância do gerenciamento de custos além dos estágios de produção. O método se espalhou pela Alemanha em 1993, pelos Estados Unidos e outros países ocidentais somente em 1994.

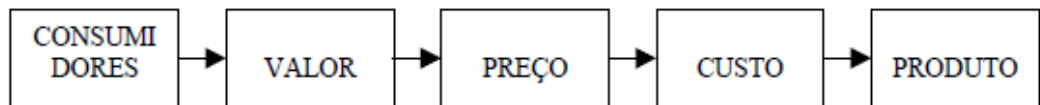
Camacho e Rocha (2007, p. 29), citam que a teoria é pouco difundida no Brasil, mas que em países como Japão, Estados Unidos, Holanda e Alemanha o *Target Costing* se destaca tanto na literatura quanto na utilização prática. Que empresas como Toyota, Nissan, General Eletric são conhecidas pelo uso do custeio-alvo.

No Brasil observa-se a utilização de métodos mais tradicionais de gerenciamento de custos, que desenvolvem o preço de venda projetando para o mercado os custos internos da empresa. Sendo que no *Target Costing* o preço de venda é a base para se estabelecer os custos, adicionando remuneração mínima aos produtos. Ou seja, no *Target Costing*, o sistema de custo das organizações partem do mercado, quanto o mercado absorve, e vão retrocedendo até chegar nos processos internos das organizações. Segundo (KOTLER, 1995, p. 243), existem basicamente duas formas de definição do preço para produtos novos:

- A precificação com base nos custos:



- A precificação com base na percepção do cliente:



Assim na precificação com base nos custos, método tradicional, a empresa primeiro define as características do produto, e com base nos seus custos de produção e na margem de lucro esperada, define o preço do produto. Já na precificação com base na percepção do cliente, o preço e as características do produto esperado orientam as decisões sobre o projeto do produto e seus custos; método utilizado no *Target Costing*.

Wernke (2004) faz a comparação do *Target Costing* com a abordagem tradicional, e cita em sua literatura que a visão tradicional utiliza a pesquisa de mercado somente para determinar as exigências do cliente, enquanto no enfoque custeio-meta a pesquisa de mercado é utilizada para identificar as necessidades dos clientes e os preços aceitáveis por eles. Assim na visão tradicional o preço de venda é obtido pela soma dos custos e do lucro desejado, enquanto no custeio-meta parte-se do preço de venda, de onde é subtraído o lucro-meta para chegar enfim no custo-meta. Além da forma de desenvolvimento e precificação, o enfoque produtivo também é diferente, na visão tradicional a redução dos custos é almejada enquanto na abordagem japonesa a redução de custo é buscada continuamente atingindo toda a cadeia de valor.

Para Peter, Araújo e Abreu (2011), a importância do custeio alvo está associada a dois fatores principais: A diminuição do ciclo de vida dos produtos, e a

intensificação da concorrência internacional que impõe custos baixos para obter poder de competitividade frente aos produtos e aos consumidores internacionais.

Esses dois fatores estão associados, pois o *Target Costing* pode ser definido como um modelo de gerenciamento de lucros e custos, desenvolvido principalmente para novos produtos (ou que sofram alterações no seu projeto) com foco nas necessidades do mercado, trazendo os produtos a um preço competitivo que proporcionem retorno do investimento em todo o seu ciclo de vida a um custo aceitável determinado pelo seu preço de venda.

O *Target Costing* não tem bases fixadas pela contabilidade de custos, e sim pelo departamento de engenharia de produção e considera as restrições do mercado e a rentabilidade desejada pela empresa. Para Sakurai (1997,p.49), *Target Costing* é um método abrangente de gerenciamento estratégico de custo que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência e que os esforços de redução de custos se concentram no processo de projeto.

Para Yasuhiro (1999,p.27), *Target Costing* é a administração do lucro em toda a empresa durante a etapa de desenvolvimento do produto. Especificamente, esses esforços em toda empresa incluem planejar produtos que tenham a qualidade de agradar ao consumidor, de determinar os custos-alvo para que o novo produto gere o lucro-alvo necessário a médio e longo prazo e de promover maneiras de fazer com que o projeto atinja os custos-alvos.

Contudo, ambos os autores convergem no raciocínio de que o objetivo do *Target Costing* é reduzir os custos totais sem perder a qualidade e os esforços de redução de custos se concentram na fase do projeto do produto. De modo mais específico, Sakurai identifica dois objetivos para o *Target Costing*: reduzir o custo, reduzindo os custos totais (incluindo custos de produção, de marketing e de usuário), mantendo ao mesmo tempo a alta qualidade; e planejar estrategicamente os lucros, formulando planos estratégicos de lucros e integrando informação de marketing com fatores de engenharia e de produção.

Do mesmo modo, Yasuhiro (1999) em sua literatura aponta que um sistema de custo-alvo tem dois objetivos: Reduzir os custos de novos produtos de modo que

o lucro desejado possa ser atingido, satisfazendo os níveis de qualidade, tempo de entrega à preços de competitivos; e engajar os funcionários a alcançar o lucro-alvo durante o desenvolvimento de novos produtos tornando o custo-alvo uma atividade de administração do lucro por toda a empresa.

Ambos os autores citam a relevância da integração dos processos e da integração da administração da empresa, mas Yasuhiro dá maior ênfase no engajamento e na motivação dos funcionários para alcançar o lucro-alvo, pois para ele a organização deve usar a criatividade dos funcionários para atingir as metas estabelecidas. Yasuhiro (1999,p.28) explica que:

Um sistema de custo-alvo é um tipo de sistema que ajuda a racionalizar a tomada de decisão do grupo em uma organização. Assim seus objetivos envolvem: [...] Utilizar a criatividade de pessoas de vários departamentos para elaborar planos alternativos que permitam maiores reduções de custo.

No *Target Costing* os esforços de gerenciamento e redução de custos se concentram na fase do planejamento do produto, como já citado, pois é nesta fase que o maior volume de custos é determinado. Como demonstrado por Ansari (1997, p.13) na Figura 1.

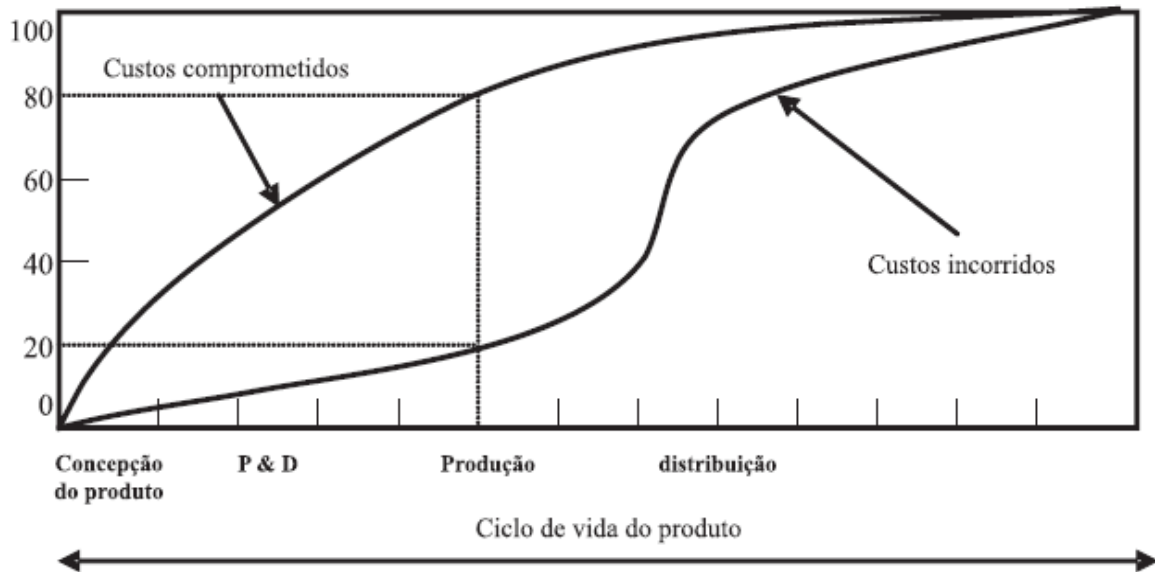


Figura 1 - Composição dos custos

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

O gráfico demonstra que maior volume de custos do produto já foram comprometidos na fase de planejamento e desenvolvimento do produto, o restante apenas destinados a produção e distribuição.

2.1 Fases do *Target Costing*

O *Target Costing* pode ser dividido em cinco fases, conforme descrito Yasuhiro (1999,p.28): planejamento; desenvolvimento de projeto de um novo produto específico; determinação do plano básico para um produto específico; projeto do produto; e planejamento da transferência do produto para a produção.

Na divisão das fases, observa-se que o foco do *Target Costing* é no planejamento. Através dele chega-se a conclusão da viabilidade de fabricação de determinado produto e de todos os esforços necessários para atingir os objetivos de qualidade e custos estipulados.

Para o *Target Costing*, não há um modelo padrão de aplicação, cada empresa “desenvolve sua maneira”, como citado por Sakurai (1997), “as empresas adotam o custo-meta com razões específicas e entendem de forma diferente sua aplicação, isso afeta as características do método como instrumento”.

Mas é possível identificar características comuns entre os autores quanto aos processos. Como para Cooper e Slagmulder (2000), o processo comum para a adoção do modelo Target Costing é a orientação para o mercado e pode ser esquematizado conforme demonstrado na Figura 2.

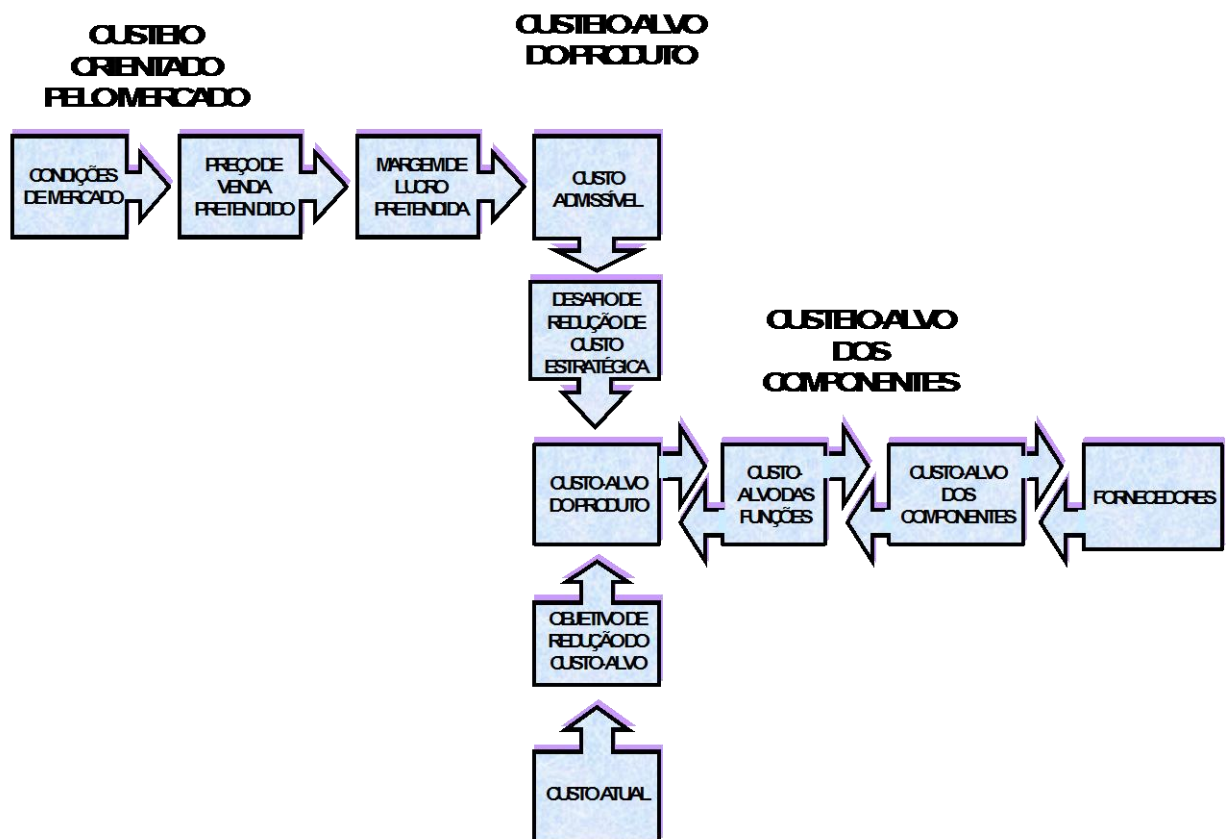


Figura 2 - Processo de Custeio-alvo

Fonte: Adaptado de COOPER; SLAGMULDER (2000)

Observa-se na figura que o objetivo do custo do produto é definido pelo preço determinado pelo mercado menos a margem de lucro pretendida pela empresa. Após a análise estratégica para otimização dos custos, engenharia de valor, negociação com fornecedores e demais variáveis sempre visando atingir o custo-alvo do produto. O controle dos custos se inicia desde o planejamento do produto, envolve toda a cadeia de valor e é utilizado durante todo seu ciclo de vida.

Ansari (1997, p.3) descreveu de forma mais simplificada a sistemática do processo do *Target Costing*, mas possui características fundamentais comuns ao processo descrito por Cooper e Slagmulder (2000). Entre eles a determinação do custo com base no preço de mercado e na determinação da margem de lucro a ser aplicada para se atingir o custo-alvo, como demonstrado na Figura 3.

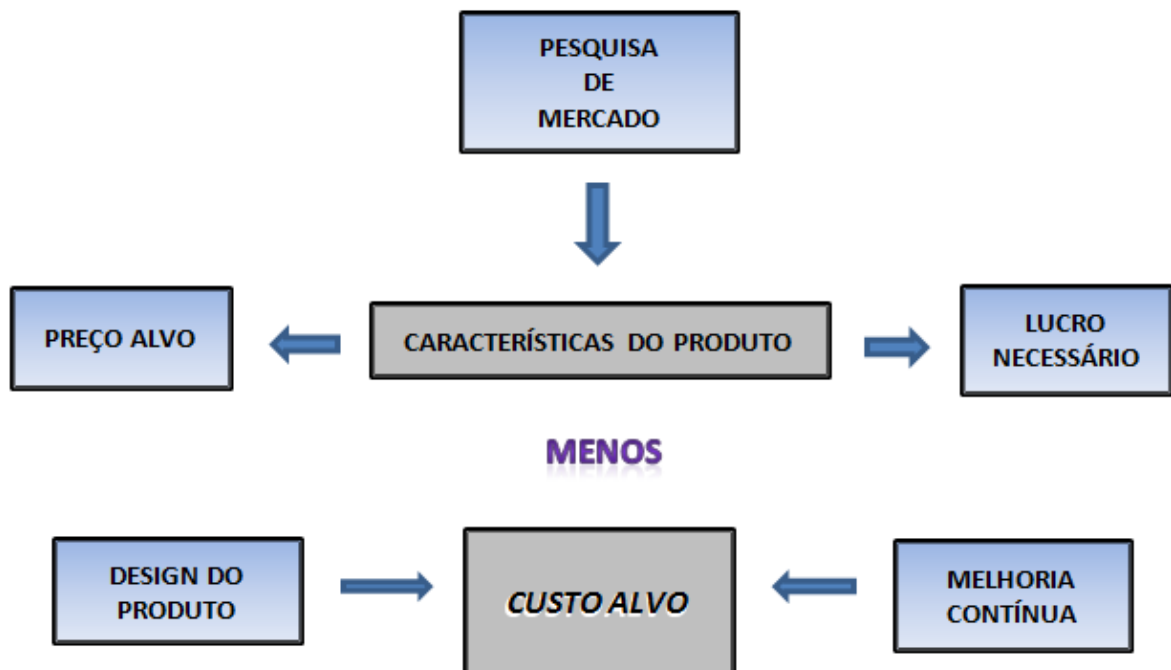


Figura 3 - Processo de Custeio-alvo

Fonte: Adaptado de Ansari (1997, p.3)

2.2 Princípios e Requisitos do *Target Costing*

A eficácia da utilização do método *Target Costing* depende de alguns princípios, como citado por Camacho e Rocha (2007, p. 34) com base na obra Hansen (2002, p. 18-21). Para fins de utilização no Custeio Alvo, esses princípios são proposições sem as quais o mesmo não existe.

Os autores, Welington Rocha e Camacho Reinaldo (2007, p. 34-38) se baseiam nas obras de 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), para descrever os princípios do Targer Costing:

A voz do consumidor orienta todo o processo: 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 eliminar de forma aleatória recursos do produto pois pode-se perder a qualidade exigida pelo cliente. O custo alvo deve ser atingido sem a perda da qualidade.

O lucro é a garantia de sobrevivência da empresa: Qualquer que seja o empreendimento, se a estratégia não for determinada em termos de lucro sua sobrevivência estará comprometida. Assim o *Target Costing* tem o objetivo de garantir a margem almejada em conformidade com a estratégia adotada.

O custo é determinado pelo preço: O custo é definido a partir do preço de venda estabelecido pelas condições de mercado, subtraindo-se a margem determinada, metas e objetivos da empresa.

O projeto é o principal determinante do custo: Os custos são definidos antes do início da produção. Ou seja, antes de produzir a primeira peça, os custos quanto aos processos de produção já foram determinados na fase do projeto. O autor cita que algumas obras afirmam que após o início da produção, todas as iniciativas de

redução de custo são bem vindas, porém geralmente os resultados não são muito significativos, a não ser em processos com alto índice de ineficiência.

Além dos princípios citados que constam na obra Wellington Rocha e Camacho Reinaldo (2007) e que fazem referência aos autores acima relacionados, Wellington Rocha e Camacho Reinaldo (2007, p. 34-38) também mencionam “requisitos” do *Target Costing* com base no trabalho de Hansen que se diferencia dos princípios em alguns aspectos.

O requisito é uma condição necessária, porém não indispensável para o processo de custeio alvo, ou seja, a falta dos requisitos não impede a aplicação do processo, porém pode ser que não seja totalmente eficaz.

Os requisitos do custeio alvo citados por Wellington Rocha e Camacho Reinaldo (2007) são:

O preço deve ser fortemente influenciado pela competição: O custeio alvo terá maior utilidade quando aplicado em ambientes de alta competitividade, quando os preços são influenciados pela competição e os custos passam a ter influência mais direta do mercado.

O ciclo de vida dos produtos deve ser curto: A competitividade faz com que as empresas inovem seus produtos, e quanto maior o número de produtos em oferta, maior a exigência do consumidor quanto a qualidade e a preço.

As pessoas devem ser comprometidas com o processo: A eficácia do *Target Costing* é altamente dependente do envolvimento das pessoas das diversas áreas da empresa, desde o marketing até a engenharia.

O *Target Costing* deve contemplar todo ciclo de vida do produto: O objetivo desse requisito é otimizar os custos em todos os estágios do produto, a análise deve ser considerada desde o projeto, introdução ao mercado, maturidade, declínio, até sua retirada do mercado (final do ciclo de vida do produto).

O *Target Costing* deve contemplar o custo total de uso e propriedade para o consumidor: Tradicionalmente os fabricantes mostram interesse nos custos de fabricação que ocorrem até o momento em que o produto é transferido para o

cliente, não se preocupando com os custos incorridos daí por diante. Como fator competitivo, a empresa também deve se preocupar com os custos incorridos pelo usuário, não como gerenciamento e sim considera-los a fim de minimiza-los.

O *Target Costing* deve contemplar um segmento relevante da cadeia de valor na qual a empresa opera: É necessário a avaliação e envolvimento de toda a cadeia de valor envolvida, como: fornecedores, vendedores, clientes, distribuidores e provedores de serviço. É fundamental a criação de parcerias, provendo assim melhoria de desempenho para todos os envolvidos.

Desta forma, apesar do *Target Costing* não possuir uma forma de aplicação comum em todas as empresas, possui princípios fundamentais e requisitos que são fatores da eficácia do processo.

Como já observado, o *Target Costing* apresenta características bem distintas se comparado com outros instrumentos de gerenciamento de custos. Do mesmo modo, Sakurai (1997) em sua literatura, faz a comparação com o método custo-padrão e relata os principais aspectos: O *Target Costing* é uma técnica voltada para o mercado, enquanto o custo-padrão é voltado principalmente para a produção. O custo-padrão é um instrumento de controle de custo no nível operacional, enquanto o custo-meta faz parte do planejamento do lucro, levando em consideração as necessidades dos clientes. O custo-padrão é mais eficaz se aplicado em produção em massa, enquanto o *Target Costing* é mais eficaz na produção de grande variedade e baixo volume.

O *Target Costing* se apresenta como uma alternativa para as empresas se manterem rentáveis no mercado, apresentadas características que se enquadram nas novas tendências de alta competitividade, inovação e da orientação para o cliente.

O método tem sido amplamente utilizado em países como Japão, Alemanha e EUA; contudo iremos identificar com o estudo que se segue, se o método tem sido utilizado pelas empresas brasileiras através da percepção dos estudantes, mas especificamente em empresas localizadas na cidade de Curitiba e Região Metropolitana.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia corresponde à descrição de como o projeto foi elaborado e aos métodos utilizados para adquirir dados e informações a respeito dos objetivos do projeto. Primeiro apresenta-se a caracterização da pesquisa, após a delimitação da amostra da pesquisa e a descrição dos procedimentos de coleta e de análise dos dados.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

O presente estudo é de caráter descritivo, pois visa descrever as características dos dados coletados pelos questionários. A pesquisa descritiva procura descrever o objeto de estudo sem a interferência do pesquisador, ou seja, analisa e descreve os dados coletados. Para Cervo e Bervian (1996, p. 49), a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.

Para formação do corpo teórico sobre o assunto proposto, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e o estudo de pesquisas recentes, visando assim conceituar e fundamentar a gestão estratégica de custos e o método *Target Costing*, sendo este o tema de estudo do trabalho. Primeiro aborda-se na fundamentação teórica a abordagem conceitual da gestão estratégica de custos, após relata-se um estudo sobre os sistemas de custos aplicados em Curitiba e Região Metropolitana e por fim a caracterização, fases, princípios e requisitos do *Target Costing*.

O levantamento dos dados pode ser caracterizado como *Survey*, pois visa determinar informações sobre práticas ou opiniões atuais de uma população específica. As informações foram coletadas através de questionários, estes se caracterizam por apresentar uma série de perguntas que devem ser preenchidas por escrito sem a presença do pesquisador.

Quanto à forma de abordagem e aos procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação dos dados, a pesquisa é quantitativa pois utiliza-se de técnicas estatísticas para classificar e analisar os dados coletados.

3.2 DELIMITAÇÃO DA AMOSTRA DE PESQUISA

Os questionários foram aplicados em março de 2012 à estudantes da pós-graduação da Universidade Federal do Paraná do setor de ciências sociais aplicadas do departamento de ciências contábeis, com o intuito de identificar a percepção dos estudantes sobre o método e a utilização do *Target Costing* em empresas localizadas em Curitiba e Região Metropolitana.

Os estudantes participantes foram escolhidos por meio de uma amostragem não probabilística por conveniência e julgamento, pois a amostra foi selecionada pela acessibilidade do pesquisador aos membros da população e pelo pesquisador selecionar o público de participantes. Por se tratar de um assunto específico da área de custos, faz-se necessário direcionar a pesquisa à pessoas que possam conhecer sobre o assunto, a fim de garantir maior precisão dos dados coletados. Assim a amostra foi composta de estudantes da pós-graduação da Universidade Federal do Paraná do setor de ciências sociais do departamento de ciências contábeis, presumindo assim que estes alunos possuam conhecimento relacionado a área de custos.

Os alunos dentro da delimitação da amostra foram selecionados aleatoriamente e de contribuição espontânea, assim a amostra da pesquisa se limita a um conjunto de respondentes representativo da população. O questionário foi aplicado em sala de aula, nas turmas de pós-graduação do departamento de ciências contábeis da Universidade Federal do Paraná.

Houve um total de noventa e três questionários respondidos, destes, onze foram descartados inicialmente, pois dois dos questionários são de estudantes que não estão trabalhando e nove são de estudantes que não trabalham na região de Curitiba ou Região Metropolitana de Curitiba. Desse modo foram descartadas pois a

questão de pesquisa do estudo é de identificar a percepção sobre a utilização estratégica de custos por meio do *Target Costing* em empresas de múltiplos setores de Curitiba e Região Metropolitana.

3.3 QUESTIONÁRIO APLICADO

O questionário foi aplicado em Março de 2012 à estudantes de pós-graduação da Universidade Federal do Paraná – UFPR do departamento de ciências contábeis com o intuito de identificar a percepção dos estudantes sobre a metodologia do *Target Costing* e de ferramentas de gestão estratégica de custos.

O questionário é do tipo estruturado não disfarçado, possui principalmente questões fechadas e o respondente é informado sobre o objetivo da pesquisa. No formulário optou-se pela utilização de questões de múltipla escolha. As questões de múltipla escolha são caracterizadas por apresentar uma série de possíveis respostas abrangendo várias facetas do mesmo assunto, como descrito por Marconi e Lakatos (2007, p. 208).

O questionário foi composto por dez questões, sendo nove delas de múltipla escolha e uma questão mista. A questão mista possibilita ao entrevistado apresentar mais informações além das descritas. Quanto a quantidade de alternativas à assinalar, permite-se nas sete primeiras questões a marcação de apenas uma alternativa e nas três questões finais a marcação de mais de uma alternativa, pois as questões não são exclusivas e estas possuem o intuito de levantar mais de uma percepção para o assunto relacionado na questão.

Optou-se por questões de múltipla escolha pois é de fácil tabulação e permite um bom aprofundamento das questões abordadas. Para Marconi e Lakatos (2007, p. 209), a técnica de múltipla escolha é facilmente tabulável e proporciona uma exploração em profundidade quase tão boa quanto a de perguntas abertas. O intuito das questões pode ser dividido em duas partes, a primeira é de delimitação pois visa a caracterização o respondente quanto por exemplo a localidade, tipo de segmento e forte empresa em que trabalha. A segunda visa identificar a percepção do

respondente para alguns aspectos, como por exemplo aos métodos de redução e otimização de custos adotados e ao entendimento sobre a metodologia do *Target Costing*.

O modelo do questionário aplicado aos estudantes está demonstrado no Apêndice A.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS DA PESQUISA

Foram respondidos 93 questionários, destes 82 são de pessoas que encontram-se trabalhando em empresas localizadas em Curitiba ou Região Metropolitana Curitiba, sendo este total de 97% o número de respondentes válidos para a pesquisa. Dos onze questionários invalidados pela questão de pesquisa do projeto, apenas 3%, dois deles são de pessoas que não estão trabalhando e nove de pessoas que trabalham em outra localidade, conforme apresentado no Gráfico 2.

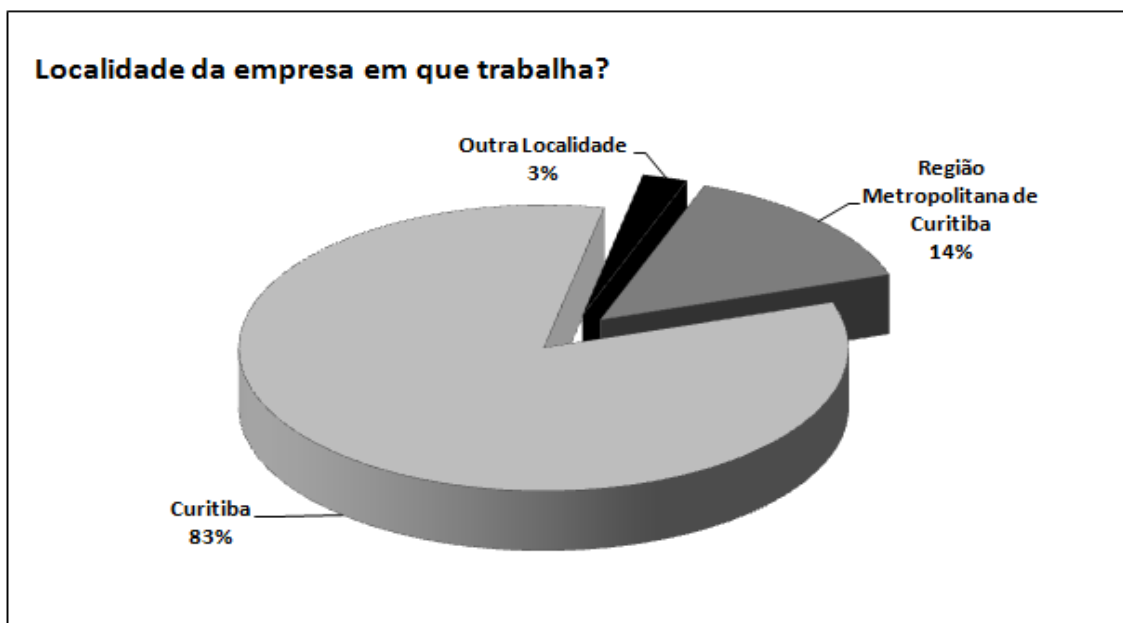


Gráfico 2 - Localidade das empresas.

Fonte: Pesquisa de campo.

Dentre o grupo de entrevistados que trabalham na região de delimitação da pesquisa, observa-se quanto a distribuição por porte da empresa que a grande maioria, 34% é representada por estudantes que trabalham em empresas de grande porte, seguidos pelo empate entre microempresas e em empresas de médio porte 20%. Na sequência 13% das pessoas em médio-grande porte, 11% em pequeno porte e 2% dos estudantes não responderam a questão. Os dados apresentam-se no Gráfico 3.

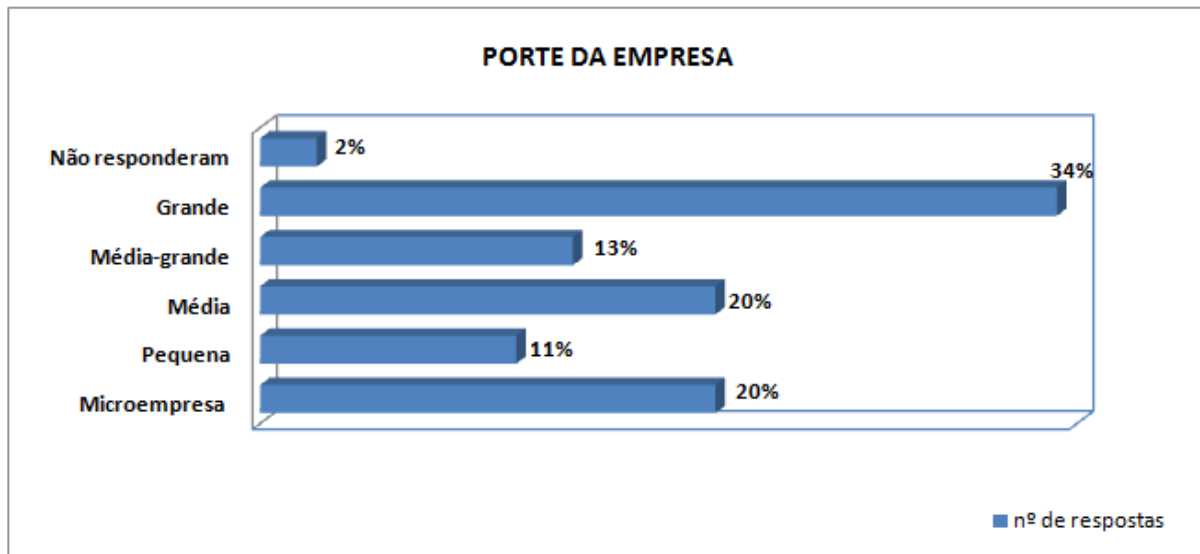


Gráfico 3 - Porte das empresas.

Fonte: Pesquisa de campo.

Quanto ao segmento da empresa, mais da metade dos entrevistados respondeu estar trabalhando no segmento de serviço, 44 pessoas que representam 54% das respostas, na indústria um total de 28%, no comércio 13% dos estudantes respondentes e 2% no terceiro setor. O volume de entrevistados que não respondeu a essa questão foi de 2%. Os dados relatados apresentam-se no Gráfico 4.

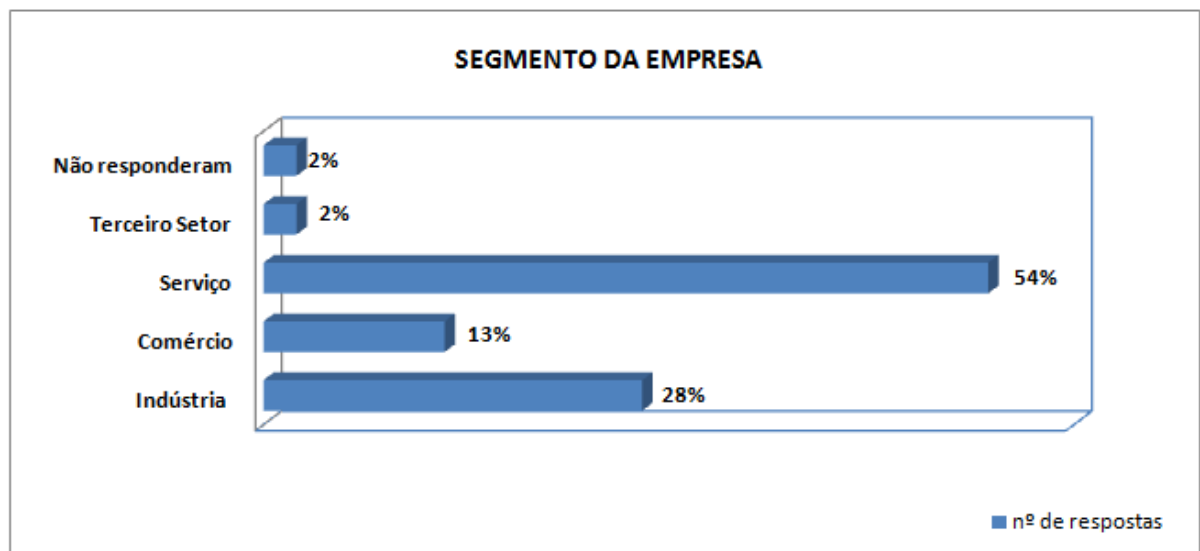


Gráfico 4 - Segmento da empresa.

Fonte: Pesquisa de campo.

A identificação do porte e do segmento da empresa é de total relevância, pois com o cruzamento destas informações com as que serão ainda apresentadas, é possível mapear a proporção das empresas identificadas por porte que atuam nos segmentos industriais, comerciais e de prestação de serviços que utilizam ferramentas de estratégia de custos e quais instrumentos são utilizados, afim da melhor compreensão do que está sendo aplicado pelo mercado no atual contexto de competitividade. Podendo-se assim também verificar a representatividade de empresas frente as suas características que demonstram a utilização do método *Target Costing*.

Quando perguntou-se: A empresa em que trabalha utiliza as informações de custos como parte da gestão estratégica da empresa? Ou seja, possui ferramentas para coleta e análise dos custos que possibilitem de forma rápida e confiável à tomada de decisão? Observa-se que 52 pessoas, 62% responderam que sim, contra 27% que responderam negativamente e apenas 11% (9 pessoas) dos entrevistados não souberam informar quanto ao uso das informações de custos como parte da gestão estratégica. Os dados relatados apresentam-se no Gráfico 5.

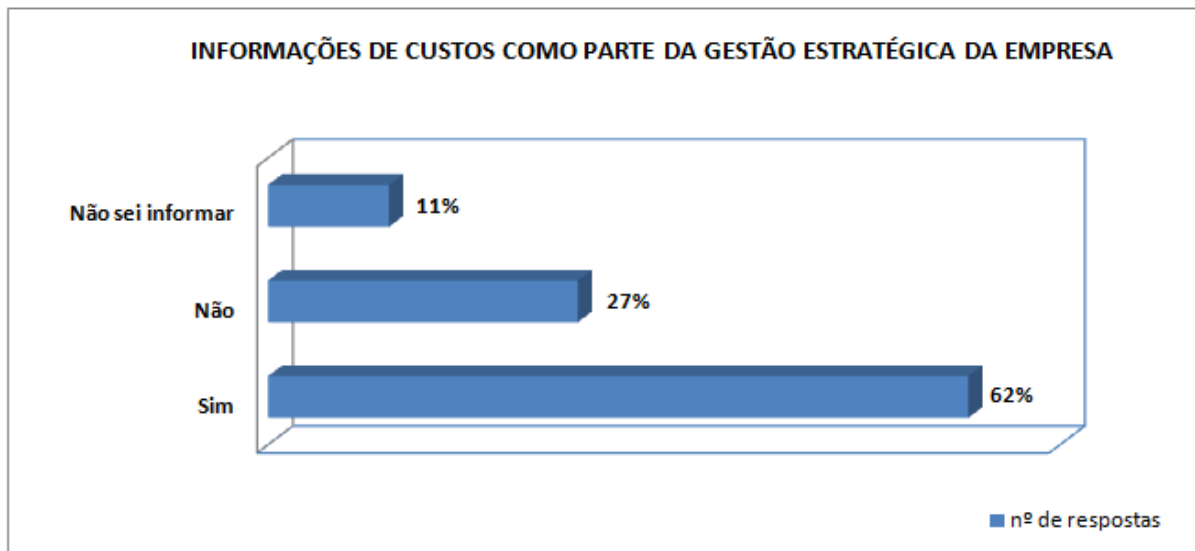


Gráfico 5 - Informações de custos como parte da gestão estratégica da empresa.

Fonte: Pesquisa de campo.

O gráfico 5 permite verificar que a conclusão que a maior parte das empresas, utilizam-se de ferramentas de gestão estratégica de custos como parte da gestão estratégica da empresa, confirmando a tendência de que com o acirramento da competitividade as empresas sentiram a necessidade de repensar na determinação dos seus custos e na adoção destes como fator competitivo, evoluindo a análise de custos para sistemas de gerenciamento. A gestão estratégica de custos possibilita a empresa trazer vantagem competitiva sustentável, pois as ferramentas de gestão estratégica coletam e sistematizam os dados para produzir informações para tomada de decisão.

O total de empresas que não utilizam as informações de custo como parte da gestão estratégica da empresa foi de 27%, menos da metade dos entrevistados, mas ainda assim é um volume expressivo de empresas visto a importância da gestão estratégica de custos como fator de competitividade. Desta forma a análise de custos em um aspecto menos amplo, é voltada para o controle, apuração e ao atendimento das exigências fiscais para custo.

Quanto a distribuição por porte, observa-se que entre as empresas que utilizam a gestão estratégica de custos, o maior percentual esta entre as empresas de grande porte 49%, seguido pelas de médio porte 16%, médio-grande 14%, Microempresa 12% e empresas de pequeno porte com 6%. Já a proporção de empresas que não utilizam, são representados pelo maior volume em microempresas 33% e de médio porte 25%, seguido por empresas de pequeno porte 21%, média-grande 13% e de grande porte 8%. Observa-se também uma proporção de estudantes que não soube identificar se as empresas em que trabalham utilizam ou não informações de custos como parte da gestão estratégica da empresa. As informações apresentam-se no Gráfico 6.

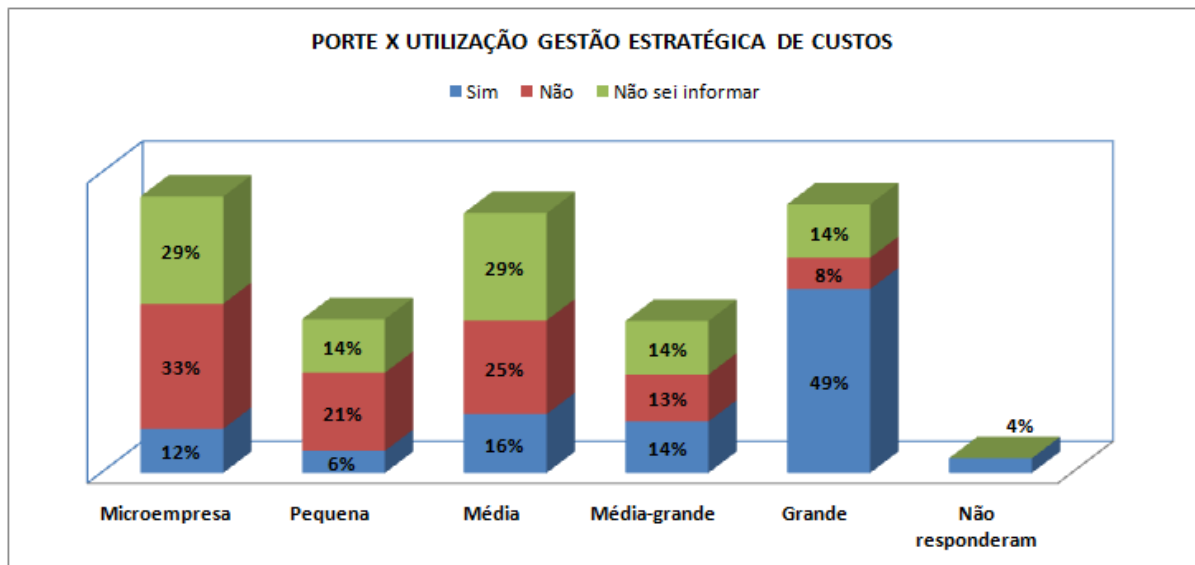


Gráfico 6 - Distribuição da utilização da gestão estratégica de custos pelo porte da empresa.

Fonte: Pesquisa de campo.

Deste modo, observa-se que as empresas de grande porte representam o maior volume da utilização da gestão estratégica de custos, assim conclui-se que estas foram as que mais sentiram pressão do ambiente com maior competitividade, fazendo com que as empresas repensassem na definição de seus custos como fator competitivo.

A distribuição da utilização da gestão estratégica de custos também foi realizada por segmento empresarial. Assim observa-se que o maior volume de utilização encontra-se na indústria 80%, contra 12% que não utilizam, sendo que 8% não souberam responder. No segmento de serviços, observa-se a segunda melhor utilização para gestão estratégica de custos com 61%, contra 30% que não utilizam. No comércio houve um empate entre as que utilizam e não utilizam, 45% para cada e o total que não souberam responder foi de 10%. Para o terceiro setor observa-se que nenhum dos estudantes relatou que na empresa em que trabalha utiliza-se de gestão estratégica de custos, E 50% disse que não utilizam e a outra metade disse não saber informar se utiliza-se nas empresas em que trabalham ferramentas de gestão estratégica de custos. Pode-se observar os dados acima relatados no Gráfico 7.

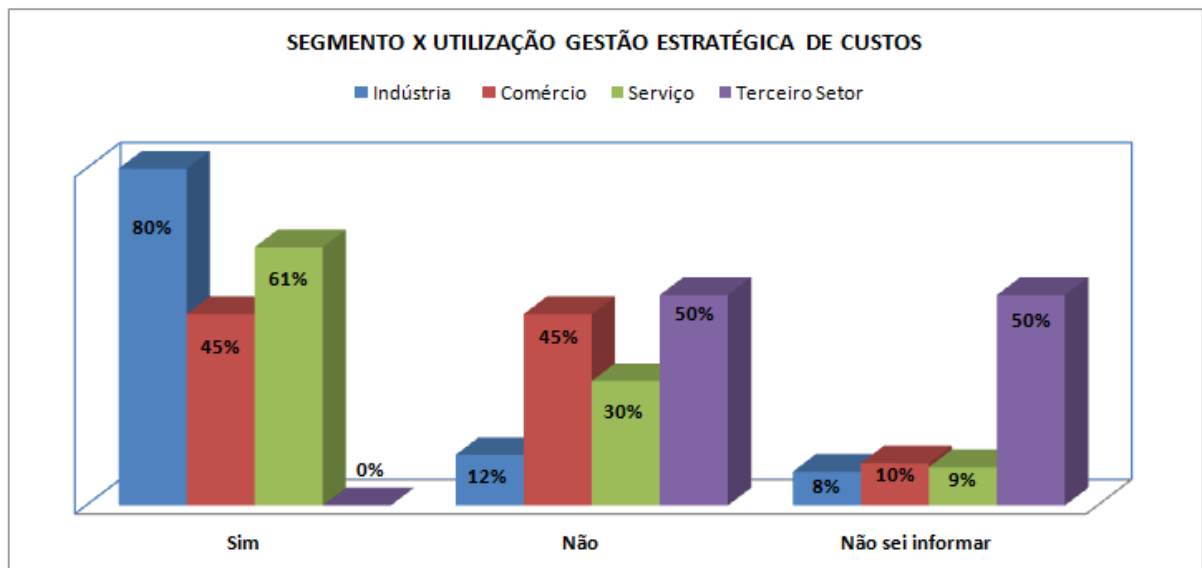


Gráfico 7 - Distribuição da utilização da gestão estratégica de custos pelo segmento da empresa.

Fonte: Pesquisa de campo.

Deste modo percebe-se que as indústrias e as empresas que prestam serviços são as que mais utilizam ferramentas de gestão estratégica de custos para tomada de decisão, ou seja, que mais foram influenciadas pelas novas realidades de mercado e estão atentas ao impacto de seus custos na rentabilidade de suas organizações.

Na pesquisa foi questionado a respeito das medidas que são adotadas pelas empresas para otimização de custos. Assim perguntou-se: Quais medidas para otimização/redução de custos a empresa costuma realizar? Os respondentes foram orientados da possibilidade de assinalar mais de questão.

Observa-se que 41% das respostas afirmam que a redução de custos integra todas as áreas como parte da estratégia da empresa, como marketing, engenharia e produção. Seguido por 20% de empresas que realizam cortes nos gastos sem planejamento e sem avaliação dos impactos de longo prazo. Outros 19% representam o volume de empresas que os esforços de redução de custos se concentram na fase do projeto de novos produtos, 14% sendo os esforços de redução de custos que encontram-se nas fases de produção e distribuição e os

demais, 6% das empresas reduzem seus custos alterando as características dos produtos. Os dados relatados apresentam-se no Gráfico 8.

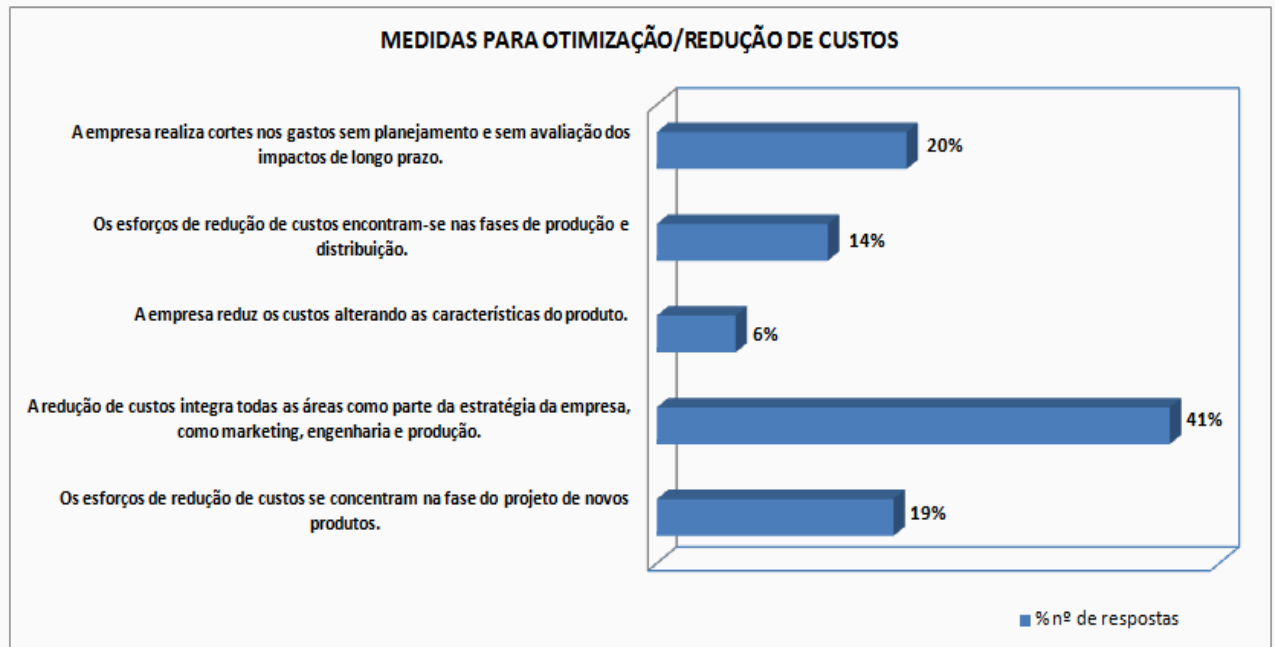


Gráfico 8 - Precificação de novos produtos

Fonte: Pesquisa de campo

Assim observa-se que 41% das empresas adotam a redução de custo como parte estratégica da empresa, integrando todas as áreas como marketing, engenharia e produção, sendo este realmente um fator de otimização dos custos que proporciona ganho de competitividade. Porém 20% afirmaram que as empresas realizam corte nos gastos sem planejamento e sem avaliação dos impactos de longo prazo, fato preocupante, pois a redução dos custos sem embasamento coerente pode levar a perda de valor, antecipando a perda de competitividade.

Os respondentes foram questionados a respeito de quais sistemas de gerenciamento de custos são utilizados nas empresas em que estão trabalhando, e observou-se que 45% não soube informar. Um grande volume visto que a pesquisa foi direcionada para um público que teoricamente possui conhecimento sobre os sistemas de gerenciamento de custos, entretanto não souberam identificar nas

empresas em que trabalham. O volume total de respostas que identificam a utilização de sistemas de gerenciamento foi de 37% sendo a distribuição composta por 10% Custo-padrão, 9% Absorção, 6% Custo variável, 4% para ABC, 4% para *Target Costing*, 2% Custo Kaizen e 1% Análise de cadeia de valor e outros. Houve também um grande volume de estudantes que respondeu que nenhum sistema de gerenciamento é utilizado, 15%. E o volume total que não respondeu a questão foi de 4% (três pessoas). Os dados são apresentados no Gráfico 9.

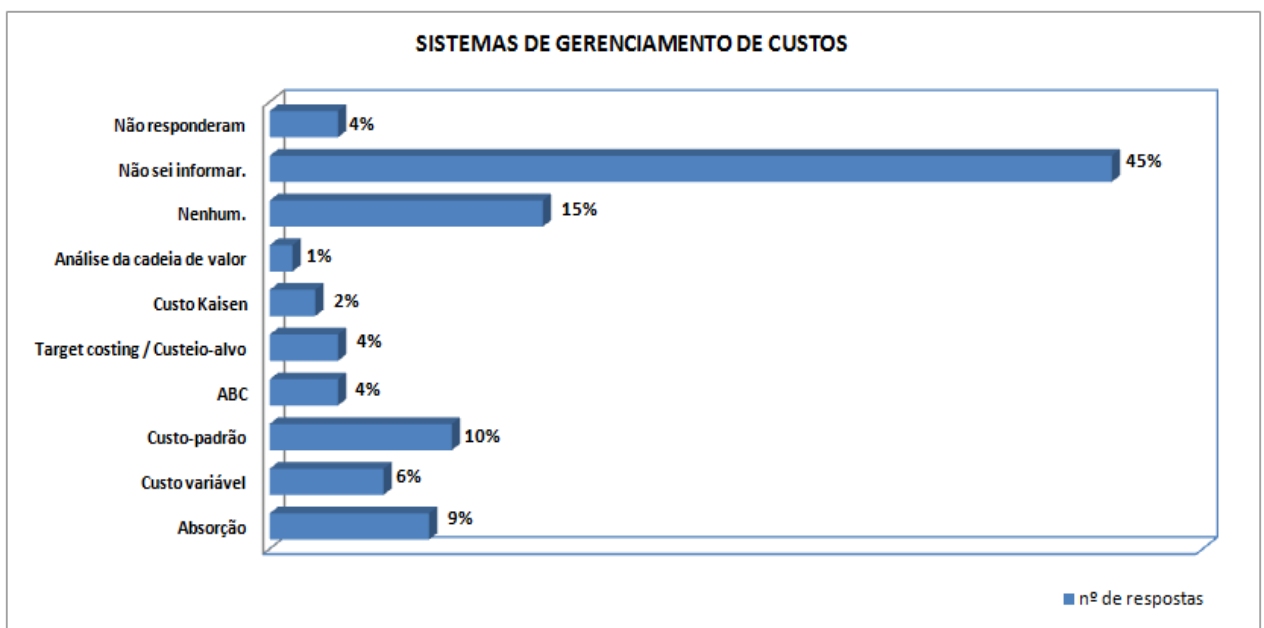


Gráfico 9 – Sistemas de gerenciamento de custos.

Fonte: Pesquisa de campo.

Apenas 4% responderam que nas empresas em que trabalham o método *Target Costing* é utilizado, chega a ser um volume razoável visto que 64% das respostas compreendem *Não sei informar/Nenhum/Não responderam*. Se o percentual for aplicado somente sobre os que representam algum sistema de gerenciamento de custos (36% - 30 respostas), a proporção sobe para 10%. Ou seja, dentre os que utilizam sistemas de gerenciamento de custos, a proporção de utilização do sistema do *Target Costing* é de 10%.

Observou-se quanto ao porte das empresas que utilizam o *Target Costing*, que as empresas são maiores ou igual ao médio porte. Classificam-se como 33,3% grande porte, 33,3% como médio-grande porte e 33,3% como médio porte. Como demonstrado no Gráfico 10.

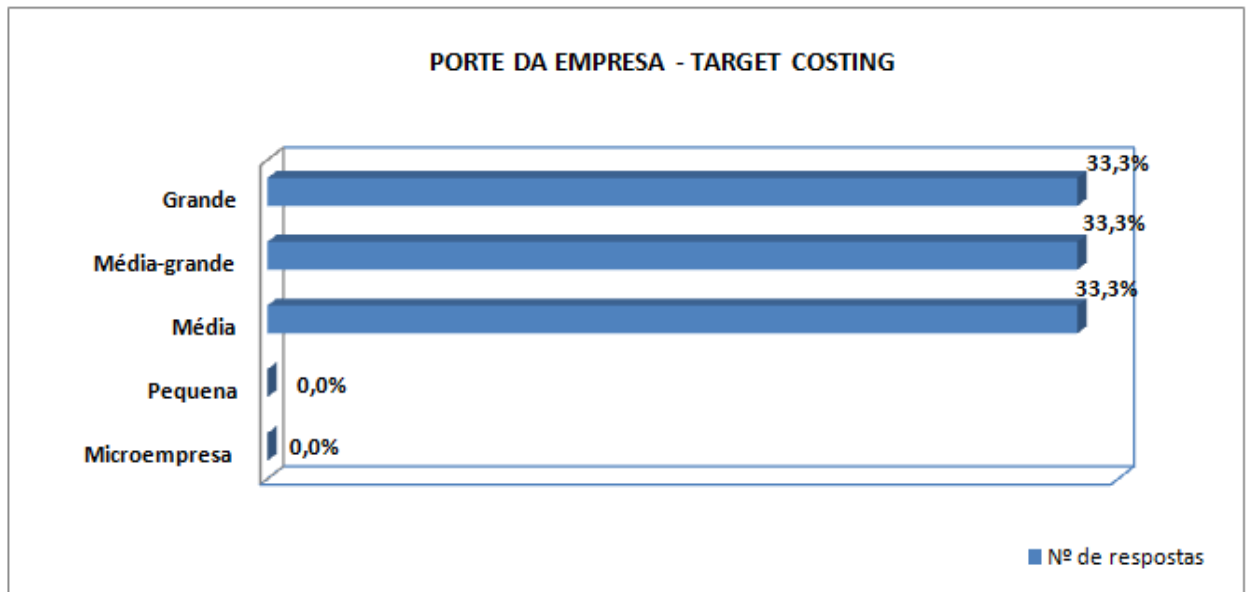


Gráfico 10 - Classificação por porte da empresa – Target Costing

Fonte: Pesquisa de campo.

Assim observa-se que o *Target Costing* se mostra utilizado em empresas maiores que médio porte, ou seja que possuem *receita operacional bruta anual maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões*.

Quanto ao segmento, 66,7% correspondem à utilização do *Target Costing* em Indústrias e 33,3% em empresas do segmento de Serviço. Como demonstrado no Gráfico 11.

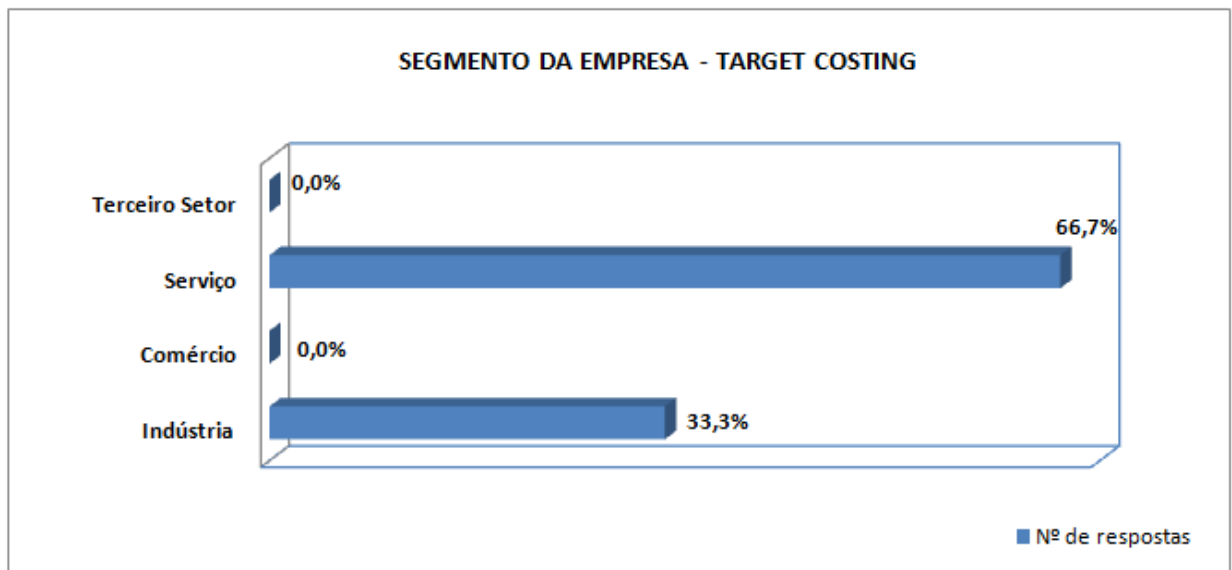


Gráfico 11 - Classificação por segmento – Target Costing

Fonte: Pesquisa de campo

Assim conclui-se com os dados coletados que o *Target Costing* se mostra como um sistema utilizado pelas empresas brasileiras, mas especificamente, se mostra utilizado em empresas localizadas em Curitiba e Região Metropolitana, em empresas do segmento industrial e de serviços e são maiores que médio porte.

Uma característica importante da metodologia do *Target Costing* é a forma que o custo é elaborado, pois difere dos demais métodos pelo custo do produto ser definido de acordo com o preço determinado pelo mercado menos a margem de lucro pretendida pela empresa. Desta forma, os respondentes foram questionados com a questão: A precificação de novos produtos/serviços é feita de que forma pela empresa? O respondente foi orientado a assinalar apenas uma questão de pesquisa. Os resultados apresentam-se no Gráfico 12.

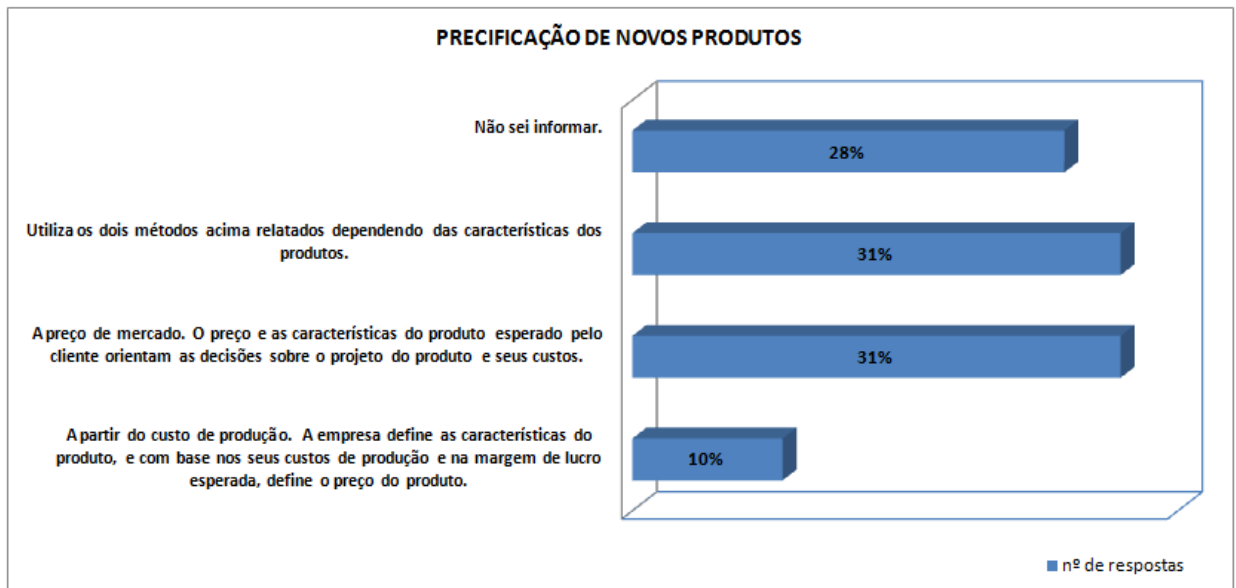


Gráfico 12 - Precificação de novos produtos

Fonte: Pesquisa de campo

Observa-se que o mesmo número de respondentes, 31%, informou que o preço de venda e as características do produto esperado pelo cliente orientam as decisões sobre o projeto e seus e custos, e 31% que utilizam os dois métodos, a partir do custo de produção e a partir do preço de mercado, dependendo das características do produto. A proporção que representa que a precificação é realizada a partir dos custos de produção foi de 10%, a empresa define as características do produto, e com base nos seus custos de produção e na margem de lucro esperada, define o preço do produto. O volume total de respondentes que não soube informar foi de 28%.

Quando filtra-se as informações apenas para as empresas que utilizam o *Target Costing*, observa-se claramente uma característica fundamental do método, como apresentado no Gráfico 10. A precificação com base no mercado corresponde à 66,7% dos respondentes, o preço e as características do produto esperado pelo cliente orientam as decisões sobre o projeto e seus custos. E o percentual que utiliza os dois métodos é de 33,3%, precificação conforme preço de mercado e dos custos de produção dependendo das características dos produtos.

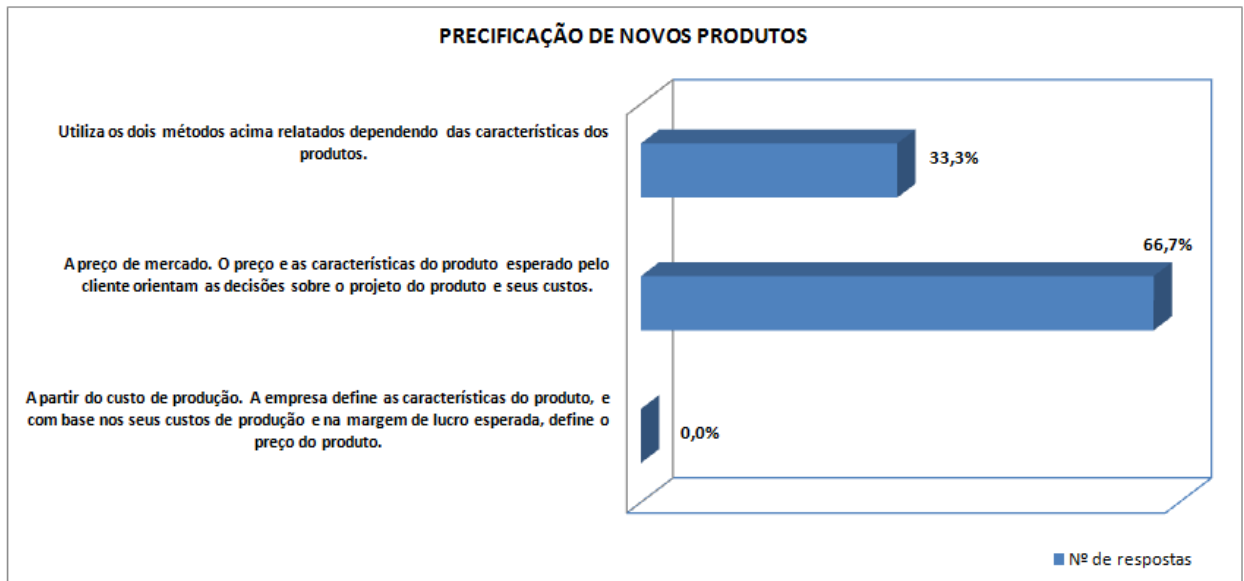


Gráfico 13 - Precificação de novos produtos

Fonte: Pesquisa de campo

Os estudantes também foram questionados quanto a percepção que obtinham a respeito da metodologia do *Target Costing*. Fez-se a seguinte questão de pesquisa: Assinale as alternativas que correspondem a sua percepção sobre o *Target Costing*, também conhecido como Custeio-alvo.

E assim observa-se que 33% afirmaram que não conhecem o sistema, 26% representa o percentual dos que apenas ouviram falar sobre a metodologia, 13% afirmaram que conhecem, 10% demonstraram que conhecem e que o método representa uma abordagem sistemática para estabelecimento do custo e da margem de lucro desejada, 8% demonstraram que conhecem e que acreditam ser um método de gerenciamento de custos aplicada atualmente em empresas brasileiras e também 8% demonstraram que conhecem e que o *Target Costing* identifica o preço e as características do produto esperados pelo cliente, e por meio da engenharia de valor descobre-se funcionalidades que podem tornar mais eficiente a fabricação ou a utilização dos insumos. Não houve nenhuma resposta para a questão que diz que a utilização do *Target Costing* pode direcionar a estratégia de desenvolvimento de produtos e de diminuir o risco com o lançamento de novos produtos. O volume total de estudantes que não responderam a questão foi de 2%. Os dados apresentam-se na Tabela 1.

Percepção dos estudantes sobre o Target Costing	% número de respostas
Não conheço.	33%
Já ouviu falar sobre a metodologia.	26%
Conheço.	13%
Representa uma abordagem sistemática para estabelecimento do custo e da margem de lucro desejada.	10%
Acredito ser um método de gerenciamento de custos aplicado atualmente em empresas brasileiras.	8%
Identifica o preço e as características do produto esperados pelo cliente, e por meio da engenharia de valor descobre-se funcionalidades que podem tornar mais eficiente a fabricação ou a utilização de insumos.	8%
Não respondeu	2%
Sua utilização pode direcionar a estratégia de desenvolvimento de produtos e diminuir o risco com o lançamento de novos produtos.	0%

Tabela 3 - Percepção dos estudantes sobre o Target Costing.

Fonte: Pesquisa de campo

Observa-se com a tabela que a maior parte dos estudantes demonstrou conhecer o sistema de gestão estratégica de custos denominado *Target Costing*, o percentual total de todas as alternativas que denotam a isso foi de 59%. Dentro destes o maior percentual está em Conheço com 13%, seguido de 10% em “Representa uma abordagem sistemática para estabelecimento do custo e da margem de lucro desejada”, seguido por 8% em “Acredito ser um método de gerenciamento de custos aplicado atualmente em empresas brasileiras”, com o mesmo percentual de 8% está “Identifica o preço e as características do produto esperados pelo cliente, e por meio da engenharia de valor descobre-se

funcionalidades que podem tornar mais eficiente a fabricação ou a utilização de insumos”. O percentual de estudantes que somente já ouviram falar sobre a metodologia é de 26% e o total de estudantes que relatou não conhecer a metodologia foi de 33%.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A conclusão representa sinteticamente os resultados da pesquisa e a consolidação dos argumentos construídos. Primeiro apresenta-se a conclusão e na sequência as recomendações do estudo. As recomendações possuem o intuito de auxiliar no desenvolvimento de pesquisas futuras.

5.1 CONCLUSÕES

O objetivo do estudo consistiu em identificar a percepção sobre a utilização estratégica de custos fundamentadas no *Target Costing* em empresas de Curitiba e Região Metropolitana através dos estudantes. Para tanto, foi realizado uma pesquisa de campo em forma de questionário em março de 2012 aplicados á estudantes da pós-graduação do departamento de ciências contábeis da Universidade Federal do Paraná. O questionário foi composto principalmente por questões fechadas de múltipla escolha e foi aplicado em sala de aula, o total de respondentes válidos foram de 82 estudantes, sendo que os estudantes foram informados sobre o objetivo da pesquisa.

Primeiramente para atender ao objetivo do estudo, fez-se necessário formular o questionário objetivando mapear a proporção das empresas por segmento de Curitiba e Região Metropolitana que utilizam ferramentas de estratégica de custos; de levantar os instrumentos de gestão estratégica de custos utilizados pelas empresas; e de mostrar a percepção dos estudantes sobre a utilização estratégica de custos fundamentadas no *Target Costing*.

Deste modo constatou-se com a pesquisa que grande parte das empresas utilizam-se de ferramentas de gestão estratégica de custos como parte da gestão estratégica da empresa, porém o percentual que não utiliza foi representativo 27% visto a importância da gestão estratégica de custos como fator de competitividade. Mas os dados confirmam a tendência de que com o acirramento da competitividade as empresas sentiram a necessidade de repensar na determinação dos seus custos

e na adoção destes como fator competitivo, evoluindo a análise de custos para sistemas de gerenciamento.

Dentre as empresas que utilizam a gestão estratégica de custos, o maior percentual esta entre as empresas de grande porte do segmento industrial e de serviço e o menor volume em microempresas do setor comercial e terceiro setor. Deste modo conclui-se que as indústrias e as empresas que prestam serviços são as que mais utilizam ferramentas de gestão estratégica de custos para tomada de decisão, ou seja, que mais foram influenciadas pelas novas realidades de mercado e estão atentas ao impacto de seus custos na rentabilidade de suas organizações. Referente as medidas que as empresas estão adotando para otimização de custos, observou-se que o maior volume afirma que a redução de custos integrada todas as áreas da empresa como parte da estratégia empresarial, sendo este realmente um fator de otimização dos custos que proporciona ganho de competitividade. Porém um volume relevante, 20% afirmaram que as empresas realizam corte nos gastos sem planejamento e sem avaliação dos impactos de longo prazo, fato preocupante, pois a redução dos custos sem embasamento coerente pode levar a perda de valor, antecipando a perda de competitividade.

A pesquisa revelou também que uma grande parcela dos estudantes não soube identificar os métodos de sistemas de gerenciamento que são utilizados nas empresas em que trabalham, apesar da pesquisa ter sido direcionada para um público que teoricamente possui conhecimento sobre o assunto, entretanto não souberam identificar a aplicação prática. Entre as respostas que identificam a utilização de sistemas de gerenciamento, o maior proporção de utilização está no Custo-padrão seguido pelo Absorção (sistemas de gerenciamento de custos tradicionais), e dentre os que utilizam sistemas de gerenciamento de custos, a proporção de utilização do sistema do *Target Costing* é de 10%. Assim conclui-se que o *Target Costing* se mostra como um sistema utilizado pelas empresas brasileiras, mas especificamente, se mostra utilizado em empresas localizadas em Curitiba e Região Metropolitana dos segmentos industriais e de serviços e são maiores que médio porte.

Quanto a percepção dos estudantes sobre a metodologia do *Target Costing*, conclui-se que a maior parte dos estudantes demonstrou conhecer o sistema e as suas características. O percentual total das alternativas que denotam à isso para a questão aplicada foi de 59%.

Conclui-se que um grande volume de empresas aplicam sistemas de gerenciamento de custos estratégicos, e que uma pequena parcela demonstrou utilizar a metodologia do *Target Costing*, confirmando as tendências de mercado. Porém observa-se ainda muita possibilidade de aprimoramento das empresas em relação a custos, pois para uma parcela razoável destas ainda observa-se praticas de redução de custos sem planejamento futuro, utilização de ferramentas de gerenciamento de custos tradicionais voltadas ao simples controle para atendimento das exigências legais, e ao grande percentual de estudantes que não soube identificar a ferramenta de gerenciamento de custos aplicada nas empresas em que trabalham.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS

Como recomendações para futuros estudos sobre o tema investigado, apresentam-se:

- Ampliar a amostra de respondentes no que se refere à aplicação de questionário afim de identificar a percepção sobre o *Target Costing* de um volume maior de conhecedores do método.
- Realizar uma pesquisa envolvendo as empresas com o intuito de identificar quais ferramentas de gestão estratégica de custos estão sendo aplicadas e se existe a tendência para aplicação do método *Target Costing*.

REFERÊNCIAS

- ALVES, C. V. O.; ROCHA, W. *Custeio-Alvo: Reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos*. In: XV Congresso Brasileiro de Custos, 2008, Curitiba. Disponível em: <<http://journal.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/4920/11123>>. Acesso em: 27 Jan. 2012.
- ANSARI, Shahid et al. *Target Costing*. Chicago: Irwin, 1997.
- BASTOS POMPERMAYER, Cleonice e DONIZETTI TEODORO, Jocelino. Gestão de custos nas empresas da Região. *Revista FAE*, Curitiba, v.11, n.2, julho/dezembro, 2008, p. 67-78. Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/fae_v11_2/07_cleonice_jocelino.pdf >. Acesso em: 15 Fev. 2012.
- BASTOS POMPERMAYER, Cleonice e EVANGELISTA PEREIRA LIMA, João. Gestão de custos. *Revista FAE*, Curitiba, v,4, 2002, p. 49-58. Disponível em: <<http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/financas/4.pdf> >. Acesso em: 06. Nov. 2011.
- CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio alvo: uma abordagem conceitual e utilitarista. *Enfoque: Reflexão Contábil*, n.3, v.26, p. 28-38. set/dez. 2007. Disponível em: < <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/viewFile/5239/3625> >. Acesso em: 06 Março 2012.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Definir Preço com Rentabilidade. Barueri: Savana, *HSM Management*, JAN/FEV 2000, n.18.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Alcino Pedro. *Metodologia Científica*. São Paulo: 1996 – 4 edição. Makron Books do Brasil Editora Ltda.
- GANTZEL, Gerson e ALLORA, Valerio. *Revolução nos custos – Os métodos ABC e UP e a gestão estratégica de custos como ferramenta para a competitividade*. 1996, Casa da Qualidade Editora Ltda.
- KOTLER, Philip. *Princípios de Marketing*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 7ª. Edição, 1995.
- LUIZ DA SILVA ,Christian. Gestão estratégica de custos: O custo meta na cadeia de valor. *Revista FAE*, Curitiba, v.2, n.2, maio/ago., 1999, p.17-26 . Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v2_n2/gestao_estragetica_d_e.pdf >. Acesso em: 06 Março 2012.
- MARANHO, Flávia Schwartz. *Vantagem competitiva por meio de estratégias de redução de custos nas empresas industriais na Região Metropolitana de Curitiba*.

2007.51p. Projeto (Programa de Apoio à Iniciação Científica) – UNIFAE, CTBA, 2007. Disponível em: < http://www.fae.edu/pesquisaacademica/pdf/PAIC_2006.pdf >. Acesso em: 26 Fev. 2012.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Fundamentos de metodologia científica. São Paulo: 2007 – 6ª edição. Editora Atlas S.A.

ONO, Koki. Utilização do “Target Costing”. Um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina. São Paulo, 2003. Dissertação disponível em: <<http://www.feapa.com.br/dinamicportal/pdf/Disserta%E7%E3o%20Koki.pdf> >. Acesso em: 24 de Março de 2012.

PETER, Maria da Glória Arraes; ARAÚJO, Maria da Glória Arraes; ABREU, Cláudia Buhamra. Target Costing: A utilização do método do custeio-alvo na precificação de produtos novos. Artigo disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2001_TR32_0469.pdf>. Acesso em: 17 Jan. 2012.

SAKURAI, Michiharu. Gerenciamento Integrado de Custos. 1997, Ed. Atlas S.A

SCARPIM, Jorge Eduardo; PINTO, Juliana e BOFF, Marines Lucia. Utilização do Target Costing e da previsão de demanda como ferramentas de gestão estratégica de custos na indústria de concreto: Um estudo de caso. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, n.1, vol.3, p. 68-86. jan/abr. 2008. Disponível em: <http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/54.pdf >. Acesso em: 18 de março de 2012.

SHANK, K. John e GOVINDARAJAN, Vijay. A Revolução dos Custos. 1997 - 12ª Edição, Ed. Campus.

WERNKE, Rodney. Gestão de Custos. 2004, 2 ed., Editora. Atlas, São Paulo.

YASUHIRO, Monden. Sistemas de redução de custos, Custo-alvo e Custo Kaizen . 1999, Ed. Bookman Companhia Editora Ltda.

APÊNDICE A - Questionário da pesquisa**QUESTIONÁRIO****1) Qual a sua formação?**

Cursando graduação Graduado Cursando pós-graduação Pós-graduado

2) Atualmente está empregado?

Sim Não. *Favor, pule para a questão 10.*

3) Porte da empresa em que trabalha:

- Microempresa - *Receita operacional bruta anual menor ou igual a R\$ 2,4 milhões .*
- Pequena - *Receita operacional bruta anual maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões.*
- Média - *Receita operacional bruta anual maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões.*
- Média-grande - *Receita operacional bruta anual maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões.*
- Grande - *Receita operacional bruta anual maior que R\$ 300 milhões .*

4) Qual a localidade da empresa em que trabalha?

Região Metropolitana de Curitiba Curitiba Outra localidade

5) Qual o segmento da empresa em que trabalha?

Indústria Comércio Serviço Terceiro setor

6) A empresa em que trabalha utiliza as informações de custos como parte da gestão estratégica da empresa? Ou seja, possui ferramentas para coleta e análise dos custos que possibilitem de forma rápida e confiável à tomada de decisão?

Sim Não Não sei informar.

7) A precificação de novos produtos/serviços é feita de que forma pela empresa? Favor assinalar apenas uma questão.

- A partir do custo de produção. A empresa define as características do produto, e com base nos seus custos de produção e na margem de lucro esperada, define o preço do produto.
- A preço de mercado. O preço e as características do produto esperado pelo cliente orientam as decisões sobre o projeto do produto e seus custos.
- Utiliza os dois métodos acima relatados dependendo das características dos produtos.
- Não sei informar.

8) Quais medidas para otimização/redução de custos a empresa costuma realizar? É possível assinalar mais de uma alternativa.

- Os esforços de redução de custos se concentram na fase do projeto de novos produtos.
- A redução de custos integra todas as áreas como parte da estratégia da empresa, como marketing, engenharia e produção.
- A empresa reduz os custos alterando as características do produto.
- Os esforços de redução de custos encontram-se nas fases de produção e distribuição.
- A empresa realiza cortes nos gastos sem planejamento e sem avaliação dos impactos de longo prazo.

9) A empresa utiliza-se de quais sistemas de gerenciamento de custos?

- Absorção
- Custo variável
- Custo-padrão
- ABC
- Target costing / Custeio-alvo
- Custo Kaizen
- Análise da cadeia de valor
- Outros. Quais? _____
- Nenhum.
- Não sei informar.

10) Assinale as alternativas que correspondem a sua percepção sobre o Target Costing, também conhecido como Custeio-alvo.

- Conheço.
- Já ouviu falar sobre a metodologia.
- Não conheço.

- () Acredito ser um método de gerenciamento de custos aplicado atualmente em empresas brasileiras.
- () Sua utilização pode direcionar a estratégia de desenvolvimento de produtos e diminuir o risco com o lançamento de novos produtos.
- () Representa uma abordagem sistemática para estabelecimento do custo e da margem de lucro desejada.
- () Identifica o preço e as características do produto esperados pelo cliente, e por meio da engenharia de valor descobre-se funcionalidades que podem tornar mais eficiente a fabricação ou a utilização de insumos.