

CUSTEIO-ALVO: UMA ANÁLISE QUALITATIVA PARA A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO-ALVO NAS EMPRESAS

TARGET COSTING: A QUALITATIVE ANALYSIS OF TARGET COSTING ON BUSINESS

SCARPINELLI, Marcelo dos Santos¹

RESUMO: O referido trabalho representa a necessidade de apreciar várias contribuições literárias acerca de custeio -alvo, compostas em um único artigo, o que serve para subsidiar a formação de decisões estratégicas envolvendo a empresa e especificamente os departamentos envolvidos nesse processo. Para tanto, o objetivo deste artigo é fazer uma revisão literária sobre o que é, para que serve e como se faz o custeio-alvo, observando essas variáveis no contexto empresarial. Trata-se então de uma pesquisa bibliográfica, composta de análises críticas de respectivos autores acerca do assunto. O resultado encontrado revela a essencialidade deste artigo em função de divergências encontradas nas três variáveis analisadas na literatura atual (o que é, para que e como), propiciando interpretações inconsistentes e ou incompletas.

Palavras-chave: Custeio-alvo. Empresa. Departamentos. Estratégia.

ABSTRACT: This paper represents the need to examine various literary contributions on target costing, composed in a single article, which helps to support the formation of strategic decisions involving a company and specifically the departments involved in this process. Therefore, the aim of this paper is to review literature on what target costing is, what it is

¹ Graduado em Ciências Contábeis (Faculdade de Agronomia e Engenharia Florestal), Especialista em Contabilidade e Controladoria Empresarial (Universidade Estadual de Londrina) e *Master Business Administrator - MBA* em Finanças, Controladoria e Auditoria (Fundação Getúlio Vargas). Docente da Faculdade de Agronomia e Engenharia Florestal.
E-mail: marceloscarpinelli@hotmail.com

used for, and how it is done, by watching these variables in a business context. It is then a bibliographical research composed by reviews of authors about the subject. The results found in this article reveals the essential differences in three variables found in the literature (what it is, what it is for and how), providing inconsistent and or incomplete interpretations.

Key words: Busines. Departments. Target costing. Strategy.

Introdução

Com a globalização da tecnologia e a competitividade entre mercados, as empresas procuram incessantemente por soluções eficazes e desafiadoras, capazes de tornar seus produtos mais fortalecidos diante de situações inesperadas. Para tanto, busca-se apenas a tentativa desprovida de reduzir custos, algo impróprio quando se fala em gestão estratégica de custos. A gestão estratégica de custos, por sua vez, é o gerenciamento dos processos que permitirão que a empresa aplique estratégias planejadas na busca pelo melhor resultado total, mesmo que o custo seja aumentado.

O surgimento da gestão estratégica de custos resulta de uma mistura de vários temas, cada um deles tirado da literatura especializada em gestão estratégica, sendo: análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos. (SHANK; GOVIDARAJAN, 1997, p. 7-8).

Logo, verifica-se que a gestão estratégica de custos está amplamente fortalecida, com o apoio de ferramentas de gestão que, além de conduzirem estratégias bem dimensionadas, também buscam desafios que proporcionam maior flexibilidade para a empresa diante da competitividade do mercado. Em outra percepção dada pelo autor, verifica-se que existe uma potencialidade ainda maior de benefícios, quando a gestão estratégica de custos utiliza os elos da cadeia de valor para fomentar suas estratégias empresariais, refletindo em maior sustentabilidade para todos os envolvidos.

Para ilustrar melhor a relevância do tema, Martins (1998, p. 318) contribui para o conceito de Gestão Estratégica de Custos afirmando:

numa visão mais abrangente, a Gestão Estratégica de Custos requer análises que vão além dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor: desde a origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final. Passa a não ser apenas importante conhecer os custos da sua empresa, mas os dos fornecedores e os dos clientes que sejam ainda intermediários, a fim de procurar, ao longo de toda a cadeia de valor (até chegar ao consumidor final), onde estão as chances de redução de custos e de aumento de competitividade.

Justifica-se com muita importância a visão do autor, pois é relatado que dentro da gestão estratégica de custos estão inseridas várias análises e etapas que compreendem a composição do custo para a empresa quando bem gerenciadas, essas etapas, que vão desde a origem dos recursos até chegar o produto para o consumidor final, reverterão em resultados mais significativos para todos os elos da cadeia de valor.

Como forma de agregar uma participação mais completa para a literatura, verifica-se que se deva estender esse gerenciamento da cadeia de valor até o descarte do produto, por entender que o descarte está diretamente relacionado ao início de todo processo, de forma que se deve analisar, inclusive, os custos de descarte pelo consumidor final.

Dessa forma, Rocha e Borinelli (2007, p. 149) explicam que “cadeia de valor é uma sequência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor.”

Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 423), “A gestão estratégica de custos é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável”.

Complementando a visão do primeiro autor, Hansen e Mowen (2001) relatam corretamente a essência da GEC, enfatizando o desenvolvimento e a identificação de estratégias que, ao final de deter-

minado processo, produzirão efeitos bastante competitivos para as empresas, inclusive, na agregação de valor para o acionista e para os consumidores.

Ainda para Shank e Govindarajan (1997, p. 4-5), “Gestão Estratégica de Custos é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais”.

Nessa situação, considera-se a GEC como fator totalmente diferenciado de outras metodologias que produzem o efeito de apenas reduzir custo, não importando com o custo total para o consumidor, haja vista que, com a aplicação da gestão estratégica de custos, não se define primeira e unicamente a visão distorcida de apenas reduzir custos como o fator de sucesso nas empresas, mas sim o fator condicional de gerenciar as ferramentas que possibilitarão à empresa apresentar resultados melhores, mesmo que para isso tenha que aumentar seus custos, decisão, que deve refletir em benefícios maiores.

Entende-se por custo total para o consumidor o conjunto de custos imputados direta ou indiretamente desde o início do processo de aquisição, continuando em sua utilização, até o seu descarte.

A metodologia do custeio-alvo, inserida na gestão estratégica de custos, revela a potencialidade de a empresa construir cenários, utilizando-se de um planejamento de custos, sob a percepção, principalmente, dos consumidores a qual pretende destinar seu produto, aumentando a proximidade entre os agentes envolvidos na cadeia de valor.

Efetivamente, a aplicação do custeio-alvo é algo bastante relevante nos mercados onde se deseja verificar a disponibilidade dos consumidores em pagar por funcionalidades de produtos, onde se tem, como essência predominante, encontrar o referido preço alvo, utilizando-se para isso, principalmente, pesquisas de mercado.

De acordo com Scarpin e Rocha (2000), originalmente, o custeio-alvo foi designado pelos japoneses de genka kikaku, que significa “planejamento de lucros”.

Embora o custeio alvo, na sua forma atual, tenha sido difundido depois da crise do petróleo, em 1973, atividades de custo-meta

já eram utilizadas anteriormente, como se constata no seu uso pela Toyota em ,1963, e na Nissan, em 1966 (SAKURAI, 1997, p. 51).

As evoluções continuaram, mesmo que com poucas modificações, porém, apenas na década de 1960, houve algumas mudanças que refletiriam em médio prazo na criação de um modelo de precificação, totalmente inverso ao modelo tradicional utilizado.

Na década de 1960, foi desenvolvido no Japão um novo sistema denominado custeio-alvo, cuja divulgação e expansão se deram, no ambiente ocidental, a partir dos anos 90. Até então, a abordagem predominante na definição de preços era a partir da estrutura de custos das empresas, acrescentando uma taxa ou margem ao custo do produto, modelo de precificação denominado *cost plus*. (BERTUCCI, 2008).

Essas primeiras contribuições literárias referem-se, basicamente, a origem do custeio-alvo e de suas breves evoluções, inclusive, passando por aperfeiçoamento de nomenclaturas.

Para Bertucci (2008), entretanto, a origem do custeio-alvo foi, sobretudo, desenvolvida a partir da engenharia de valor, já utilizada nos Estados Unidos, e com a integração de esforços da alta administração e das linhas de produção.

Ansoff (1990, p. 35) afirma que, a partir da segunda metade do século vinte, as decisões estratégicas e operacionais passaram a requerer igual atenção, pois, à medida que aumenta a preocupação com o lucro futuro, o mesmo se dá com o êxito na competição nos mercados atuais.

Yamada (apud SAKURAI, 1997, p. 51) afirma que os esforços para redução de custo nos estágios de planejamento e desenho dos produtos tornaram-se cruciais para sobrevivência das empresas na atualidade, tendo em vista que cerca de 90% dos custos são determinados nos referidos estágios.

1. O que é custeio-alvo?

As definições sobre custeio-alvo revelam grandes percepções e diferentes interpretações, porém, nesse caso, só complementarão uma visão mais abrangente sobre esse processo. Apenas para efeito de identificação, as terminologias custeio-alvo e custeio meta serão retratadas com o mesmo sentido, referindo-se ao objeto de estudo aqui explanado, mudando, entretanto, a nomenclatura de acordo com as contribuições literárias dos autores.

Primeiramente, é necessário retratar a diferenciação do custeio alvo com a prática do custo-alvo. O custeio-alvo refere-se a um processo, já o custo alvo é o mecanismo inserido dentro do custeio que sofre modificações e é o objeto da formação do preço alvo.

Segundo Lima Jr (2006, p. 74):

é importante que se diferencie Custeio-Alvo (ou Target Costing ou Custeio Meta) de Custo Alvo (ou Target Cost ou Custo Meta). Custeio-Alvo é o processo de custeamento para a determinação do custo do produto e Target Cost é o custo capaz de tornar o produto competitivo. Existem muitas traduções na bibliografia consultada que utilizam o termo Target Cost (ou Custo Alvo ou Custo Meta) para designar o processo e não o elemento do processo de acordo com a definição acima.

Uma vez apurada essa diferenciação, conduz-se, agora, às definições que acercam o custeio-alvo.

Para Garrison e Noreen (2001, p. 617):

Custo-meta é o processo de determinação do custo máximo admissível de um novo produto, seguido do desenvolvimento de um protótipo que possa ser lucrativamente construído para esse custo máximo.

Essa é a equação central que deve ser otimizada no processo de Custeio-Alvo, cuja formulação apresenta abordagens diferentes na literatura.

Conforme abordado pelo autor, pode-se questionar a definição de custo meta, uma vez que não se trata de um processo, como exposto, e sim de um mecanismo inserido e composto dentro do processo, que se chama custeio-alvo. Como forma de sustentar a discussão aqui proposta, Lima (2006) salienta que “é importante que se diferencie Custeio Alvo de Custo Alvo. Custeio é o processo de custeamento para a determinação do custo do produto e Custo Alvo é o custo capaz de tornar o produto competitivo”.

Observa-se que o segundo autor define com muita precisão a essência e a diferenciação entre custeio-alvo e custo-alvo, sendo o custo alvo uma das composições do processo de custeamento alvo e não o contrário. Logo, verifica-se que o custeio-alvo é um processo macroeconômico, onde há vários outros processos ou mecanismos internos, capazes de subsidiar as estratégias definidas pela empresa.

Acerca das definições de custeio, Monden (1997, p. 27), define a palavra custeio como “um gerenciamento de custos que não se concentra apenas na redução de custos, mas também no planejamento de lucro”.

Para tanto, verifica-se que o gerenciamento de custos deve ser exercido para que se tenha algum efeito positivo e apresente benefícios para a empresa sob vários aspectos, inclusive, que focalize diretamente esforços para tornar os custos mais competitivos em relação ao mercado. Assim e compreendidos por outras metodologias de custos, o custeio alvo desenvolve papel fundamental nessa visão empresarial, capaz de assegurar ferramentas de gestão que ajudem a empresa na elaboração e reformulação de novos produtos.

Sakurai (1997, p. 52) define custeio-alvo como

um processo estratégico de gerenciamento de custos utilizado para reduzir os custos totais nos estágios de planejamento e de desenho do produto, necessitando dos esforços de várias áreas da empresa, tais como: Marketing, Produção e Contabilidade.

Prontamente, na visão de Ansari et. al. (1997 p. 11), custeio -alvo é definido como:

[...] um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos que é conduzido pelo preço, focado no cliente e no projeto, a qual envolve diversas áreas da empresa. O custeio alvo se inicia no gerenciamento de custos nos primeiros estágios de desenvolvimento do produto e é aplicado durante todo o ciclo de vida do produto por um envolvimento ativo de toda a cadeia de valor.

No comentário dos autores, percebe-se que a redução dos custos totais é mais fácil de ser gerenciada nos estágios iniciais do produto, onde o planejamento, projeção e desenho estão intrinsecamente sobre o controle da empresa, o que facilita as negociações com os próprios departamentos, fornecedores e outros agentes envolvidos. Ainda, é coerente ressaltar a fundamental importância de outros departamentos, como o de compras e engenharia, capazes de fortalecer as negociações com os elos da cadeia de valor.

Já especificamente para o segundo autor, a prática de custeio-alvo deve ser aplicada e gerenciada em todas as etapas do ciclo de vida do produto, inclusive com a participação dos elos da cadeia de valor, verificando assim os custos totais para os consumidores. Percebe-se, então, que a aplicação do custeio-alvo revela grande importância para a gestão de custos da empresa, dando maior consistência para as tomadas de decisões.

Para contemplar a definição de custeio-alvo, Monden (1999), relata que é um sistema de planejamento de lucros e redução de custos que ocorre durante a etapa de desenvolvimento do produto.

Como instrumento de reflexão, questiona-se o emprego da palavra sistema como definição de custeio-alvo pelo autor, não abordando a palavra processo para defini-lo, que se torna mais cabível acerca da definição.

Cruz e Rocha(2008, p. 35) apresentam a seguinte definição em caráter essencial para a literatura: “Custeio-alvo é um processo de gerenciamento de custos por meio do qual se busca determinar o custo-alvo e, posteriormente, eliminá-lo ou, se necessário, aumentá-lo”

Enfatiza-se novamente que a gestão estratégica de custos não tem apenas o objetivo específico de reduzir custos. Muito pelo con-

trário, além de não ter essa finalidade específica, pode, no entanto, aumentar os custos, caso necessário, percebendo-se que esses custos agregam mais valor para os consumidores e os mesmo estão dispostos a pagar a mais por eles. É prudente ressaltar que essa sensibilidade da empresa pode ser conseguida aplicando-se pesquisa de mercado em referência ao produto proposto.

A pesquisa de mercado é um processo de verificação e análise de funcionalidades que agregam valor para os consumidores interessados em adquirir determinado produto. É feita por empresas especializadas, onde se tem a tabulação dos dados e a definição de estratégias para o desenvolvimento de produtos, posteriormente conduzido pela empresa. A âncora da pesquisa de mercado é a engenharia de valor, a qual define a essência do custeio-alvo e a visão sobre cada funcionalidade dos produtos em análise.

Para isso, verifica-se que a

Engenharia de Valor consiste na pesquisa sistemática sobre cada função do produto, bem ou serviço, visando aperfeiçoá-lo a menor custo, de acordo com as expectativas do mercado. (ABREU; ARAÚJO; PETER 2008).

Monden (1999, p. 169) afirma que:

a Engenharia de Valor constitui-se na verdadeira essência do Custeio-Alvo, pois compreende esforços organizados no sentido de implementar uma análise funcional de produtos para atingir, com confiabilidade, todas as funções requeridas do ciclo de vida, ao menor custo possível.

Portanto, sustenta-se essa visão, ressaltando a importância dessa pesquisa na formação e na análise de decisões empresariais sobre o lançamento do produto em questão ou em sua reformulação.

Por fim, evitando exaurir o tema em questão, propõe-se a seguinte definição para custeio alvo: é o processo de gerenciamento dos custos, baseado na engenharia de valor do produto.

2. Para quê serve o custeio-alvo?

Embora se tenham definições muito representativas sobre o custeio alvo, esperam-se tamanhas contribuições também sobre suas finalidades, inclusive, ressaltando as decisões possíveis de serem tomadas e o impacto desses fatores no cenário empresarial.

Com o intuito de apreciar essas finalidades do custeio-alvo, Hansen (2002) comenta que:

a finalidade do custeio-alvo é alcançar o lucro-alvo, sendo necessária uma mudança na visão de formação do preço de venda; uma completa integração de todos os setores da empresa; a realização de uma análise de custos de todo o ciclo de vida do produto, visando à otimização do custo total do consumidor; e, por fim, a otimização do custo total do produto, sem, entretanto, prejudicar a qualidade.

Constata-se que o autor refere-se basicamente a uma mudança de visão da empresa na formação de seu preço, uma vez que o custeio alvo visualiza primeiramente a visão do mercado alvo, tendo a empresa que formar seu preço-alvo com base nessa perspectiva. Outro cenário é quanto à análise de custos no ciclo de vida, a qual é muito bem enfatizada pelo autor, devendo a empresa pensar basicamente em fazer o menor custo total para o consumidor, sem que tenha que prejudicar a qualidade.

Assumindo esse pensamento de correlação entre qualidade e custo total para o consumidor, Gruenwald (1993, p. 54) defende que:

se o preço tiver de permanecer alto para que possa oferecer qualidade, faça do preço uma virtude do novo produto. Se a qualidade for comprometida para tornar o preço baixo, faça de sua natureza básica uma virtude aceitável do novo produto. Às vezes é possível a coexistência de alta qualidade e preço baixo, e esse é o maior objetivo do custeio-alvo.

De acordo com o autor, é possível a correlação direta entre qualidade e custo total para o consumidor, sendo que os esforços desses aspectos são visivelmente considerados o alicerce do custeio alvo.

Para Brito, Garcia e Morgan (2008, p. 75),

a grande vantagem do custeio-alvo é que os custos do produto são estimados, previstos e trabalhados antes de sua ocorrência, possibilitando que a empresa saiba se é viável ou não a sua produção; nesta fase, os custos podem ser ajustados e realizadas mudanças no projeto.

A visão do autor esboça grandiosamente a vantagem do custeio alvo, assumindo a flexibilidade que a empresa tem no controle sobre os custos antes de sua ocorrência.

Segundo Monden (1999, p. 28), um sistema de custeio-alvo ajuda a racionalizar a tomada de decisão do grupo em uma organização, tornando o custo-alvo para novos produtos um objetivo mais fácil de ser atingido.

Abordando essas diferentes tratativas literárias para o custeio alvo, constata-se que suas finalidades, no contexto do ambiente empresarial, podem ser assim concluídas:

- Aprimorar a interface entre cliente e fornecedor.
- Verificar as necessidades e desejos dos consumidores.
- Analisar os determinantes de custos (Projeto).
- Analisar a cadeia de valor.
- Gerenciar os custos por fase do ciclo de vida dos produtos.

Com isso, verifica-se a tamanha importância da aplicação do custeio alvo como estratégia de gestão de custos.

3. Como se aplica o custeio-alvo?

Depois de compreendidas as definições e as finalidades do custeio alvo, destacam-se agora a aplicação desse processo, a qual con-

siste em um conjunto de etapas que tem o objetivo de proporcionar maior eficiência para a gestão estratégica de custos.

Segundo Monden (1999), em uma visão macroeconômica do custeio alvo, identifica sua aplicação compreendida em cinco fases, estabelecidas na seguinte ordem:

- 1) Planejamento corporativo;
- 2) Desenvolvimento de projeto de um novo produto específico;
- 3) Determinação do plano básico para um produto específico;
- 4) Projeto do produto;
- 5) Planejamento da transferência do produto para a produção.

Contudo, como forma de compreender uma visão geral da prática do custeio alvo sob a visão microeconômica, Ellram (2006), a partir da comparação entre a teoria e prática, descreve o processo do Custeio Alvo em seis passos, conforme descrito a seguir:

- 1) Identificação das características desejadas para os produtos/serviços;
- 2) Estabelecimento do preço de venda alvo;
- 3) Determinação do custo alvo do produto;
- 4) Atribuição de custos para o nível dos materiais/componentes;
- 5) Desenvolvimento de atividades de Gestão de Custos (6) Melhoramento Contínuo.

Compreendendo essas fases, Cooper e Slagmulder (1997) apresentam as atividades que envolvem o custeio-alvo no processo empresarial, divididos em 3 partes:

- 1) Custos dirigidos pelo mercado – que se compõem das condições do mercado, o preço-alvo de venda e margem de lucro-alvo;
- 2) Custeio-alvo ao nível do produto – que parte do custo máximo permitido, obtido com as informações coletadas na primeira parte, e envolvem atividades relacionadas com o desafio de redução

de custos estratégicos, custos estimados e o objetivo de redução do custo, para com isso obter o custo-alvo por produto;

3) Custeio-alvo ao nível dos componentes que envolvem fornecedores, custo-alvo por componente e custo-alvo por função.

Dessa forma, visando caracterizar a estrutura de aplicação do custeio alvo nas empresas, Kotler (1995, p. 243) apresenta, basicamente, duas formas de definição de preço de produto novo, sendo:

1. A precificação com base nos custos, a mais tradicional delas, que pode ser assim representada:



2. A precificação com base no valor que se baseia na percepção do cliente sobre o valor do novo produto:



Logo, verifica-se que a aplicação do custeio alvo revela um procedimento totalmente inverso ao modelo tradicional, iniciando-se na visão do consumidor, com base na pesquisa de mercado e voltando-se para a empresa, na elaboração do produto. Na visão de Thomas (1993, p. 107), no apreçamento baseado no valor, a pesquisa de mercado apresenta-se como o instrumento mais indicado para se conhecer que preço os consumidores potenciais do produto em desenvolvimento estariam dispostos a pagar por ele.

Na visão de Ansari (1997, p. 23-24):

o custeio-alvo envolve diversas fases, iniciando-se com a pesquisa de mercado e a análise competitiva para definir o produto e determinar nichos de mercado. Na definição das características do produto devem-se compreender as necessidades dos clientes e verificar o preço aceito pelo

mercado, dele deduzindo o lucro desejado chegando-se, assim, ao custo-alvo.

Constata-se que o processo de custeio alvo é bastante amplo, envolvendo várias etapas de análise e decisões, onde, primeiramente a empresa conhece o valor que os consumidores estão dispostos a pagar por determinado produto, em seguida identifica o preço alvo interno, incluindo sua margem de lucratividade e seus custos e, por fim, chega ao produto, onde se constata a diferença entre preço admissível esperado pelo consumidor e o custo estimado pela empresa.

Segundo Cooper e Slagmulder (1997), o custo máximo admissível é o preço alvo menos a margem objetivada e o custo alvo representa a diferença entre o custo estimado e o custo máximo admissível, ou seja:

Custo máximo admissível = preço alvo – margem de lucro

Custo alvo = custo estimado – custo máximo admissível

Segundo Sakurai (1997, p. 58-59):

o primeiro passo do Custeio-Alvo é o planejamento de novos produtos concentrando-se nas características do mercado-alvo. Em seguida, determinar o custo-alvo de acordo com a estratégia da empresa, viabilizando-o em custos factíveis. Para calcular o custo-alvo, subtrai-se o lucro programado do preço de venda planejado. Esse resultado, estimado com base nas condições de mercado, é também conhecido como “máximo custo de produção permitido.

Constata-se, nessa ocasião, que as terminologias apresentadas entre os autores revelam interpretações diferentes. No entanto, verifica-se que a essência de aplicação do custeio alvo deve ser compreendida pelas seguintes terminologias: custo estimado, custo admissível, preço alvo, margem objetivada e custo alvo.

Considerações finais

Conclui-se que o processo de custeio alvo, utilizando-se de sua essência, características e complexidade, é ainda pouco desenvolvido e utilizado nas empresas como instrumento de gestão de custos, influenciado, até certo ponto, pelas diversas etapas de planejamento e controle que a empresa tem que se dispor, a cumprir, as quais consistem em participações ativas de vários departamentos empresariais. Dessa forma, a visão do custeio alvo vai se tornando mensurável negativamente pela despreocupação da empresa em adotar regimes diferentes de gestão estratégica de custos.

Rocha e Martins (1999, p. 94) concluíram seu estudo sobre custeio-alvo afirmando que, embora no Brasil a utilização dessa metodologia se apresente embrionária, esse é um campo de pesquisa amplo, tendo em vista que o ambiente de negócios brasileiro tem se tornado cada vez mais propício para a utilização desse processo.

Por outro lado, quanto às abordagens, constata-se primeiramente que as definições de custeio alvo foram contributivas ao entendimento e à análise do processo, no entanto, adotando-se como definição final que o custeio alvo é o processo de gerenciamento dos custos, baseado na engenharia de valor do produto.

Quanto à abordagem sobre as finalidades do custeio alvo, constataram-se as seguintes utilidades:

- * Aprimorar a interface entre cliente e fornecedor.
- * Verificar as necessidades e desejos dos consumidores.
- * Analisar os determinantes de custos (Projeto).
- * Analisar a cadeia de valor.
- * Gerenciar os custos por fase do ciclo de vida dos produtos.

Já sob o aspecto procedimental, conclui-se que o custo alvo é a diferença entre o custo estimado de produção pela empresa e o custo máximo admissível. O custo máximo admissível é a diferença entre o preço alvo que o consumidor estaria disposto a pagar e a margem de lucro.

Por fim, ressalta-se a grande importância desse processo de custeio alvo nas empresas, como forma de fortalecer o planejamento e controle dos custos envolvidos na elaboração de novos produtos ou na reestruturação de produtos já existentes.

REFERÊNCIAS

ABREU, Cláudia Buhamra; ARAÚJO, Maria das Graças Arraes; PETER, Maria da Glória Arraes. *Target costing: a utilização do método do custeio-alvo na precificação de produtos novos*. Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2008.

ALVES CRUZ, Cássia Vanessa Olak; ROCHA, Welington. Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. *Revista Contemporânea em Contabilidade*. Vol 1, n. 10, p. 31-51, dez/2008.

ANSARI, Shahid et al. *Target costing*. Burr Ridge: Irwin, 1997.

ANSOFF, Igor. *A nova estratégia empresarial*. São Paulo: Atlas, 1990.

BERTUCCI, C. E. *Custeio alvo na indústria brasileira de autopeças*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo. O custeio-alvo como suporte às decisões para desenvolver novos produtos: um estudo em indústria moveleira. *Revista científica eletrônica de Engenharia de Produção*. Vol 5, n. 1, Mar/2005.

BORNIA, Antonio Cezar; LORANDI, Joisse Antonio. Metodologia de implantação do custeio-alvo na cadeia de suprimentos com o uso do QFD. *Revista da Fundação Getúlio Vargas*. Rio de Janeiro, 2008.

BRUNI, Adriano Leal. Percepção de valor e custeio-alvo: um estudo no segmento de móveis planejados. *Revista de Contabilidade da UFBA*. Vol 2, n. 3, p. 35-49, dez/2008.

CAMACHO, R. R. *Custeio-alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

CAMACHO, R. R. ROCHA, W. Custeio-alvo: uma abordagem conceitual e utilitarista. *Revista Contábil UEM*. Vol. 26, n. 3, p. 28-38, dez/2007.

ELLRAM, L. M. The implementation of target costing in the United States: theory versus practice. *The Journal of Supply Chain Management, Winter*, p. 1325, 2006.

GRUENWALD, George. *Como desenvolver e lançar um produto novo no mercado*. São Paulo: Makron Books, 1993.

HOELTGEBAUM, Marianne; MACHADO, Denise D. P. N.; RODRIGUES, Sidiney; SILVEIRA, Amélia. *Estimação de custos de novos produtos por meio do custeio alvo da programação e controle da produção: área têxtil do Vale do Itajaí, SC, Brasil*. Congresso CFC, 2006.

KOTLER, Philip. *Princípios de Marketing*. 7. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1995.

LIMA Jr, Edison de. *Métodos de custos e o custeio alvo: uma contribuição ao estudo de custos em organizações hospitalares*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

MONDEN, Yasuhiro. *Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo Kaizen*. Porto Alegre: Bookman, 1999.

ROCHA, W.; MARTINS, E. A. Custeio Alvo. *Anais do V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos*. Fortaleza – CE, set/1998.

ROCHA, W.; MARTINS, E. A. Custeio-Alvo (“Target Costing”). *Revista Brasileira de Custos*, São Leopoldo, v. 1, n. 1, p.83-94, 1º semestre, 1999.

ROCHA, Welington. *Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica*. (Tese de Doutorado) – FEA/USP, 1999.

ROCHA, W.; BORINELLI, M. Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento de indústria-varejo. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 1, p. 145-165, 2007.

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

SAKURAI, M. *Integrated Cost Management*. Portland, OR: Prductivity Press, Inc., 1996 – 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*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Norte do Paraná, Londrina, 2000.

SILVA, Christian Luiz. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. *Revista FAE*. Vol 2, n. 2, p. 17-26, ago 1999.

THOMAS, Robert J. *New Product Development: Managing the forecasting for strategic success*. USA: John Wiley & Sons, Inc, 1993.