

# CONSIDERAÇÕES ACERCA DO TARGET COST COMO INSTRUMENTO DE ESTRATÉGIA EMPRESARIAL

Renata Foltran MANCINI<sup>1</sup>  
Alexandre Hideo SASSAKI<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente artigo enfoca o método de gerenciamento de custos denominado *Target Cost*. O mecanismo foi desenvolvido a partir da técnica de Engenharia de Valor, implantado pelos japoneses em suas fábricas a partir da década 60, com o objetivo de produzir produtos mais competitivos numa época em que o mercado saturava-se pela oferta. A utilização do *Target Cost*, aliada a outras ferramentas estratégicas, auxilia as empresas que visam obter vantagem frente aos concorrentes no atual mercado em que a oferta de bens e serviços é crescente.

**Palavras-chave:** Target Cost. Engenharia de valor. Competitividade. Estratégia.

## 1 INTRODUÇÃO

Com a abertura dos mercados, e conseqüente internacionalização da economia, a partir das primeiras décadas do século XX, as empresas foram induzidas a adotar novas estratégias as quais, possivelmente, as manteriam competitivas neste cenário em ascensão.

Pode-se dizer, hoje, que as empresas, apesar dos diversificados setores aos quais pertencem, podem e são afetadas tanto pelos seus concorrentes - através de preços mais competitivos; produtos de maior qualidade; confiança do

---

<sup>1</sup> Discente do 2º ano do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. [renataf@unitoledo.br](mailto:renataf@unitoledo.br). Bolsista do Programa de Iniciação Científica Estratégia e Competitividade Empresarial.

<sup>2</sup> Docente do curso de Administração das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. Mestre em Administração pela Universidade Federal do Paraná. E-mail: [alexandresasaki@uol.com.br](mailto:alexandresasaki@uol.com.br). Orientador do trabalho.

mercado; entre outros fatores – bem como pelo ambiente no qual está inserida, neste caso por forças políticas; econômicas; sociais e tecnológicas do país.

Os clientes, também, possuem relevância para os tomadores de decisão quando na determinação da estratégia empresarial a ser adotada. A crescente oferta, geralmente, de produtos com características semelhantes, aliado ao desenvolvimento de novos possibilita aos consumidores e fornecedores a oportunidade de maior satisfação de suas necessidades (e desejos). Assim, os clientes, visto as características do produto (serviço), escolherão aquele que demonstre ser apto a satisfazê-lo – ainda que, muitas vezes, não saiba se tal fato ocorrerá – como, também, o resultante do desprendimento financeiro que julga ser “justo” para adquiri-lo, o que, geralmente, caracterizar-se-á como o de menor preço possível.

Enfim, produtos de qualidade aliado à preços baixos são os demandados pelo mercado.

Diante do exposto, cada empresa adota estratégia própria no intuito de que seus produtos/serviços abranjam tais características sem, contudo, deixar de visar lucratividade.

Entre as estratégias empresariais o Custo-Alvo apresenta-se eficaz, se utilizado adequadamente, uma vez que os preços praticados pelo mercado e a qualidade dos produtos, determinada na fase de projeto, são as bases para a redução dos custos.

## **2 DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO DO CUSTO-ALVO**

Nos anos 60 os japoneses criaram a metodologia do *Target Cost* (Custo-Alvo) baseados na técnica de Engenharia de Valor (EV). Tal técnica foi inicialmente desenvolvida durante a Segunda Guerra Mundial, nos Estados Unidos, por engenheiros da *General Electric*, os quais direcionavam seus trabalhos para a pesquisa de novos materiais a custos reduzidos, com elevada oferta e que

possibilitassem a substituição das matérias-primas até então utilizadas, porém, escassas durante os anos de guerra.

Com o término do conflito, e conseqüente “normalização” da produção nas fábricas, os engenheiros verificaram que a substituição dos materiais pelos mais acessíveis resultou em redução nos custos de fabricação e, não raro, casos de crescimento dos lucros.

Assim, em 1947, os executivos da GE sistematizaram e desenvolveram uma metodologia para a Engenharia de Valor a qual foi “adotada” pelos japoneses no intuito de desenvolverem sua economia pós-guerra.

A partir da década de 60, a produção em massa de produtos padronizados apresentou considerável elevação no Japão. Neste período o planejamento e desenho dos produtos não eram considerados fundamentais para determinação dos custos, que até então, eram apurados pelo Custo-Padrão.

Tal fato começou a alterar-se a partir da segunda metade da década de 60 e início dos anos 70, período este conhecido como “Era da Saturação”, quando o mercado japonês foi “invadido” por uma diversidade de produtos industrializados.

Para IMAI apud SAKURAI (1997, p.50):

Os ciclos de vida dos produtos tornaram-se mais curtos à medida que os consumidores procuravam constantemente novos e “melhores” produtos. A redução dos ciclos de vida aumentou naturalmente a importância do gerenciamento de custos nos estágios de planejamento e de desenho.

Assim, a necessidade de determinarem-se os custos na fase de pré-produção direcionou muitas empresas, tais como Toyota, Sony e Nissan, a utilizarem o, até então, “novo” método *Target Cost*. Sobretudo com a crise do petróleo, em 1973, a qual resultou em estagnação econômica de muitos países durante o período, fato este que necessitou das empresas a promoção de estratégias que as possibilitassem, entre outros objetivos, continuidade no longo prazo ainda que fosse necessária a redução da margem de lucros.

### 3 CONCEITOS

O *Target Cost*, popularmente denominado Custo-Alvo (ou Meta), pode ser definido, resumidamente, como um método de gerenciamento estratégico de custos que utiliza os preços vigentes no mercado para determinação dos custos a serem incorridos, assim como a margem de lucro almejada pela empresa. Para tanto, é necessária a sinergia entre todos os departamentos da empresa.

Para SAKURAI (1997, p. 52) o *Target Cost* define-se como:

Um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência [...] Atinge esta meta concentrando os esforços integrados de todos os departamentos de uma empresa, tais como Marketing, Engenharia, Produção e Contabilidade.

A união entre os departamentos é necessária independente se o objetivo seja, ou não, a determinação do Custo-Alvo. Dependendo da cultura empresarial que impera esta poderá ser um dificultador para o alcance de metas. No caso em questão, os departamentos de Planejamento, Desenho, Contabilidade, Produção e Marketing são enfatizados devendo esses “competir” entre si para a redução dos custos, todavia, deve ser explícito que para atingir eficazmente o objetivo do *Target Cost* os quais são, entre outros, a redução dos custos e obtenção dos lucros, o inter-relacionamento desses é essencial.

O método é definido por SCARPIN (2000) apud ESBER (2004, p.6) como:

O Target Cost pode ser definido como sendo um modelo de gerenciamento de lucros e custos, desenvolvido principalmente para novos produtos (ou que sofram alterações em seu projeto) visando trazê-los para uma situação de mercado, tendo um preço competitivo, proporcionando um retorno do investimento durante todo o seu ciclo de vida a um custo aceitável, determinado pelo preço de venda.

Tal método torna-se eficaz quando implantado na fase de elaboração (projeto) do produto, uma vez que na fabricação, aproximadamente, 85% dos custos são considerados imutáveis (MARTINS 2000, p. 240).

Por outro lado, há forças externas à empresa que induzem esta a diversificar seus produtos/serviços, porém devido ao fato de ser inviável a elaboração de projeto a cada novo produto a ser produzido, a empresa realiza apenas alterações incrementais naquele a fim de que seu padrão se eleve assim como aceitação pelo mercado. Para tanto, a empresa utilizará, agregado ao Custo-Alvo, outras ferramentas: o Custo Kaizen e a Engenharia de Valor.

### **3.1 Custo Kaizen**

O Custo Kaizen é uma ferramenta auxiliar a ser utilizada para otimizar os custos até então incorridos na produção. Segundo IMAI (1994) apud SANTOS (2006, p. 7):

Em qualquer empresa o trabalho se baseia nos padrões existentes, explícitos ou implícitos, impostos pela administração. A manutenção se refere a manter esses padrões, através de treinamento e disciplina. Em contraste o melhoramento se refere a melhorar os padrões.

O “Kaizen” objetiva que o aperfeiçoamento dos produtos e seus custos ocorra constantemente, gerando assim um processo contínuo de qualificação da produção a um dispêndio financeiro cada vez menor.

### **3.2 Engenharia de Valor**

O *Target Cost* é resultado do aperfeiçoamento da Engenharia de Valor, assim este se faz indispensável para a determinação de tal custo.

Para SAKURAI (1997, p.64) “é um método para manter pesquisa sistemática sobre cada função do produto ou do serviço, a fim de se descobrir como atingir as funções necessárias com o menor custo total”. Por sua vez ATKINSON et alii (2000) define que “O processo de Engenharia de valor consiste em examinar cada componente de um produto para determinar se seu custo pode ser reduzido enquanto mantém a funcionalidade e o desempenho”.

Na elaboração de um novo produto, ou mesmo quando em fabricação, é necessário provisionar o valor e a função que este desempenhará para os consumidores/fornecedores. O primeiro consiste não apenas no custo que incorrerá em sua produção, mas em quanto o cliente, subjetivamente, valora tal produto visto suas características e benefícios advindos. Por sua vez, a função do produto volta-se ao desempenho que este terá para satisfazer as necessidades de seus usuários.

Com a utilização da Engenharia de Valor verifica-se que determinados custos podem ou não adicionar valor ao produto. Os custos que adicionam valor são percebidos quando “retirados” do produto, ou seja, alterações realizadas na estrutura desse altera seu valor uma vez que o cliente percebe que a satisfação, anteriormente alcançada, foi diminuída. Por outro lado, os custos que não adicionam valor, quando eliminados beneficiam à empresa, e teoricamente quem os adquire, pela redução dos custos que não agregavam utilidade ao produto e, portanto, não induziam os consumidores a adquiri-lo.

Assim, a Engenharia de Valor (EV) preocupa-se com as funções desempenhadas pelo produto e analisa o quanto cada uma dessas influi no valor conceituado pelo mercado.

### **3.2.1 Tipos de engenharia de valor**

A Engenharia de Valor pode ser dividida em três categorias:

1) EV de Abordagem Zero: aplicada na fase de planejamento e decisão acerca do produto a ser fabricado;

2) EV de Primeira Abordagem: aplicada na fase de elaboração (desenho) do produto; e...

3) EV de Segunda Abordagem: aplicada na fase de fabricação.

Entre as três abordagens há uma hierarquia que resulta na aplicação mais eficiente da EV. A Abordagem Zero pode ser descrita como a melhor para aplicação, uma vez que na fase de pré-produção a possibilidade de redução dos custos alcança resultados mais significativos. Por outro lado, a segunda abordagem apresenta muitas limitações, pois na fase em que é aplicada é possível apenas “melhorias marginais” no produto, visto que seus custos estão, em grande parte, determinados.

#### **4 DETERMINAÇÃO DO CUSTO ALVO**

A presente pesquisa embasou-se, entre outras fontes, em livros e artigos que consideravam o *Target Cost* como instrumento de estratégia empresarial. No que tange a determinação de tal custo cada estudioso pode utilizar metodologia própria para obtê-lo. Assim, diante disso, a determinação do Custo Alvo pode ser descrita, resumidamente, e dividida em cinco etapas. Vale ressaltar que as descrições abaixo podem ou não alcançar seu objetivo, o qual é a determinação do menor custo visto as exigências dos consumidores e empresas. Ainda que o método de implantação do *Target Cost* demonstre ser de “fácil” aplicação, muitas empresas encontram dificuldades devido a fatores tais como: cultura organizacional; visão projetada apenas para o longo prazo; margem de lucro estabelecida acima da possibilidade a ser alcançada.

## **4.1 Primeira Etapa**

A empresa, após “idealizar” o produto a ser produzido, realizará uma pesquisa de mercado na qual irá coletar dados – estes irão considerar, principalmente, a qualidade dos produtos fabricados pela concorrência; o poder aquisitivo do mercado ao qual pretende ofertar o novo produto; e os produtos similares que possuem preços inferiores aos praticados pelo mercado – para posterior análise.

## **4.2 Segunda Etapa**

Após a obtenção e análise dos dados, a empresa, baseada nesses, irá determinar o preço limite ao qual o mercado está disposto a pagar por tal produto. Considerará, também, a quantidade a ser ofertada, assim como a qualidade e diferencial se comparado aos produtos até então disponíveis.

## **4.3 Terceira Etapa**

Nesta fase calcula-se o lucro almejado, pelos gestores da empresa, mediante a utilização de métodos auxiliares que resultam em projeções futuras dos percentuais dos lucros a serem alcançados. Os percentuais podem ser obtidos, entre outros, através dos quocientes:

- Retorno sobre o Ativo (*Return on Assets-ROA*): determina o lucro sobre o investimento total.



**LUCRO LÍQUIDO**  
**ATIVO**

- Retorno sobre o Patrimônio Líquido (*Return on Equity-ROE*): indica o lucro para cada unidade monetária de capital próprio investido.

**LUCRO LÍQUIDO**  
**PATRIMÔNIO LÍQUIDO MÉDIO**

#### 4.4 Quarta Etapa

Após o cálculo do preço de venda e o lucro alvo, na 2ª e 3ª etapas, o *Target Cost* é obtido a partir da equação:

$$\text{CUSTO ALVO} = \text{PREÇO DE VENDA} - \text{LUCRO ALVO}$$

Determinado o Custo Alvo este é, então, comparado ao custo estimado do produto (Custo Flutuante) o qual se baseia nos custos diretos (matéria-prima, materiais, moldes); diretos de transformação (mão-de-obra, equipamentos); e indiretos de transformação (matéria-prima, seguros).

#### 4.5 Quinta Etapa

Finalmente, na quinta etapa, a Engenharia de Valor iniciará o processo de redução do Custo Flutuante até que este atinja a meta estabelecida pela empresa para disponibilizar o produto à fabricação.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ambiente contemporâneo dos negócios caracteriza-se pela crescente competitividade entre empresas. Diante deste fato, a adoção de estratégias que, além de proporcionarem lucratividade, mantenham a continuidade das empresas no longo prazo deixou de ser teoria e passou a necessidade de todas independentemente do ramo de atividade desenvolvido.

Atualmente, o gerenciamento de custos apresenta-se como uma ferramenta importante já que o mercado vislumbra produtos/serviços de qualidade e preços baixos.

O *Target Cost*, apresentado no trabalho, é uma ferramenta estratégica, que quando bem utilizada, garantirá tanto os interesses dos consumidores como os da empresa.

É importante ressaltar que, por mais simples que o conceito e aplicação do exposto aparente ser, este exigirá o esforço integrado de toda a empresa; e não raros casos, a mudança da cultura organizacional torna-se indispensável, ainda que a empresa possua recursos financeiros e intelectuais para a implantação do *Target Cost*.

Para finalizar, observadas as limitações impostas pelo mercado, as empresas devem reconhecer que o aperfeiçoamento dos produtos/serviços é importante, porém, para as que desejarem, além dos lucros, a melhoria da sociedade na qual fazem parte, o respeito pelos seus colaboradores e a Responsabilidade Social são requeridos para tornarem-nas “verdadeiras” Empresas Competitivas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATKINSON, Anthony A. et alli. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

ESBER, Bernardo. **A Metodologia do Target Costing aplicado às empresas**. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Itajubá, Itajubá, 2004.

LONGO, Luci. Et alli. Custo meta apresentação de um estudo de caso. Disponível em < [www.crcpr.org.br/publicacoes/downloads/revista139/custo\\_meta.htm](http://www.crcpr.org.br/publicacoes/downloads/revista139/custo_meta.htm)> Acesso em 26 jul. 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 7. ed.; São Paulo: Atlas, 2000.

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

SANTOS, Humberto Rodrigo Alves dos. **O Custo Alvo e Kaizen**: uma aplicação no segmento de administração de locação imobiliária. Disponível em < [http://www.humbertorosa.com.br/banco\\_de\\_artigos/seminarios/c7pn\\_2006\\_1/](http://www.humbertorosa.com.br/banco_de_artigos/seminarios/c7pn_2006_1/)>. Acesso em 26 jul. 2008.