

Custeio alvo na gestão de custos de serviços: uma proposta de aplicação no setor de refeições coletivas

Ana Cristina Maranhão Gomes Ferreira (UNIFEI) - anamaranhao@globbo.com

Edson de Oliveira Pamplona (UNIFEI) - pamplona@unifei.edu.br

Resumo:

Este artigo tem como objetivo propor a aplicação do método de Custeio Alvo em um restaurante industrial, de forma a identificar se existe diferença entre o custo efetivo da empresa e o custo máximo admissível que permita a manutenção da lucratividade. Caso verifique-se diferença positiva será proposto um plano de ação para reversão do quadro. Apresenta uma breve revisão bibliográfica a respeito do segmento de refeições coletivas, do sistema de Custeio Alvo e dos sistemas de custeio adotados por este segmento para avaliar seus resultados operacionais. A proposta de pesquisa será aplicada em uma pequena empresa do segmento de refeições coletivas e o método escolhido é o de pesquisa-ação. Ao final são feitas algumas considerações a respeito do tema. O trabalho aqui sugerido destina-se a elaboração de dissertação de mestrado da área de economia e finanças.

Palavras-chave: Custeio Alvo. Refeições Coletivas. Pesquisa-ação.

Área temática: Desenvolvimentos Teóricos em Custos

Custeio alvo na gestão de custos de serviços: uma proposta de aplicação no setor de refeições coletivas

Resumo

Este artigo tem como objetivo propor a aplicação do método de Custeio Alvo em um restaurante industrial, de forma a identificar se existe diferença entre o custo efetivo da empresa e o custo máximo admissível que permita a manutenção da lucratividade. Caso verifique-se diferença positiva será proposto um plano de ação para reversão do quadro. Apresenta uma breve revisão bibliográfica a respeito do segmento de refeições coletivas, do sistema de Custeio Alvo e dos sistemas de custeio adotados por este segmento para avaliar seus resultados operacionais. A proposta de pesquisa será aplicada em uma pequena empresa do segmento de refeições coletivas e o método escolhido é o de pesquisa-ação. Ao final são feitas algumas considerações a respeito do tema. O trabalho aqui sugerido destina-se a elaboração de dissertação de mestrado da área de economia e finanças.

Palavras-chave: Custeio Alvo. Refeições Coletivas. Pesquisa-ação.

Área Temática: Desenvolvimentos Teóricos em Custos.

1 Introdução

Em função das alterações econômicas ocorridas não só no mundo, como também no âmbito nacional, a preocupação com a apuração de custos vem aumentando gradativamente, numa tentativa das empresas de aperfeiçoar seu sistema geral de informações. Contudo essas mudanças não estão associadas apenas ao contexto organizacional, mas também, e principalmente, à maneira como essas empresas buscam a sua lucratividade. Assim sendo, as empresas dos mais diversos setores buscam gerenciar seus negócios, de forma a obter subsídios que ofereçam informações capazes de permitir o aumento da competitividade no mercado. Para isso precisam controlar diversos fatores, entre eles seus custos (COSTA e FAZAN, 2002).

De acordo com Abbas (2001) uma das tendências mais importantes do mundo empresarial é a transição da economia baseada na produção para a economia baseada nos serviços, sendo que aqueles que estão incumbidos de liderar empresas deste tipo têm uma grande responsabilidade em relação aos seus clientes, funcionários e acionistas. No Brasil, segundo dados do IBGE, em 2002 o setor de serviços contribuiu com 52,3% do PIB nacional e neste segmento incluem-se também as empresas que prestam serviços de alimentação.

O mercado da alimentação pode ser dividido em comercial e coletiva, sendo que os estabelecimentos que trabalham com a produção e distribuição de alimentação para coletividades são hoje chamados de Unidade de Alimentação e Nutrição (UAN), também conhecidas como restaurantes industriais, as quais fazem parte do segmento de Refeições Coletivas (PROENÇA, 2005).

A necessidade de contabilização de custos neste setor é tão essencial quanto em qualquer outro da economia. Porém é preciso se analisar os sistemas de custos existentes para que se possa escolher aquele que atenderá melhor a este tipo de empresa. Recomenda-se então que as técnicas de controle de custos utilizadas no segmento fabril sejam adaptadas a este segmento de modo a transformá-lo em um setor de lucratividade assegurada.

Dentre as técnicas utilizadas para este fim encontra-se o sistema de Custeio Alvo que objetiva a obtenção do Custo Alvo. Este, por sua vez, tem sua definição dividida em duas correntes. A primeira defende que Custo Alvo corresponde ao custo máximo admissível de um produto ou serviço para que, dado o preço de venda, a empresa possa garantir a obtenção do lucro desejado (MARTINS, 2003). A segunda entende Custo Alvo como sendo a diferença (ou em inglês, *gap*) entre o custo efetivo do produto e o custo máximo admissível para que a lucratividade seja mantida, e que é calculado subtraindo-se a margem de lucro desejada do preço de mercado (ROCHA, 1999).

Nesse sentido, o Custeio Alvo é visto como o método que se utiliza do cálculo do Custo Alvo para obter garantias de lucratividade, sendo normalmente utilizado na fase de projeto, na qual é possível definir todos os custos antes da efetiva produção e comercialização do produto. Além disso, este método parece ser mais comumente aplicado às empresas de manufatura, devido à maior facilidade de mensuração dos custos associados à produção, principalmente no desenvolvimento de novos produtos para o mercado, conforme pode ser observado através dos trabalhos de Ellram (2002), Dekker e Smidt (2003), Everaert (2006) e Ax, Greve e Nilsson (2008). Contudo, alguns autores vêm pesquisando a possibilidade de sua utilização no setor de serviços, como Hansen (2002) que utilizou este método na formação de preços de cursos de pós-graduação e de Camacho (2004) e Lima Jr (2006) que o aplicaram na gestão de custos de serviços hospitalares.

Com base na literatura sobre o assunto, o Custeio Alvo é um processo de gerenciamento de lucros e resultados que visa definir o custo de produção apoiando-se no preço de mercado admissível, objetivando-se uma margem de lucro pré-definida pela empresa (HANSEN, 2002; MARTINS, 2003; LIMA JR., 2006 e BERTUCCI, 2008).

Apesar de ser, a princípio, uma técnica adotada pela indústria de manufatura e por isso empregada no processo de desenvolvimento de novos produtos, o Custeio Alvo também pode ser aplicado a produtos que precisem ser reprojetados devido a variações dos custos de produção (SCARPIN, 2000 e HANSEN, 2002).

Em face a escassez de trabalhos sobre este tema aplicado ao segmento de alimentação, o presente artigo tem como objetivo propor a aplicação deste tipo de método de custeio em um contrato de prestação de serviços de alimentação industrial. A escolha do tema justifica-se ainda pela característica do segmento, pois os contratos firmados nessa área têm normalmente seus preços fixados por um ano até que seja aplicado o índice de reajuste de preços. Durante esse período o preço de venda do serviço não pode ser alterado, independentemente dos aumentos de custo da matéria-prima e da mão-de-obra. Além disso, este ramo de atividades proporciona um tipo de serviço de grande relevância no meio empresarial, uma vez que a alimentação dos trabalhadores é um fator fundamental para o bom desempenho e a boa produtividade dos funcionários. Em virtude dessas características, o método de Custeio Alvo parece ser adequado ao segmento, pois permite que, a partir de um determinado preço de venda, obtenha-se o custo desejado, de forma que não haja perdas de lucratividade.

Espera-se que, com os resultados obtidos na pesquisa, seja possível identificar se o método proposto é ideal para o processo de gestão de custos da empresa. Para tanto, será realizada uma pesquisa-ação que visa pesquisar dados reais, elaborar e colocar em prática um plano de ação que resulte em novos dados. Através de análise documental, observação direta das atividades e entrevista com os responsáveis, os dados serão utilizados para cálculo do Custo Alvo que será comparado ao custo efetivo da empresa. A partir daí, caso o custo efetivo encontre-se em desacordo com o Custo Alvo serão feitas propostas e implantadas modificações na estrutura de custos de forma a alinhar os dois valores.

Este artigo, além dessa introdução, apresenta na seção seguinte alguns conceitos obtidos através de pesquisa bibliográfica que servirão de fundamentação para análise e interpretação dos resultados. Na terceira parte é apresentado o método de pesquisa a ser

utilizado de forma mais detalhada. Por fim, na última seção, são delineadas algumas considerações finais.

2 Fundamentação Teórica

2.1 O segmento de refeições coletivas

Segundo Proença *et al.* (2005) o mercado de alimentação refere-se tanto às refeições feitas em casa ou fora de casa. No que diz respeito àquelas consumidas fora de casa pode-se ainda dividir em alimentação comercial e coletiva, propondo-se uma denominação comum a ambas, qual seja, Unidades Produtoras de Refeições (UPR). Porém, ainda segunda a autora, existe uma diferença primordial entre as duas que é o nível de autonomia que o cliente tem em escolher se alimentar em cada uma delas. Nas UPR de alimentação coletiva o cliente desenvolve certa dependência da instituição, pois muitas vezes se vê obrigado a fazer sua refeição naquele ambiente, como é o caso de escolas, hospitais e indústrias situadas em locais afastados. Já nos estabelecimentos comerciais os clientes podem optar por escolhê-los quando lhes convier. Por isso, como uma forma de diferenciar os dois tipos de empresas, dá-se o nome de Unidades de Alimentação e Nutrição (UAN) aos estabelecimentos que atuam no segmento de alimentação coletiva.

As UAN surgiram durante a II Grande Guerra, para resolver o problema de distribuição de alimentos na Inglaterra. Logo nos primeiros dias da guerra, em decorrência do racionamento de gêneros alimentícios, foram então criados os refeitórios industriais, que na época não tinham ainda a denominação de UAN (SANTANA, 2002).

Sua implantação no Brasil se iniciou com o decreto-lei do Presidente Getúlio Vargas (1882-1954), em 1940, determinando que empresas com mais de quinhentos funcionários deveriam fornecer-lhes alimentação em refeitório. Mesmo com o decreto-lei, apenas um pequeno número de empresas fornecia alimentação a seus trabalhadores (SANTANA, 2002). As multinacionais instaladas no Brasil foram as primeiras empresas a fornecer alimentação a seus trabalhadores, por reconhecerem que uma boa alimentação era indispensável para manter a produção e eficiência do trabalho dos funcionários, que recebem parte da alimentação diária no local de trabalho, ou mesmo sua totalidade (MEZOMO, 2002). Somente em 1976, com a criação do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), pelo Ministério do Trabalho, é que as empresas começaram a se interessar pela implantação de restaurantes industriais, pois este programa prevê a concessão de descontos nos pagamentos de imposto de renda, para as empresas que a ele aderirem (BRASIL, 2008).

Chamadas também de concessionárias, as UAN atuam, produzindo e distribuindo refeições em contratos definidos, nos quais as empresas contratantes (empresa-cliente) fornecem as áreas físicas para a produção de alimentos e demais serviços e as empresas contratadas (concessionárias) administram os serviços de alimentação, fornecendo e sendo responsáveis pela aquisição de gêneros e produtos alimentícios e não alimentícios necessários ao preparo das refeições; à limpeza e conservação do restaurante; bem como à administração do mesmo e de todas as despesas que dela decorrerem. As refeições servidas devem atender a cardápios aprovados pelas contratantes, cujos grupos de alimentos devem ser combinados de maneira nutricionalmente equilibrada (RIBEIRO, 2002a). Os contratos de preço caracterizam-se por preços de venda fixos, isto é, os valores de venda são previamente definidos em contrato e são seguidos por períodos definidos, ficando sob a responsabilidade da contratada as alterações de valores de matéria-prima, mão-de-obra e despesas gerais (RIBEIRO, 2002a).

As concessionárias da área de alimentação são uma realidade atualmente no mercado de trabalho, seja pela praticidade, seja pela economia ou pela racionalização do trabalho. São geralmente representadas por pessoas jurídicas que realizam suas atividades através de contratos ou convênios (OLIVEIRA, 2007).

A dimensão e a importância deste setor na economia nacional podem ser medidas a partir dos números gerados pelo segmento no ano de 2007, com o fornecimento de sete milhões e setecentas mil refeições/dia, faturamento anual de oito bilhões e quatrocentos milhões de reais e cento e oitenta mil empregos diretos. Calcula-se que o potencial teórico das refeições coletivas no Brasil seja superior a 40 milhões de unidades diariamente, o que demonstra que este segmento ainda tem muito que crescer. O setor conseguiu manter-se estável nos últimos anos graças, em parte, ao processo da terceirização e de desenvolvimento de novos nichos de mercado. Nesta década prevê-se crescimento de 10% ao ano chegando a duplicar-se em sete anos, através do aumento de sua participação na merenda escolar e da incorporação à alimentação em coletividades eventuais (ABERC, 2008a). De acordo com as estimativas, este ano o número de refeições poderá chegar a oito milhões e quatrocentas mil por dia e a um faturamento de nove bilhões e quinhentos mil reais em 2008 (ABERC, 2008b).

O principal objetivo de uma UAN é produzir refeições equilibradas nutricionalmente, com bom nível de sanidade e que seja adequada ao público consumidor (PROENÇA *et al.*, 2005). Porém, para alcançar esses objetivos, muitas questões envolvem a caracterização de uma UAN. Desde a definição, especificação e segmentação dos hábitos alimentares dos diferentes tipos de clientes, passando pela disponibilidade de novas tecnologias por parte dos fornecedores e pela capacidade orçamentária das empresas, até a mensuração de suas perdas e desperdícios (RIBEIRO, 2002b).

Pode-se considerar, portanto, que a UAN é uma indústria que fabrica produtos diferentes a cada ciclo produtivo e a cada dia, apresentando, por conseguinte, um grau de dificuldade relativamente alto na organização da produção. Deste modo, trabalha-se com embasamento científico, visando suprir necessidades fisiológicas e pessoais do indivíduo.

Para Ribeiro (2003) as UAN possuem amplitude de ações e atribuições, posicionando-se, em primeiro lugar, exclusivamente como prestadora de serviços, porém, cabe ressaltar que uma UAN é um grande comércio de alimentos e bebidas. Apesar desta amplitude as UAN ainda não são tratadas como um empreendimento, o que gera, conseqüentemente, uma dificuldade na mensuração e apropriação dos recursos, restringindo a apuração de dados e causando falhas no gerenciamento final.

Diante do exposto, pode-se observar que as UAN caracterizam-se por serem unidades de trabalho que produzem serviços com o objetivo de atenderem a uma determinada clientela. Esta dinâmica é comum a qualquer empresa, o que nos leva a entender que as UAN devem se aprimorar quanto aos métodos de trabalhos inspirados na produção industrial e com isso garantirem seu sucesso.

2.2 Custeio Alvo

O Custeio Alvo, propriamente dito, surgiu no Japão, mais precisamente na *Toyota* em 1965, utilizando como base os conceitos da Engenharia de Valor (EV) propostos por engenheiros da *General Electric – GE* durante a II Guerra Mundial. A EV propunha a pesquisa de novos materiais mais baratos que pudessem substituir os que fossem caros e escassos naquela época. Neste sentido, os japoneses criaram uma filosofia de custeio da qual se originou o termo *Target costing* ou Custeio Alvo, que sugeria a combinação de profissionais de todas as áreas da empresa na direção de esforços para a redução de custos, e não somente dos profissionais ligados à produção, como havia sido proposto inicialmente. O termo originalmente utilizado para este processo, adotado no Japão com sucesso em várias empresas, é *genka kikaku*, o qual quer dizer apenas planejamento de custos (CAMACHO, 2004).

Ansari *et al.* (1997) definem Custeio alvo como sendo um sistema utilizado para planejar o lucro e gerenciar os custos e que tem o foco no cliente e no projeto envolvendo diversas áreas da empresa. Por estar envolvido em toda a cadeia de valor do produto é

aplicado desde o início do gerenciamento de custos e continua por todo o ciclo de vida do produto.

De acordo com Sakurai (1997) Custeio Alvo caracteriza-se por ser um processo estratégico para redução de custos totais durante o processo de planejamento e desenvolvimento do produto. O autor ressalta ainda que para se atingir esse alvo é preciso a concentração de esforços de todas as áreas da empresa, devendo ser aplicados desde os primeiros estágios da produção.

Na visão de Monden (1999) o Custeio Alvo visa a administração de lucros por todos os setores da empresa e em todas as fases de produção. O autor ressalta ainda que esses esforços abrangem: projetar produtos que atendam às necessidades do cliente, determinar o Custo Alvo que garanta o lucro alvo necessário para a manutenção da empresa e promover condições para que esses dois aspectos aconteçam, ou seja, que o cliente fique satisfeito e a empresa obtenha o lucro desejado.

Em relação à definição de Ansari *et al.* (1997), Camacho (2004) contesta a afirmação de que o Custeio Alvo seja um sistema, pois acredita que a definição dada pelo autor não se ajusta às definições de sistema.

Para Lima Jr (2006), a definição apresentada por Ansari *et al.* (1997) é a mais abrangente e completa, porém o autor, assim como Camacho (2004), acredita que, diante das definições para o termo sistema, o mesmo poderia ser substituído por processo, por entender que o Custeio Alvo apresenta mais características de processo do que de sistema. Assim sendo, a visão do autor se enquadra à definição de Sakurai (1997), apesar de achá-la pouco abrangente, pois se atém, apenas, ao processo de redução de custos e não ao processo de gerenciamento de custos como um todo. Neste sentido, o autor comenta que a definição de Mondem é mais abrangente, pois não se restringe à redução de custos, mas também a administração de lucros da empresa.

Da mesma forma Scarpin (2000) afirma que o Custeio Alvo é um modelo de gerenciamento de lucros e custos desenvolvido para produtos novos ou que precisam ter seu projeto alterado, visando trazê-los para uma situação de mercado. Desta forma, o autor propõe que o produto passe a ter um preço competitivo, que permita retorno do investimento em todo o ciclo de vida do produto e a um custo aceitável, determinado pelo preço de venda.

Como é possível observar as definições se complementam, inserindo cada vez mais elementos que proporcionam maior aprofundamento dos conceitos e das aplicações. No caso da definição de Scarpin (2000) nota-se que, pela primeira vez, comenta-se a respeito da possibilidade de utilização do Custeio Alvo para produtos já existentes e que precisam ter seu projeto alterado.

Por outro lado, Hansen (2002) define Custeio Alvo como sendo um planejamento de resultados com base no gerenciamento de custos e preços e que se baseia nos preços aceitos pelo mercado e nas margens de lucro desejadas pela empresa. O autor, assim como Scarpin (2000), admite sua utilização para produtos reprojatados e enfoca a importância da satisfação do cliente, a necessidade de abrangência de toda a estrutura organizacional e de todo ciclo de vida do produto.

Baseados nas definições e nos comentários apresentados alguns autores mais recentes apresentaram também suas definições.

Martins (2003, p. 223), um dos poucos autores nacionais a comentar a respeito deste tema, define o Custeio Alvo ou Custeio Meta, como é chamado pelo autor, como sendo “um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para se chegar ao custo”. Por essa razão, o autor comenta que é o tipo de “custo que é definido de fora para dentro”. A questão da diferenciação da nomenclatura citada acima será discutida mais adiante.

Para Camacho (2004, p. 18) o Custeio Alvo é “um processo de gerenciamento de custos por meio do qual se busca o alcance do Custo Alvo. Além disso, o autor ainda enuncia alguns aspectos que são importantes para a definição deste processo.

- a) requer o envolvimento de pessoas de várias áreas da empresa;
- b) centrado no projeto (tanto de novos produtos quanto dos reprojitados);
- c) focado na necessidade do consumidor;
- d) contempla custos relevantes de uso e propriedade do consumidor;
- e) contempla um segmento relevante da cadeia de valor.

Na avaliação de Lima Jr. (2006, p. 29) o Custeio Alvo é definido como:

...um processo de gerenciamento de lucros no longo prazo, que concentra os esforços de todas as áreas da empresa relacionadas ao produto na redução de custos e despesas, em ambientes em que não é possível a gestão sobre os preços de venda, devido às condições do mercado em que a empresa atua. O esforço da gestão dos custos e despesas é orientado para a fase de desenvolvimento do produto, que envolve toda a cadeia de valor na qual ele se insere e objetiva a satisfação e otimização do custo de propriedade dos consumidores.

Já na interpretação de Bertucci (2008, p.23) o Custeio Alvo é um processo com as seguintes características:

- a) o ambiente de mercado é competitivo e o preço é definido externamente;
- b) não é uma técnica de redução de custos, mas um sistema para alcançar os lucros através do gerenciamento dos custos e de forma a atingir a satisfação dos clientes;
- c) o preço de mercado direciona os custos e os investimentos; o custo não deve ser baseado em estimativas correntes, mas suficiente para completar o projeto e satisfazer o cliente;
- d) a gestão dos custos deve se iniciar ainda no período de projeto e desenvolvimento do produto;
- e) além de envolver os departamentos internos da empresa, como desenvolvimento, engenharia, marketing, suprimentos e controladoria, deve envolver também as entidades externas como clientes e fornecedores.

Por fim, sem a intenção de contrariar nenhum dos autores mencionados, mas objetivando criar uma visão resumida de tudo que foi exposto, será apresentada a seguir a visão do autor a respeito do tema.

Custeio alvo é um processo utilizado para gerenciar os custos da empresa, objetivando a manutenção do resultado pré-determinado no planejamento, partindo-se de um preço de venda que apresenta restrições de modificação em função de condições mercadológicas. A partir daí deverá ser determinado o Custo Alvo, o qual indica a diferença entre o custo efetivo do produto e o custo máximo admissível. Contudo, o lucro somente será obtido se o produto atingir seus objetivos de satisfazer as necessidades do cliente, com a participação de todos os setores da empresa, tanto internos quanto externos. Observe-se que não foi incluída a questão de gerenciamento de lucro ou de preços, pois sendo um processo que se baseia em um preço pré-fixado pelo mercado ou, em alguns casos, pelo próprio cliente, não será possível o gerenciamento deste preço, uma vez que seu valor não poderá ser modificado. Será apenas um

parâmetro de orientação para que o Custo Alvo seja conhecido. Analisando-se o aspecto do gerenciamento de lucros, que também é pré-definido, existe uma possibilidade de alteração do seu valor, pois se o gerenciamento de custos for bem realizado, é possível que se consiga uma margem de lucros acima da estabelecida no planejamento. Portanto, o Custeio Alvo é um processo de gerenciamento de custos que visa, principalmente, o alcance do lucro.

Em função de várias traduções que deram origem ao termo Custeio Alvo, surgem diferentes interpretações a respeito do termo mais adequado aos temas Custeio Alvo e Custo Alvo, conforme explanado a seguir.

Quanto às diferentes nomenclaturas Scarpin (2000) menciona que, no Brasil, existe uma controvérsia sobre a tradução do termo *target costing* e *target cost*. Ele afirma que existe uma corrente que apóia a tradução Custeio Alvo e Custo Alvo, respectivamente, e outra que acredita que a palavra meta seja a mais adequada, ao invés de alvo. Ambas são adequadas, pois Custeio Alvo seria a tradução literal para *target costing*, porém o termo meta denota a obtenção de uma meta pré-definida pela empresa. Porém, segundo o autor, nenhuma dessas definições se enquadra perfeitamente ao termo original em japonês, *genka kikaku*, o qual quer dizer apenas planejamento de custos.

Porém, não é só a questão da tradução do termo original que tem gerado polêmica. O conceito de Custo Alvo tem também criado muita discussão.

Como mencionado anteriormente Martins (2003, p.224), um dos principais autores nacionais a tratar deste tema, é partidário da corrente que afirma que o Custo Alvo, ou Custo Meta, como adotado pelo autor, significa o “custo máximo admissível de um produto para que, dado o preço de venda que o mercado oferece, consiga-se o mínimo de rentabilidade que se quer”. Dekker e Smidt (2003) compartilham dessa corrente, conforme apresentado em artigo sobre a adoção do Custeio Alvo por empresas alemãs. Neste estudo, os autores optaram pela definição do método como sendo uma técnica de custeio baseada na seguinte fórmula:

$$\text{custo máximo permitido} = \text{máximo preço de venda atingível} - \text{margem de lucro desejada}$$

Ellram (2002) também aceita a descrição proposta por estes autores, conforme exposto em artigo a respeito do envolvimento do gerenciamento de suprimentos no processo de Custeio Alvo. A autora utiliza a mesma equação acima para determinação do Custo Alvo.

Contudo, outros autores como Rocha (1999) afirmam que o Custo Alvo é o montante de custos que deve ser reduzido ou acrescido, para que o custo estimado de um produto ou serviço se adeqüe ao permitido, visando o custo de uso e de propriedade para o consumidor, o preço alvo e as margens definidas para cada etapa da cadeia. Em algumas literaturas essa diferença entre o custo máximo admissível e o custo estimado do produto é tratada como *gap*. Essa palavra, cuja tradução pode ser lacuna, representa bem a idéia de que existe uma divergência entre os dois valores a qual deve ser eliminada para que o lucro pretendido pela empresa seja alcançado. Pelo olhar de alguns autores essa corrente parece ser mais adequada.

Apesar de entender que as duas correntes diferenciam-se apenas pela forma de expressão, Lima Jr. (2006) optou por adotar a primeira corrente em seu trabalho. Ele assevera que ambas podem ser interpretadas de maneiras semelhantes, pois se o valor do custo estimado do produto for inferior ao Custo Alvo, a diferença entre os dois será negativa ou nula. Assim sendo, no caso de uma aplicação prática, qualquer uma das formas levará a um resultado final semelhante.

Na opinião de Camacho (2004), a segunda corrente tem maior expressividade, pois ao se determinar a diferença entre o custo estimado e o custo máximo permissível, obtém-se um valor que pode ser móvel, ou seja, pode variar dependendo da gestão dos custos da empresa. Essa condição, segundo o autor, dá uma idéia mais adequada de alvo. Ele optou por utilizar

também o termo Custo Meta, o qual, em seu trabalho, foi tratado como o custo máximo admissível pelo mercado.

De forma a ilustrar melhor as duas correntes de pensamento, o autor elabora uma tabela a qual é reproduzida na Tabela 1:

Tabela 1 – O Custo Alvo de acordo com as duas correntes de pensamento

Componentes	Valor
Preço de Venda	100
Lucro meta (10%)	10
Custo Alvo	90
Ou	
Componentes	Valor
Preço de Venda	100
Lucro meta (10%)	10
Custo máximo admissível	90
Custo Estimado	93
Custo Alvo (Gap)	(3)

Fonte: Camacho, 2004

Neste exemplo, uma corrente considera \$90 como sendo o Custo Alvo e a outra que \$(3) é o Custo Alvo, ou seja, a diferença (*gap*) entre o custo máximo admissível e o custo estimado.

Em função da natureza da proposta deste trabalho, optou-se por utilizar o conceito sugerido pela segunda corrente como método a ser adotado na pesquisa. A escolha justifica-se pelo fato de o objetivo do trabalho ser a identificação da diferença entre o custo efetivo ora praticado pela empresa objeto de estudo e o custo máximo admissível para que a lucratividade do negócio seja mantida. Observe-se que, no caso deste trabalho, será adotado o termo custo efetivo, uma vez que o serviço já se encontra implantado e necessita de reprojeção em função da impossibilidade de reajuste do preço de venda, devido a condições contratuais.

2.3 A gestão de custos no segmento de refeições coletivas

Baseado nos dados relativos a número de refeições e faturamento mencionados anteriormente, pode-se perceber que as empresas de refeições coletivas representam um segmento crescente no mercado e, por isso, precisam adotar medidas de controle que permitam a manutenção do negócio. Usualmente as empresas de refeições consideradas de grande porte possuem uma estrutura montada com processos definidos e sistemas de controles pré-concebidos que permitem o gerenciamento eficaz pelo cumprimento de normas e instruções da cúpula administrativa. Contudo, os estabelecimentos de pequeno porte, embora consigam sobreviver no mercado, carecem de ferramentas técnicas e práticas que auxiliem o gestor na análise dos resultados (VAZ, 2006).

Nestes casos o gestor normalmente obtém informações quanto ao resultado através do contador e somente alguns dias após o encerramento do mês. Se o resultado tiver sido positivo, ou seja, se o lucro foi obtido, o objetivo de se manter no mercado foi atingido. Ou seja, o principal parâmetro para avaliação do resultado é o lucro (VAZ, 2006).

Para Lippel (2002), diante da necessidade de contabilização dos custos em restaurantes faz-se necessário analisar os sistemas de custos existentes para definir qual atenderá melhor a esta empresa específica e seus objetivos relacionados ao sistema, uma vez que eles podem ajudar a gerência da empresa no auxílio ao controle e às tomadas de decisões.

Condicionando-se a definição do princípio e do método de custo a ser adotado pela empresa, conclui-se que, no caso específico de restaurantes, levando-se em consideração suas características operativas, necessita-se, num primeiro estágio, de um princípio do tipo absorção integral, no qual todos os custos (fixos e variáveis) são alocados aos serviços. A partir do momento em que as relações de gasto entre a estrutura produtiva fixa e os produtos tornarem-se mais claras, deve-se passar para o princípio de absorção ideal, no qual os custos fixos continuam sendo alocados aos produtos, porém os custos de ociosidade e ineficiência do processo são alocados como perdas do período (LIPPEL, 2002).

Ainda segundo a autora, relativamente aos métodos de custeio, as características particulares dos restaurantes indicam a necessidade de um sistema composto:

- Método do custo-padrão para o cálculo e controle dos custos relativos às matérias-primas.
- Método do custeio baseado em atividades (ABC) para avaliação dos custos dos processos.

A principal finalidade do custo-padrão é servir de instrumento de controle, permitindo o acompanhamento da eficiência operacional, por meio de sua comparação com o custo real. Pode ser ainda utilizado para a elaboração de propostas de preços, planos de negócios, servindo também como base para tomada de decisões quando não se conhece ainda o custo real (VAZ, 2006).

A necessidade de aplicação do ABC neste segmento justifica-se porque estas empresas apresentam vários direcionadores de custos. Os direcionadores neste caso são as horas de mão-de-obra direta utilizada, a qual consome tempos distintos no desenvolvimento das diferentes atividades e em quantidades variáveis. E ainda os demais custos de matéria-prima que oferecem agregação de valor, bem como todos os demais custos fixos que são também inerentes a todo o processo produtivo da empresa, variando seus percentuais de custos conforme o grau de participação do processo e da estrutura imobilizada (LIPPEL, 2002).

Para Medeiros (2005) o método ABC permite aos restaurantes uma melhor noção de seus processos, suas atividades, identificando aquelas que requeiram maior atenção na comparação com as demais quanto aos valores que as compõem. Porém, é recomendável que se faça um constante monitoramento do custeio e uma avaliação contínua dos direcionadores. Desta forma, é possível que um restaurante possa apresentar uma formação de custo das refeições mais confiável e com base nas decisões, apresentar melhores ganhos que poderão influenciar, inclusive, no preço de seus alimentos.

Conforme sugerido pelos autores, o ABC parece ser o melhor método de custeio a ser aplicado em empresas do setor de refeições. Esta característica pode ser uma indicação para a possibilidade de aplicação do Custeio Alvo neste tipo de atividade. Isso se explica pela afirmação de Martins (2003) de que, ao se conhecer o custo de todas as atividades envolvidas na produção do serviço, fica muito mais fácil verificar quais atividades não adicionam valor e que devem ser reduzidas ou até mesmo anuladas. O autor afirma, portanto, que os dados obtidos com o custeio ABC podem servir de base para o Custeio Alvo.

Por outro lado, Zanella (2007), ao comentar a respeito da formação de preços em restaurantes, afirma que, o conceito tradicional propõe que o preço seja formado aplicando-se sobre os custos índices percentuais correspondentes ao lucro líquido desejado. Entretanto, em virtude da concorrência e de condições conjunturais, os preços devem ser estabelecidos de acordo com o mercado, ajustando-se a estes preços os custos e a margem de lucros almejada. Neste sentido o autor propõe o cálculo do custo do produto com base no preço de mercado da seguinte forma:

$$C = \frac{MO + GG}{PV} \times 100$$

Onde:

C = valor percentual máximo do custo que deve ser estabelecido para a mão-de-obra e os gastos gerais utilizados na elaboração do prato

MO = custo da mão-de-obra direta

GG = gastos gerais

PV = preço de venda praticado no mercado.

Com o objetivo de ilustrar sua proposta, o autor apresenta o seguinte exemplo:

MO = R\$ 4,00

GG = R\$ 5,00

PV = R\$ 15,00

Aplicando-se a fórmula:

$$C = \frac{R\$ 4,00 + R\$ 5,00}{R\$ 15,00} \times 100 = 60\%$$

A porcentagem máxima a ser gasta com mão-de-obra e gastos gerais seria de 60%. Atribuindo-se uma margem de lucro desejada de 20% e considerando-se a porcentagem calculada acima, temos:

$$CM = PV - C - L$$

Onde:

CM = valor percentual máximo do custo que deve ser estabelecido para os materiais na elaboração do prato

PV = preço de venda praticado no mercado.

C = valor percentual máximo do custo que deve ser estabelecido para a mão-de-obra e os gastos gerais utilizados na elaboração do prato

L = Lucro

Aplicando-se a fórmula, temos:

$$CM = 100\% - 60\% - 20\% = 20\%$$

Logo, o valor máximo a ser gasto com materiais no exemplo acima seria de R\$ 3,00, ou seja, R\$ 15,00 multiplicados pela porcentagem máxima a ser gasta com esta parcela do custo (20%).

Embora o autor não mencione em sua obra o termo Custeio Alvo ou Custo Alvo ou qualquer outro termo que faça alusão a este método, as características do método proposto são semelhantes ao tema aqui abordado.

Assim sendo, o Custeio Alvo parece ser um sistema que pode ser considerado como uma boa alternativa de gestão de custos no setor de refeições coletivas, uma vez que, como mencionado anteriormente, a atividade desenvolvida por este segmento depende

fundamentalmente do preço de mercado. Por isso, é preciso que haja um método que propicie o gerenciamento de custos de forma a manter a lucratividade desejada sem que a qualidade do serviço seja prejudicada e sem que haja necessidade de reajuste de preço de venda.

3 Metodologia

3.1 Método de pesquisa

Por se tratar de um trabalho que pretende aplicar o Custeio Alvo, o qual é regularmente aplicado ao setor de manufatura, no setor de serviços, a pesquisa passa a ter características de natureza aplicada com objetivos exploratórios. A forma de abordagem do problema será qualitativa, pois através das técnicas de entrevista, análise documental e observação direta serão coletados dados da empresa que permitirão a solução do problema. O procedimento técnico escolhido foi o de pesquisa-ação o qual, segundo Coughlan & Coughlan (2002), foca a pesquisa em ação e não a pesquisa sobre a ação. Neste sentido, a pesquisa-ação deve ser usada quando se deseja pesquisar dados reais e, através do comportamento desses dados, elaborar e colocar em prática um plano de ação que resulte em novos dados. Esses novos dados serão então analisados e comparados aos dados anteriores para verificação da variação do processo. Neste tipo de pesquisa o pesquisador, além de encontrar uma solução para o problema, cria conhecimento. A escolha do método justifica-se, pois, como mencionado anteriormente, a empresa onde o estudo será conduzido vem apresentando dificuldades em manter sua lucratividade, devido aos aumentos dos preços de matérias-primas. Assim sendo, espera-se que com a aplicação do método de Custeio Alvo seja possível conhecer o custo máximo admissível e, em consequência o Custo Alvo do serviço. Comparando-o ao custo efetivo atual e identificando-se desvios é possível implantar medidas para resolução do problema.

3.2 Delimitação da Pesquisa

A pesquisa proposta será desenvolvida junto a uma empresa de refeições coletivas de pequeno porte que atua em uma cidade localizada na Região Sul de Minas Gerais e que terceiriza o serviço de alimentação de uma fábrica também de pequeno porte, localizada no mesmo município. O contrato firmado entre as duas empresas inclui diversos serviços, porém somente o serviço de almoço será analisado por representar a maior parte do faturamento.

3.3 Justificativa da Escolha

Baseado nos dados apresentados sobre números de refeições servidas por dia e faturamento anual, pode-se perceber que as empresas de refeições coletivas atuam em um mercado de serviços bastante competitivo. Sua prestação de serviços se dá através de contratos de serviços firmados com as empresas-clientes, que definem o preço de venda do serviço, o qual tem seu valor fixado por períodos fixo, sendo reajustados, normalmente, a cada ano de contrato. Esse fato leva as empresas prestadoras de serviço a impactarem todos os aumentos de custos ocorridos durante o período de vigência do contrato, fazendo com que a gestão de custos passe a ter grande importância na obtenção do lucro desejado.

A empresa escolhida para o desenvolvimento da pesquisa se deu, primeiramente, pelo fato de ser representante do segmento no qual se deseja aplicar o método proposto. Além disso, como comentado anteriormente por Vaz (2006), as empresas desse ramo que são consideradas de grande porte, normalmente possuem uma estrutura que permite um gerenciamento de custos eficaz e que municia os gestores para as tomadas de decisão. Contudo, os estabelecimentos de pequeno porte são carentes de ferramentas técnicas e práticas que auxiliem o gestor na análise dos resultados.

A escolha da empresa também se deve ao fato de que a mesma tem tido grande

difficuldade em manter sua lucratividade, pois vem enfrentando os sucessivos aumentos dos preços da matéria-prima, sem poder reajustar o preço de venda de seus serviços, por força de contrato. Este fato motivou a escolha do método de Custeio Alvo, uma vez que sua filosofia é justamente ajustar o custo a ser praticado em função de um preço de venda que não pode ser alterado.

3.4 Limitação da pesquisa

A pesquisa não pretende analisar a eficiência do atual método de custeio utilizado pela empresa, embora os dados históricos obtidos pela aplicação do mesmo devam fazer parte dos dados a serem coletados durante a pesquisa. Entretanto, é possível que outros métodos de custeio possam vir a ser aplicados na empresa com o objetivo de verificar se esta alteração influenciaria de alguma forma o cálculo do Custo Alvo.

3.5 Protocolo de pesquisa

Com o intuito de determinar de forma precisa as fases, os procedimentos, os passos e as normas gerais para realização da pesquisa foi montado um protocolo, o qual se caracteriza por ser um guia prático e seguro para o desenvolvimento do trabalho. As etapas a serem seguidas serão as seguintes, conforme enunciadas por Coughlan & Coughlan (2002):

- Conhecer o contexto e o propósito da pesquisa – Através de entrevistas com os responsáveis será feito um levantamento das principais características da empresa e, principalmente, quais são os principais problemas que a mesma vem enfrentando para conseguir manter a lucratividade desejada. Além disso, deverão ser exploradas também informações a respeito de como é estabelecido o custo do serviço, como é definida a margem de lucro da empresa, que medidas a empresa tem adotado para tentar manter a lucratividade e o equilíbrio financeiro, como a empresa se relaciona com seus fornecedores e clientes e quais são os itens envolvidos na prestação do serviço objeto de estudo.
- Coleta de dados – Através de análise documental e de observação direta serão coletados dados reais sobre os custos efetivamente praticados na empresa de forma a subsidiar o cálculo do Custo Alvo. A partir desta coleta será montado um banco de dados com o objetivo de organizar os dados coletados para a pesquisa.
- Resposta dos dados – Baseado nos dados coletados, será feito o cálculo do custo efetivo praticado pela empresa, do custo máximo admissível para o serviço e também o do Custo Alvo, objeto da pesquisa, o qual será realizado baseado no método proposto por Rocha (1999) e citado anteriormente.
- Análise dos dados – Após o cálculo dos custos mencionados acima, será realizada a comparação entre ambos para que seja identificada a diferença entre os dois. Caso a diferença entre o custo máximo admissível e o custo efetivo seja nula ou negativa não há problema de custo do serviço. Porém se houver uma diferença positiva, ou seja, se o custo máximo admissível for inferior ao custo efetivo, há necessidade de um plano de ação para que o resultado seja revertido em favor da manutenção da lucratividade da empresa
- Estabelecimento do plano de ação – Baseado nos dados coletados durante as entrevistas com os responsáveis da empresa, serão elaboradas ações junto aos gestores, aos clientes e aos fornecedores, que possam contribuir com a redução dos custos efetivos da empresa, visando sua aproximação ao custo máximo admissível.
- Implementação do plano de ação – Para implementação deste plano de ação serão necessárias várias abordagens junto aos atores da pesquisa através de reuniões, negociações de preços e alterações na estrutura do serviço.

- Avaliação dos resultados – Após a implementação do plano de ação serão avaliadas as respostas obtidas, verificando-se sua efetividade quanto ao objetivo principal da pesquisa.

4 Considerações Finais

Este artigo apresenta uma proposta de aplicação do sistema de Custeio Alvo em uma empresa do segmento de refeições coletivas o qual representa uma grande parcela do mercado de prestadores de serviços. Esta, por sua vez, será desenvolvida com o intuito de realizar um trabalho de dissertação de mestrado na área de economia e finanças, mais precisamente em gestão de custos.

Em virtude da demanda crescente e tendo em vista o crescimento econômico do país, este segmento deve preparar-se cada vez mais para enfrentar a concorrência buscando métodos de mensuração e controle como os utilizados na produção industrial, visando a manutenção de sua lucratividade e conseqüente permanência no mercado.

Para tanto, é fundamental que o método de custeio escolhido pela empresa seja adequado às suas necessidades e capaz de manter a lucratividade desejada. Em função das características de mercado que se aplicam ao segmento de refeições industriais, o método de Custeio Alvo parece ser adequado para esta finalidade, uma vez que se baseia no preço aceito pelo mercado e se propõe a investigar qual será o valor máximo a ser gasto na prestação do serviço. Com isso a lucratividade pode ser preservada garantindo assim a continuidade do negócio.

Observa-se que este método tem sido largamente utilizado pela indústria de manufatura, porém alguns autores vêm adaptando-o ao segmento de serviços com sucesso, podendo impulsionar a utilização do mesmo por outros setores deste segmento.

Referências

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. 171 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Pós-graduação em Engenharia de produção – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2001.

ABERC. Associação Brasileira de empresas de Refeições Coletivas. **História e Mercado**. Disponível em <<http://www.aberc.com.br/base.asp?id=2>>. Acesso: 21 de jul. 2008a.

ABERC. Associação Brasileira de empresas de Refeições Coletivas. **Mercado Real**. Disponível em <<http://www.aberc.com.br/base.asp?id=3>>. Acesso: 21 de jul. 2008b.

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

AX, C.; GREVE, J. & NILSSON, U. The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. **International Journal of Production Economics**. Obtido via base de dados Science Direct. Disponível em <<http://www.sciencedirect.com/>> Acesso em 14 jul. 2008.

BERTUCCI, C. A. **Custeio alvo na indústria brasileira de auto-peças**. 2008. 216 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

BRASIL. Ministério do Trabalho e emprego, Secretaria de inspeção do trabalho. Departamento de segurança e saúde no Trabalho. **Benefícios do PAT**. Brasília, 2008. Disponível em < <http://www.mte.gov.br/pat/beneficios.asp> >. acesso em: 10 de jun. 2008.

CAMACHO, R. R. **Custeio Alvo em serviços hospitalares – Um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos**. 2004. 168 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2004.

COSTA, J. C. D. da; FAZAN, E. Sistemas de custeio nas empresas de serviços – vantagens e desvantagens da aplicação do sistema ABC em relação aos sistemas tradicionais. **Revista Álvares Penteado**, São Paulo, v. 4, n. 8, p. 27-43, mai. 2002.

COUGHLAN, P.; COUGHLAN, D. Action Research for operations managements. **International Journal of Operations & Production Management**. Vol. 22, n. 2, p. 220-240, 2002.

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

ELLRAM, L. M. Supply management's involvement in the target costing process. **European Journal of Purchasing & Supply Management**. Vol. 8, p. 235–244, 2002.

ESBER, B. **A metodologia do Target Costing aplicado às empresas**. 2004. 36 f. Trabalho de Conclusão de Curso (MBA em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção – Universidade Federal de Itajubá. Itajubá, 2004.

EVERAERT, P. Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives. **Qualitative Research in Accounting & Management**. Vol. 3, n. 3, p. 236-263, 2006.

HANSEN, J. E. **Aplicação do Custeio Alvo em cursos de pós-graduação lato sensu. Um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos**. 2002. 226 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

LIMA JR., E. de. **Métodos de custeio e custeio alvo: uma contribuição ao estudo de custos em organizações hospitalares**. 2006. 141 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

LIPPEL, I. L. **Gestão de custos em restaurantes: utilização do método ABC**. 2004. 185 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2004.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 370 p.

MEDEIROS, A. F. de. **Sistema de controle administrativo e de gestão econômico-financeira de restaurantes de pequeno porte do tipo self-service**. 2005. 234 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Pós-graduação em Engenharia de Produção – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005.

MEZOMO, I. F. de B. **Os serviços de Alimentação: planejamento e administração.** São Paulo: Manole, 2002.

MONDEN, Y. **Sistemas de redução de custos Custo-Alvo e Custo-Kaizen.** Porto Alegre: Bookman, 1999.

OLIVEIRA, N. F. W. **Alimentação Institucional: uma visão moderna.** 1. ed. Passos: Ed. São Paulo, 2007.

PROENÇA, R. P. da C. *et al.* **Qualidade nutricional e sensorial na produção de refeições.** 1. ed. Florianópolis: Ed. da UFSC, 2005. 221 p.

RIBEIRO, C. da S. G. **Análise de perdas em unidades de alimentação e nutrição industriais: estudo de caso em restaurantes industriais.** 2002. 128 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2002a.

RIBEIRO, C. da S. G. Aplicação de método de custeio ABC em uma unidade de alimentação e nutrição – restaurante industrial. **Revista Nutrição Brasil**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 4, p. 196-203, nov./dez. 2002b.

RIBEIRO, C. da S. G. Controle de custos: questão de sobrevivência para as unidades de alimentação e nutrição. **Revista Nutrição Brasil**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 39-44, jan./fev. 2003.

ROCHA, W. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica.** 1999. 158 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo. São Paulo. 1999.

SAKURAI, M. **Gerenciamento Integrado de custos.** São Paulo: Atlas, 1997.

SANTANA, Â. M. C. **A produtividade em unidades de alimentação e nutrição: aplicabilidade de um sistema de medida de melhoria da produtividade integrando a ergonomia.** 2002. 270 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de pós-graduação em Engenharia de Produção – Universidade de Santa Catarina. Florianópolis, 2002.

SCARPIN, J. E. **Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos.** 2000. 173 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Norte do Paraná. Londrina, 2000.

VAZ, C. S. **Restaurantes – controlando custos e aumentando lucros.** 1. ed. Brasília: Célia Silvério Vaz, 2006.

ZANELLA, L. C. **Instalação e administração de restaurantes.** São Paulo: Editora Metha, 2007.