Análise da aplicação do Custeio Alvo e do Custeio Pleno em indústria de confecções: um estudo de caso

Célia Martelli Biazebete (UEM) - celi martelli@gmail.com

Márcio Luiz Borinelli (UEM) - marciolb@usp.br

Reinaldo Rodrigues Camacho (UEM) - rcamacho@usp.br

Resumo:

A problemática deste trabalho consiste em que artefatos da Gestão Estratégica de Custos são intensamente discutidos teoricamente, mas, na prática, não se sabe se são realmente eficazes em seus propósitos. Desta inquietação surgiu a questão de pesquisa: É possível aplicar, de forma integrada, os conceitos do Custeio Alvo e do Custeio Pleno numa indústria de confecções? Assim, a pesquisa foi desenvolvida através da metodologia de estudo de caso e teve como objetivo aplicar, conjuntamente, o Custeio Pleno e o Custeio Alvo numa indústria de confecções. Quanto a sua classificação, além do estudo de caso quanto à estratégia, a pesquisa é descritiva quanto aos objetivos, aplicada quanto à natureza do problema, quantitativa quanto à abordagem do problema e de campo quanto ao ambiente. O objeto de estudo foi um blazer curto para verão. Inicialmente, realizou-se pesquisa bibliográfica para levantamento dos aspectos teóricos sobre o tema. Na pesquisa empírica elaborou-se um questionário, aplicado a 50 mulheres, selecionadas aleatoriamente, buscando conhecer o grau de importância que elas atribuíam a cada atributo do produto. Depois, levantaram-se dados de custos e despesas da empresa e do modelo em estudo, para apurar o custo do produto usando os dois artefatos. Como resultado, tem-se que foi possível demonstrar, passo a passo, o processo de aplicação do Custeio Pleno conjugado com o Custeio Alvo, utilizando, inclusive, a Engenharia do Valor. Verificou-se que os princípios básicos para aplicação do Custeio Alvo foram respeitados, cumprindo com o objetivo empresarial de garantir que a margem de lucro objetivada fosse atingida.

Palavras-chave: Custeio Pleno, Custeio Alvo, Gestão Estratégica de Custos

Área temática: Gestão Estratégica de Custos

Análise da aplicação do Custeio Alvo e do Custeio Pleno em indústria de confecções: um estudo de caso

Resumo

A problemática deste trabalho consiste em que artefatos da Gestão Estratégica de Custos são intensamente discutidos teoricamente, mas, na prática, não se sabe se são realmente eficazes em seus propósitos. Desta inquietação surgiu a questão de pesquisa: É possível aplicar, de forma integrada, os conceitos do Custeio Alvo e do Custeio Pleno numa indústria de confecções? Assim, a pesquisa foi desenvolvida através da metodologia de estudo de caso e teve como objetivo aplicar, conjuntamente, o Custeio Pleno e o Custeio Alvo numa indústria de confecções. Quanto a sua classificação, além do estudo de caso quanto à estratégia, a pesquisa é descritiva quanto aos objetivos, aplicada quanto à natureza do problema, quantitativa quanto à abordagem do problema e de campo quanto ao ambiente. O objeto de estudo foi um blazer curto para verão. Inicialmente, realizou-se pesquisa bibliográfica para levantamento dos aspectos teóricos sobre o tema. Na pesquisa empírica elaborou-se um questionário, aplicado a 50 mulheres, selecionadas aleatoriamente, buscando conhecer o grau de importância que elas atribuíam a cada atributo do produto. Depois, levantaram-se dados de custos e despesas da empresa e do modelo em estudo, para apurar o custo do produto usando os dois artefatos. Como resultado, tem-se que foi possível demonstrar, passo a passo, o processo de aplicação do Custeio Pleno conjugado com o Custeio Alvo, utilizando, inclusive, a Engenharia do Valor. Verificou-se que os princípios básicos para aplicação do Custeio Alvo foram respeitados, cumprindo com o objetivo empresarial de garantir que a margem de lucro objetivada fosse atingida.

Palavras-chave: Custeio Pleno, Custeio Alvo, Gestão Estratégica de Custos.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos.

1 Introdução

Tendo como premissa o fato de que as indústrias de confecções que atuam no Brasil têm enfrentado um alto grau de competitividade, a exemplo de outros setores de atividade, considera-se necessário o desenvolvimento e aplicação de mecanismos eficientes e eficazes capazes de auxiliar o gerenciamento dos fatores que compõe os custos dos produtos. Neste sentido, há que se destacar a deficiência de informações que as empresas têm em relação a seus custos de produção e na busca de acompanhar as inovações tecnológicas, visando à melhoria de seus produtos e serviços direcionados a atender a necessidade de seus clientes.

Buscando suprir parte do problema destacado acima, este trabalho foi desenvolvido em uma indústria do setor de confecções, localizada no Noroeste do Estado do Paraná, que atua no mercado há mais de quinze anos, e tem sua produção voltada à moda feminina. Em um diagnóstico preliminar realizado na empresa, constatou-se que no lançamento de novos modelos não há preocupação com a definição dos custos, buscando-se, tão somente, agradar aos consumidores com produtos de qualidade e que estejam em sintonia com a moda. Após a conclusão da produção é que os custos são conhecidos.

Como está localizada em uma região onde há uma grande concentração de outras empresas do setor, para manter seus clientes a empresa precisa controlar seus custos de produção, baixar o preço de venda e, ainda, manter a qualidade. Em suma, ante a concorrência acirrada e ao nível de competitividade imposto, pode-se considerar que é impossível gerir o

negócio sem que as informações sobre os custos de produção sejam geradas em momento oportuno, com precisão, de forma completa e segura.

Destarte, um problema detectado é que muitas vezes o preço que os consumidores estão dispostos a pagar é inferior ao custo dos produtos, o que compromete a lucratividade da empresa. Neste sentido, dispor de metodologias de apuração, controle e gerenciamento de custos que se adaptem às características da empresa é um grande desafio, tendo em vista a necessidade destas em encontrar meios para garantir sua continuidade no mercado.

Diante disso, a problemática deste estudo consiste na necessidade de se identificar artefatos de Gestão Estratégica de Custos (GEC) que se adéquem às peculiaridades desta empresa, bem como constatar, na prática, se tais artefatos, são, realmente eficazes em seus propósitos. Adicionalmente, o problema da pesquisa está, também, no fato de que ainda que existam muitos trabalhos sobre aplicações de ferramentas da GEC, considera-se que o grau de eficácia destas aplicações ainda não esteja devidamente constatado.

Assim, considerando o diagnóstico preliminar da empresa, a alta competitividade do setor de confecções e, ainda, o fato de as empresas que integram este setor lançarem produtos novos regularmente, identificou-se que o Custeio Pleno associado ao Custeio Alvo, poderiam suprir as necessidades informacionais de custos de empresas que atuam neste contexto.

Esta inquietação originou a seguinte questão de pesquisa: É possível aplicar, de forma integrada, os conceitos do Custeio Alvo e do Custeio Pleno numa indústria de confecções?

Portanto, o objetivo deste trabalho é, por meio de um estudo de caso único, apurar o custo do produto objeto de estudo, através do Custeio Pleno, associado à metodologia do Custeio Alvo. Evidencia-se que a aplicação da metodologia do Custeio Alvo permite que os custos sejam calculados antes de o produto ser lançado, garantindo, assim, a margem de lucro objetivada pela empresa, dado o preço de venda que o consumidor esteja disposto a pagar.

Este trabalho se justifica pelo fato de buscar meios para apurar os custos de produção antes mesmo de eles acontecerem, e levar informação capaz de oferecer suporte à decisão, visando à melhoria de seus produtos, direcionados a atender aos anseios dos clientes. Desta forma, a empresa, e outras que se assemelharem a esta poderão utilizar os resultados aqui apresentados como base para o desenvolvimento de novos produtos suprimindo, assim, a falta de controle e identificação dos custos ainda na fase de elaboração dos modelos.

Além desta introdução, o estudo está organizado em mais quatro tópicos. No tópico 2 faz-se referência aos aspectos metodológicos que permeiam o trabalho. A seção 3 contempla a plataforma teórica do trabalho, em especial para dar sustentação à toda parte prática, que está desenvolvida no item 4. A última seção elucida as considerações finais sobre o tema estudado.

2 Aspectos metodológicos

Tendo em vista os propósitos estabelecidos, esta pesquisa recebe a seguinte classificação: i) descritiva quanto aos objetivos, uma vez que busca descrever a aplicação dos artefatos em uma situação real; ii) aplicada quanto à natureza do problema de pesquisa, tendo em vista que busca verificar, na prática, conceitos teóricos; iii) quantitativa quanto à abordagem do problema e natureza das variáveis pesquisadas, haja vista não fazer uso de avaliações qualitativas; iv) estudo de caso quanto a estratégia de pesquisa, por estudar, aprofundadamente, uma única empresa e v) de campo quanto ao ambiente de pesquisa, uma vez que tanto a coleta quanto a análise dos dados será feita no contexto real da empresa.

Vale destacar que está se considerando como uma das fases do estudo de caso a pesquisa bibliográfica que, segundo Vergara (1998, p.46), “[...] é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas”, visando o levantamento de conceitos que possam dar suporte para a prática a ser adotada.

O estudo foi realizado através da análise de um caso, desenvolvido no ano de 2006, em uma empresa situada na região noroeste do Estado do Paraná, que atua no setor de

confeções de moda feminina. Foi utilizado o método de custeio pleno para identificar o custo do novo produto, sendo ele um “blazer” curto para o verão, que fazia parte da nova coleção da empresa, considerando-se todos os custos de produção e despesas, desde o recebimento da matéria-prima até a fase de venda do produto acabado. Com o cálculo do custo do produto, foi aplicada a metodologia do Custeio Alvo, para identificar se o custo de produção iria garantir a margem de lucro que a empresa pretendia obter com o lançamento do novo modelo, dado o preço que os consumidores disseram que pagariam.

Na realização deste estudo de caso, foram feitas entrevistas com os administradores e funcionários responsáveis pelo departamento produtivo, observação direta do processo produtivo e do setor administrativo. Durante esta observação foram coletados dados em documentos fornecidos pela empresa como planilhas e relatórios da área contábil.

Como a empresa atende a um público específico, mulheres entre 18 e 45 anos, foi aplicado um questionário a 50 (cinquenta) consumidoras, escolhidas aleatoriamente, com o desenho do modelo objeto de estudo, tendo como finalidade verificar a opinião sobre os atributos contidos no modelo. Neste questionário as respondentes fizeram escolhas diante de alternativas apresentadas.

3 Referencial teórico

3.1 Gestão Estratégica de Custos (GEC)

A globalização dos mercados e da economia é um dos problemas enfrentados pelas empresas, que precisam produzir com custos mais baixos. A GEC busca analisar os custos de modo a garantir que as informações sejam relevantes para os gestores, podendo, inclusive, tornarem-se vantagem competitiva. Portanto, busca-se uma interação da gestão de custos com o processo de gestão da empresa como um todo (MARTINS, 2003, p. 31).

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 4), a GEC “É uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais”. Portanto, essa análise mais ampla dos custos pode auxiliar no processo de geração de informações, buscando dar suporte à tomada de decisão em ambiente altamente competitivo. Acrescenta-se que a GEC focaliza a posição de custos de uma empresa em relação aos custos das empresas rivais.

Segundo Martins (2003, p. 300), “[...] 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”. Sendo assim, na GEC há a preocupação com os custos em toda a cadeia de valor, para saber em qual ponto da cadeia os custos podem ser reduzidos.

Como os sistemas tradicionais de custos, muitas vezes, se tornam pouco eficientes na geração de informações para dar sustentação às decisões gerenciais, o Custeio Alvo que, segundo a literatura, enquadra-se no contexto da GEC, pode ser um importante instrumento na busca da eficiência operacional.

3.2 Custeio Alvo

O Custeio Alvo, ou *Target Costing*, segundo Sakurai (1997, p. 49), “[...] é um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência”, em especial na fase de planejamento e desenho do produto. Para que essa redução de custos seja concretizada, é necessário o envolvimento de todos os departamentos da empresa, desde os produtivos até os de marketing e administrativos.

Para Martins (2003, p. 223), “O Custeio-Alvo ou Custeio Meta é um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo,

razão pela qual diz-se que é o custo definido de fora para dentro”. Sendo assim, o preço de venda não pode ser definido a partir dos custos de produção mais a margem objetivada, mas é o mercado que defini o quanto quer pagar pelo produto. Por isso que se diz que o Custeio Alvo é um sistema direcionado ao mercado, em que a opinião do consumidor é um parâmetro para o desenvolvimento do processo de produção (COLAUTO *et al*, 2004, p. 4).

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.” Neste sentido, Martins (2003, p. 224), define custo alvo como “[...] 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”.

Rocha (1999, p. 126), por outro lado, tendo em vista o conceito de GEC, define custo alvo como “[...] o montante de custos que deve ser eliminado, ou aumentado, para que o custo estimado de um produto, ou serviço, se ajuste ao permitido, tendo em vista o custo de uso e de propriedade para o consumidor, o preço alvo e as margens objetivadas para cada elo da cadeia”.

Portanto, são duas as visões sobre o que é custo alvo, como elucidam os exemplos apresentados na Tabela 1, a seguir:

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

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

Fonte: Camacho (2004, p. 21)

Para fins deste trabalho, está se considerando que o custo alvo é a diferença entre o custo máximo admissível e o custo estimado, dado o preço de venda indicado pelo mercado e a margem de lucro objetivada pela empresa.

3.2.1 Princípios do Custeio Alvo

Para que o Custeio Alvo possa atingir seu objetivo de redução de custos no processo de planejamento e desenho dos produtos, são estabelecidos princípios que devem ser seguidos, conforme discutem Scapin (2000, p. 63-73), Rocha e Martins (1999, p. 84-87), Hansen (2002, p. 18-21) e Camacho (2004, p. 29-31):

- A voz do consumidor orienta todo o processo

A voz do consumidor é o que determina quais funções não podem ser eliminadas dos produtos e quais características são necessárias. Segundo Camacho (2004, p. 29), “No processo de atingir o custo alvo, não se pode, simplesmente, eliminar de forma aleatória componentes ou recursos do produto, pois com isso pode-se perder a qualidade exigida pelo consumidor”. Portanto, durante a elaboração do projeto dos produtos, realiza-se pesquisa de marketing junto aos consumidores para que possam ser determinados os componentes que o produto terá para garantir a qualidade esperada.

- O lucro é garantia de sobrevivência da empresa

Para que a empresa possa garantir sua continuidade precisa garantir que haja lucro em suas vendas, mesmo que por um tempo sua estratégia seja vender sem lucros para conseguir mais consumidores para seus produtos. Na visão de Camacho (2004, p. 29), “[...] o Custeio

Alvo tem o objetivo de garantir a margem almejada, em conformidade com a estratégia adotada pela empresa”. Sakurai (1997, p. 57) reforça que “[...] o programa de redução de custos é fortemente direcionado para o lucro programado estrategicamente”. Portanto, objetivo do Custeio Alvo é reduzir os custos para garantir que se tenha o lucro esperado.

- O custo é determinado pelo preço

Para Colauto *et al* (2004, p. 5), “O custo meta toma o preço de venda como um parâmetro, baseando-se na premissa de que os clientes não estão interessados nos custos do fabricante”. Através deste princípio pode-se concluir que o custo é determinado a partir do preço de venda, tendo em vista a competitividade do mercado. Em síntese, dado o preço de venda que o consumidor esteja disposto a pagar e, considerando-se a margem de lucro que a empresa espera obter, chega-se ao custo do produto.

- O projeto é o principal determinante do custo

É durante a fase de planejamento e desenho que são estabelecidas as características dos produtos, quais matérias-primas, mão-de-obra e máquinas que serão utilizadas e, portanto, é neste estágio que são determinados os custos que deverão acontecer no processo de produção. Martins (2003, p. 224) assegura que “A maioria dos custos a serem incorridos em um processo produtivo é determinado na estruturação deste processo, ou seja, na fase de projeto do produto”. Sendo assim, depois que os produtos estão sendo elaborados não será fácil a redução dos custos, ou seja, os custos que poderão ser reduzidos podem não ser suficientes para alcançar o custo desejado que garanta a margem de lucro pretendida.

3.2.2 Processo do Custeio Alvo

No processo do Custeio Alvo, a empresa estabelece qual margem de lucro será necessária para garantir sua continuidade, sendo que o preço de venda é fixado a partir de pesquisa e análise de mercado. No que tange ao custeamento, tanto o Custeio por Absorção, quanto o Custeio Pleno ou o Custeio Variável poderão ser utilizados, a depender das características do produto e da empresa.

Assim, segundo Camacho (2004, p. 38), “[...] uma vez definido o preço de venda e a margem desejada, é possível calcular o custo máximo admissível (custo meta), que é obtido pela diferença do preço de venda e a margem objetivada”. Essas atividades, segundo Hansen (2002, p. 72), compreendem as oito fases do processo do Custeio Alvo, a saber:

- Pesquisa de mercado, para se identificar as características que o consumidor espera encontrar no produto.
- Análise da competitividade do mercado, para determinar a concorrência que o produto irá enfrentar no mercado.
- Definição do produto e do nicho de consumidores, para estabelecer, através de pesquisa, para qual consumidor o produto será destinado.
- Captação dos desejos dos consumidores, pois é a partir das informações dos consumidores, constantes na pesquisa realizada, que o produto é elaborado.
- Definição das características do produto, tendo em vista que é o consumidor que determinará as características dos produtos de acordo com suas necessidades.
- Preço de mercado, para, com base em análise de mercado, estabelecer o preço de venda, tendo como determinantes a concorrência e o preço que o consumidor está disposto a pagar pelo produto.
- Margem desejada, ou seja, representa o retorno que a empresa espera obter com o produto, sendo estabelecida pela própria organização.
- Custo Meta, que é o custo máximo admissível para o produto, sendo determinado através da diferença entre o preço de venda e a margem desejada. No caso deste estudo, está se considerando a diferença entre o custo máximo admissível e o custo

estimado, conforme já explicado.

Para que o custo alvo seja atingido, é necessário o envolvimento de todos os departamentos da empresa, que através de técnicas de Engenharia do Valor, irão definir a necessidade dos consumidores e analisar as funções de cada produto, visando o alcance do custo máximo admissível.

3.3 Engenharia do Valor

A Engenharia do Valor é um instrumento de gestão de custos utilizado no processo do Custeio Alvo. Para Colauto *et al* (2004, p. 6), “A Engenharia do Valor constitui a essência do custo-meta, compreendendo os esforços organizados no sentido de implementar uma análise funcional do produto para atingir, com maior grau de confiabilidade, todas as funções do ciclo de vida, ao menor custo possível.”

Camacho (2004, p. 45) complementa que a Engenharia do Valor “[...] consiste em decompor o produto ou serviço em funções, examinando-se o valor de cada uma delas”. Assim, durante o processo de planejamento dos produtos são definidas as necessidades dos consumidores em relação a estes produtos. De posse disso, faz-se a decomposição das funções e atributos dos produtos e é estabelecido o valor de cada uma, tornando possível definir qual gera o maior custo do produto. Com a pesquisa feita junto aos consumidores é possível eliminar ou trocar algumas das funções sem que prejudique a qualidade do produto, buscando-se reduzir o custo no montante necessário, antes do produto ser produzido.

3.4 Custeio Pleno

O Custeio Pleno é o método pelo qual todos os custos e despesas de uma entidade (fixos ou variáveis, diretos ou indiretos) são apropriados aos produtos fabricados, conforme define Martins (2003, p. 220): “[...] consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos.”

Para Vartanian e Nascimento (1999, p.13), a principal vantagem do Custeio Pleno “[...] é o fato de serem levados em conta todos os gastos incorridos em uma organização, sem exceções. Tem-se, portanto, uma informação de Custos completa e conservadora”. Mais adiante os autores indicam que a principal desvantagem do método de Custeio Pleno pode estar “[...] na arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos fixos”.

Portanto, nos produtos estão contidos todos os custos, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, além das despesas administrativas, de vendas e financeiras. Ressalte-se que é um método utilizado apenas para fins gerenciais para decisões relativas a preços, dentro outras, não sendo utilizado pela Contabilidade Financeira.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

Este tópico tem como objetivo demonstrar a aplicação dos artefatos de custos escolhidos na “Indústria de Confecções Alvo Ltda” (nome fictício). Antes, porém, apresentam-se alguns dados sobre a empresa.

Fundada no ano de 1989, a empresa foi criada para atender um público específico, qual seja, mulheres entre 18 e 45 anos de idade. Situada na cidade de Mandaguaçu, região Noroeste do estado do Paraná, atualmente a empresa conta com 68 funcionários, razão pela qual é considerada de pequeno porte, e tem sua produção distribuída da seguinte forma: 80% moda social (conjuntos, saias blusas e calças) e 20% moda jovem (calças, saias e blusas). Portanto, os produtos são de linha executiva, destinados às mulheres que precisam de roupa social para o trabalho e ocasiões especiais. Todo o segmento de roupas é voltado para alfaiataria, com tecidos planos e malharia, proporcionando às clientes toda a tecnologia e

inovações do mundo da moda. Ressalte-se, ainda, que a empresa trabalha com representantes de vendas em todos os estados brasileiros.

O produto escolhido para ser alvo do estudo foi um blazer curto para o verão, confeccionado em tecido leve, com manga 7/8, que faz parte do *mix* de produtos da nova coleção da empresa. A escolha se deu pelo fato deste modelo ser o principal da nova coleção e possuir inúmeros detalhes, razões pelas quais a indústria necessitava de informações precisas sobre o custo do produto.

A seguir são descritas todas as etapas de implementação do Custeio Alvo, conforme descrito na Revisão da Literatura, bem como os respectivos procedimentos adotados.

4.1 Definição do preço alvo para o produto

O preço de venda para o produto é estabelecido segundo uma pesquisa de mercado realizada pela empresa para identificar qual o preço praticado, pois neste setor de confecções a concorrência é muito grande. Portanto, o preço de venda não pode ser fixado a partir dos custos de produção mais a margem que a empresa pretende obter, mas sim, o que os consumidores estão dispostos a pagar pelo produto, conforme pesquisa realizada.

O preço de venda do produto foi fixado em R\$ 51,00 (cinquenta e um reais) que, de acordo com a pesquisa, era o que o mercado estaria disposto a pagar pelo blazer.

4.2 Definição da margem objetivada para o produto

Depois de estabelecido o preço de venda para o produto, define-se a margem de lucro objetivada pela empresa. Por sugestão dos administradores a margem sugerida foi de 35% do preço de venda líquido, trazendo, assim, o retorno esperado pela empresa.

Tabela 2 – Cálculo da margem objetivada para o produto

Descrição	Valores (R\$)
Preço de Venda Bruto	51,00
(-) Impostos 19% (ICMS e Simples Federal)	9,69
(-) Comissão sobre Vendas 10%	5,10
(=) Preço de Venda Líquido	36,21
Margem de Lucro Objetivada (36,21 x 35%)	12,67

4.3 Cálculo do custo máximo admissível do produto

Depois de estabelecidos o preço de venda e a margem objetivada, calcula-se o custo máximo admissível para o produto, antes deste entrar em processo de produção.

Tabela 3 – Cálculo do custo máximo admissível para o produto

Descrição	Valores (R\$)
Preço de Venda Líquido	36,21
(-) Margem de Lucro Objetivada	12,67
(=) Custo Máximo Admissível	23,54

Portanto, para se obter o lucro desejado de R\$ 12,67, o custo máximo admissível para o produto deverá ser de R\$ 23,54, já que o preço bruto de venda, que o mercado está disposto a pagar, é de R\$ 51,00.

4.4 Cálculo do custo estimado para o produto

Para o cálculo do custo estimado do produto, foi utilizado o Custeio Pleno, conforme os objetivos deste trabalho. Na aplicação deste método de custeio, para se conhecer o custo de

um produto deve-se somar todos os custos que a empresa tem durante o processo produtivo, tais como matéria-prima, materiais secundários, mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação, como também todas as despesas diretas e indiretas.

Para se obter esses valores, foram feitas pesquisas nos relatórios do setor de Contabilidade da empresa, além de entrevistas com as pessoas envolvidas na produção a fim de verificar o consumo de material em cada peça do produto objeto de estudo.

Após a identificação de cada componente do custo referente ao produto, foi elaborada a Tabela 4, em que constam os materiais consumidos na produção com sua unidade de consumo, quantidade, custo unitário e custo total.

Tabela 4 – Cálculo do custo estimado dos materiais para o produto

Itens	Unidade Consumo	Quantidade	Custo Unitário (R\$)	Custo Total (R\$)
Tecido	Metros	1,10	12,00	13,20
Linha	Metros	110,0	0,001	0,12
Botão de massa	Unidade	1	0,50	0,50
Entretela	Metros	0,350	1,50	0,53
Embalagem média	Unidade	1	0,06	0,06
Fine Pin	Unidade	1	0,02	0,02
Tag	Unidade	1	0,50	0,50
Etiqueta interna pequena	Unidade	1	0,08	0,08
Etiqueta de composição	Unidade	1	0,03	0,03
Estampa	Unidade	1	5,80	5,80
Custo total c/ materiais	-	-	-	20,84

Na Tabela 5, a seguir, são demonstrados os custos com mão-de-obra direta, os custos indiretos alocados e as despesas administrativas, tomando como base o mês de julho de 2006. Para este cálculo, foi estipulada uma média mensal de todos os produtos fabricados pela empresa, ficando em 7.500 unidades por mês. O custo total apresentado na Tabela 5 refere-se aos custos que a empresa tem durante o mês para a produção de todos os seus produtos, não somente do produto blazer.

Como o método utilizado é o Custeio Pleno, todos os custos indiretos e despesas devem ser alocados aos produtos através de um critério de rateio. Neste trabalho o critério utilizado foi a quantidade produzida. Assim, todos os custos indiretos e despesas que constam na Tabela 5 foram divididos pela produção total da empresa (7.500 unidades).

Tabela 5 – Planilha de custos da empresa

Elementos de custos	Custo Total (R\$ por mês)	Custo Unitário (R\$ por unidade)
CD - Salários e encargos	26.797,50	3,57
CI - Energia elétrica	1.416,67	0,19
CI - Seguro	79,17	0,01
CI - Material de higiene e limpeza	100,00	0,01
CI - Manutenção do prédio	150,00	0,02
Total dos custos diretos e indiretos	28.543,34	3,80
DE - Salários e encargos	13.943,95	1,86
DE - Propaganda e publicidade	1.650,00	0,22
DE - Seguro	176,00	0,02
DE - Energia elétrica	283,33	0,04
DE - Combustível	400,00	0,05
DE - Frete (2% sobre as vendas)	7.650,00	1,02
DE - Outras despesas administrativas	4.290,00	0,58
Total das despesas	28.393,28	3,79
Custo Total Estimado	56.936,62	7,59

Portanto, o custo estimado do produto “Blazer” é de R\$ 28,43, formado por R\$ 20,84 referente aos custos com materiais diretos (Tabela 4), mais os custos com mão-de-obra direta, custos indiretos e despesas administrativas (Tabela 5), no valor de R\$ 7,59.

4.5 Determinação do custo alvo

O próximo passo no desenvolvimento do trabalho de aplicação do Custeio Alvo é a comparação do custo estimado com o custo máximo admissível para a identificação do custo alvo, conforme ilustra a Tabela 6 a seguir.

Tabela 6 – Comparação do custo estimado com o custo máximo admissível do produto

Descrição	Valor (R\$)
Custo Estimado (Tabelas 4 e 5)	28,43
Custo Máximo Admissível (Tabela 3)	23,54
Custo Alvo	4,89
Custo Alvo em % do estimado	17,20%

Da comparação entre o custo estimado e o custo máximo admissível é estabelecido o custo alvo de R\$ 4,89, que representa 17,20% do custo estimado do produto. Este custo alvo representa o custo que deverá ser eliminado do produto para que a margem objetivada pela empresa seja alcançada.

4.6 Aplicação da Engenharia do Valor (EV) para eliminar o custo alvo

Quando a diferença entre o custo máximo admissível e o custo estimado é menor que zero ($R\$ 23,54 - R\$ 28,43 = - R\$ 4,89$), utiliza-se a técnica da EV para eliminar-se o custo alvo, buscando-se, assim, a adequação do produto, por meio da sua decomposição em atributos, fazendo com que o custo alvo de R\$ 4,89 seja eliminado.

Para este realizou-se uma pesquisa com um grupo de 50 mulheres, possíveis consumidoras do produto, visando obter informações sobre o grau de importância que elas atribuíam a cada atributo/função do produto. Esta pesquisa foi realizada mediante um questionário, em que o produto foi decomposto em atributos/funções. As respondentes deveriam escolher qual dos atributos/funções do produto consideravam mais importante e, para isso, dispunham de um quadro com uma escala onde atribuiria o grau de importância de cada item: 4 – muito importante; 3 – importante; 2 – pouco importante; 1 - dispensável.

O mesmo quadro utilizado na pesquisa foi reproduzido na Tabela 7, em que constam as respostas tabuladas em termos percentuais.

Tabela 7 – Importância dos atributos do produto

Itens	Importância dos atributos				Total
	4	3	2	1	
Tecido para verão (leve)	88%	12%	-	-	100%
Recorte (frente)	26%	52%	20%	2%	100%
Gola	24%	60%	6%	10%	100%
Um botão (frente)	24%	40%	26%	10%	100%
Detalhe redondo abaixo do botão	12%	38%	28%	22%	100%
Estampa nas costas	22%	-	22%	56%	100%
Estampa em alto relevo	10%	18%	4%	68%	100%
Recorte na manga (atrás)	14%	40%	20%	26%	100%
Detalhe arredondado no punho	16%	24%	30%	30%	100%
Pala (atrás)	10%	26%	18%	46%	100%
Prega abaixo da pala	10%	20%	20%	50%	100%

Na Tabela 8, é demonstrado o grau de importância dado pelas mulheres para cada item do produto. O resultado é obtido através da divisão do percentual de cada item do produto por 100 e multiplicado pela escala de importância do atributo, como no exemplo a seguir:

$$\text{Grau de Importância do Atributo Tecido: } \frac{88\%}{100} \times 4 + \frac{12\%}{100} \times 3 = 3,88$$

O grau de importância do atributo significa que para as mulheres adquirirem o produto o tecido é muito importante, pois está perto de 4, importância máxima. Por ser um blazer para ser utilizado no verão o tecido é um item a ser considerado, por isso foi o atributo com maior grau de importância como se verifica na Tabela 8.

Ainda na Tabela 8 é apresentado o Grau de Importância Relativa do Atributo. Para melhor entendimento sobre o que significa este item, demonstra-se o cálculo através do atributo “Recorte (frente)”:

$$\text{Grau de Importância Relativa do Atributo (em \%)} = \frac{3,02}{27,22} \times 100 = 11,09\%$$

O resultado do cálculo do Grau de Importância Relativa do Atributo representa o valor dado a ele pelos consumidores, ou seja, quanto ele é importante no conjunto total de atributos do produto. Como evidencia a Tabela 8, o atributo mais importante, relativamente, é o tecido para verão (leve) e o menos importante é a estampa em alto relevo.

A coluna seguinte da Tabela 8 evidencia os recursos necessários para que cada atributo seja atendido, sendo que podem ser necessários mais de um recurso para um único atributo. Assim, determina-se o % de utilização de cada recurso em relação ao atributo.

Por fim, apresenta-se o cálculo do Grau de Importância Relativa do Recurso (IR) que significa o quanto de recurso é utilizado para atender a cada atributo do produto. Para melhor entendimento, é exemplificado através do recurso “materiais diretos”:

Grau de Importância Relativa do Recurso materiais diretos no item gola = 10,95% x 20% = 2,19%

Tabela 8 – Grau de Importância Relativa dos Recursos (IR)

Itens/Atributos	Grau de importância dos atributos para as mulheres	Grau de importância relativa dos atributos (em %)	Recursos utilizados	Percentual de contribuição em relação ao atributo	Grau de importância relativa dos recursos (IR) em %
Tecido para verão (leve)	3,88	14,25%	Materiais diretos	100%	14,25%
Recorte (frente)	3,02	11,09%	Pessoal direto	100%	11,09%
Gola	2,98	10,95%	Materiais diretos	20%	2,19%
			Pessoal direto	80%	8,76%
Um botão (frente)	2,78	10,21%	Materiais diretos	100%	10,21%
Detalhe redondo abaixo do botão	2,40	8,82%	Pessoal direto	100%	8,82%
Estampa nas costas	1,88	6,91%	Materiais secundários	100%	6,91%
Estampa em alto relevo	1,70	6,25%	Materiais secundários	100%	6,25%
Recorte na manga (atrás)	2,42	8,89%	Pessoal direto	100%	8,89%
Detalhe arredondado no punho	2,26	8,30%	Pessoal direto	100%	8,30%
Pala (atrás)	2,00	7,35%	Materiais diretos	20%	1,47%
			Pessoal direto	80%	5,88%
Prega abaixo da pala	1,90	6,98%	Pessoal direto	100%	6,98%
Total	27,22	100,00%			100,00%

Dos recursos relacionados anteriormente, somente os materiais e a mão-de-obra direta puderam ser relacionados com os atributos do produto. Os demais recursos são utilizados para que os produtos possam ser fabricados, mas não há como estabelecer relação direta com os atributos. Não há, por exemplo, como calcular o quanto de energia elétrica é consumida para que o blazer possa ser fabricado, ou o quanto de água é utilizado para tal fim. Mas como o método utilizado para calcular o custo do produto é o Custeio Pleno, todos os custos e despesas da indústria devem fazer parte do custo total do produto.

Depois de efetuado o cálculo do Grau de Importância Relativa do Recurso, o próximo passo é calcular o Custo Relativo (CR) e o Índice de Valor (IV). Para Camacho (2004, p.109):

O Índice de Valor representa a relação entre a importância relativa de um recurso e seu custo relativo. Índice de Valor (IV) acima de 1 significa que o Custo Relativo do recurso é menor que o seu grau de importância relativa. Por outro lado, Índice de Valor abaixo de 1 significa que o Custo Relativo do recurso é maior que o seu grau de importância relativa. O ideal é que o IV fique próximo a 1, alcançando assim, uma situação de equilíbrio entre os atributos/funções do produto e seu respectivo custo.

Os recursos e custos constantes da Tabela 9 foram obtidos das tabelas 4 e 5, enquanto o IR foi extraído da Tabela 8. Já o CR significa o percentual de custo de cada recurso com relação ao custo estimado total do produto, conforme exemplo utilizando o item materiais secundários (estampa):

$$CR = \frac{5,80}{28,43} \times 100 = 20,40\%$$

O IV de cada recurso é obtido através da divisão do IR pelo CR.

Tabela 9 – Custo Relativo (CR) e Índice de Valor (IV) dos recursos

Recursos utilizados	Custo em R\$	CR	IR	IV
Materiais diretos	15,04	52,90%	28,12%	0,53
Materiais secundários (estampa)	5,80	20,40%	13,16%	0,65
Frete sobre vendas	1,02	3,59%	0,00%	0,00
Mão-de-obra direta	3,57	12,56%	58,72%	4,68
Energia Elétrica	0,23	0,81%	0,00%	0,00
Salários administrativos	1,86	6,54%	0,00%	0,00
Material de higiene e limpeza	0,01	0,04%	0,00%	0,00
Água	0,02	0,07%	0,00%	0,00
Telefone	0,33	1,16%	0,00%	0,00
Combustível	0,05	0,18%	0,00%	0,00
Seguro	0,03	0,11%	0,00%	0,00
Manutenção do prédio	0,02	0,07%	0,00%	0,00
Médico do trabalho	0,05	0,18%	0,00%	0,00
Materiais de escritório	0,03	0,11%	0,00%	0,00
Propaganda e publicidade	0,21	0,74%	0,00%	0,00
Outras despesas administrativas	0,16	0,56%	0,00%	0,00
Totais	28,43	100%	100%	

4.7 Modificação do projeto do produto

Com base nas informações obtidas, o próximo passo consiste em encontrar alternativas para que o custo alvo de R\$ 4,89, que representa 17,20% do custo total estimado do produto, seja eliminado para que se alcance o custo máximo admissível de R\$ 23,54.

Os IVs menores do que 1 (Tabela 9) representam que os custos relativos são maiores do que a importância relativa atribuída pelos consumidores. Como vários recursos apresentam

IV menor do que 1, os esforços ficaram concentrados nos itens de maior custo. Portanto, serão analisados os seguintes recursos: materiais diretos e materiais secundários (estampa). O custo destes recursos somados é de R\$ 20,31, que representa 71,44% do custo estimado de R\$ 28,43. O critério utilizado na escolha destes itens foi com base no IV, que representa a voz do consumidor, não apenas no custo de cada um.

Para que o custo alvo de R\$ 4,89 fosse eliminado, tornando assim possível colocar o produto em fase de produção, as pessoas envolvidas na análise dos recursos utilizados no produto decidiram que os fornecedores de materiais não seriam, a princípio, questionados quanto a seus custos. A Indústria tem a preocupação de colocar em seus produtos materiais de qualidade e, para tanto, possui fornecedores de confiança.

Tomando como base os atributos que, no questionário respondido pelo grupo de mulheres, foram citados com menor grau de importância, foram os escolhidos para que o custo alvo fosse eliminado, concentrando-se, então, na reformulação do modelo.

Assim, o item a ser analisado, para que o custo máximo admissível fosse alcançado, é o item “materiais secundários (estampa)”, que obteve IV < do que 1. Para tanto, recorreu-se ao questionário aplicado no grupo de mulheres. A estampa nas costas foi um dos atributos que, segundo as mulheres, não possuía um grau de importância elevado. Portanto optou-se por tirar a estampa, que apresentava um custo de R\$ 5,80.

Com essa atitude o custo estimado já foi alcançado e, desta maneira, o item materiais diretos não foi objeto de redução de custo, mesmo sendo um alvo para este fim.

Embora os demais recursos apresentassem IV menor que 1, não foram objeto de redução de custos, por representarem pouco em % de custo, sendo que a economia resultante seria irrelevante.

4.8 Recálculo do custo estimado

Para verificar se o custo meta havia sido atingido, elaborou-se a Tabela 10, de acordo com a alteração efetuada no modelo do produto.

Tabela 10 – Novo custo estimado do produto

Componentes do custo	Valor (R\$)
Custo com materiais (R\$ 20,84 – R\$ 5,80) – Tabela 4	15,04
Salários e encargos (pessoal direto) – Tabela 5	3,57
Custos indiretos – Tabela 5	0,23
Despesas – Tabela 5	3,79
Custo estimado total, após a aplicação do Custeio Alvo	22,63

As decisões tomadas, em relação aos itens eliminados do produto, tiveram reflexo direto no custo, que passou de R\$ 28,43 para R\$ 22,63. Os outros componentes do custo não foram alvos de alterações, conforme já explicado.

4.9 Nova composição do custo alvo

Foi um sucesso comemorado pelas pessoas que participaram do processo do Custeio Alvo, uma vez que o resultado esperado foi alcançado, como indica a Tabela 11.

Tabela 11 – Nova comparação entre o custo estimado e o custo máximo admissível

Descrição	Valor (R\$)
Novo Custo Estimado	22,63
Custo Máximo Admissível	23,54
Custo Alvo	(0,91)
Custo Alvo em % do estimado	0,04%

A diferença de R\$ 0,91 mostra que o objetivo de eliminar o custo alvo não só foi alcançado, como também, superado. Para a empresa isso significa que, terá mais lucro com as vendas, podendo assim investir na qualidade de seus produtos.

4.10 Relançamento do produto

Para observar o quanto obteve-se de lucro com a aplicação da metodologia do Custeio Alvo, foi elaborada a Demonstração de Resultado a seguir:

Tabela 12 – Demonstração de Resultado

Descrição	Valor (R\$)
Preço de Venda Bruto	51,00
(-) Impostos (19%)	9,69
(-) Comissão sobre vendas (10%)	5,10
(=) Preço de Venda Líquido	36,21
(-) Custo Estimado	22,63
(=) Margem Operacional	13,58
(=) Margem Operacional - em % do Preço de Venda Líquido	37,50%

Tendo em vista que a Margem Operacional Objetivada era de 35%, por sugestão dos administradores da empresa, foi constituída uma Provisão para Devedores Duvidosos, em razão do histórico de inadimplência existente nos documentos desta. Essa provisão ficou definida como 2% sobre o preço de venda bruto.

Assim, do preço de venda bruto de R\$ 51,00 foi deduzido o valor de R\$ 1,02 (R\$ 51,00 x 2%), passando o novo preço de venda líquido para R\$ 35,19 e a nova Margem Operacional Objetivada para R\$ 12,56, o que representa, ainda, 35,69% do preço de venda líquido. Isso permite constatar que o processo do Custeio Alvo foi considerado satisfatório, pois a margem objetivada foi mantida, conseguindo-se, ainda, superá-la em 0,69%.

4.11 Considerações sobre a aplicação do Custeio Alvo

Como o objetivo deste trabalho era apurar os custos do produto blazer através do método de Custeio Pleno e associar a metodologia do Custeio Alvo, foi preciso buscar na literatura os princípios básicos para sua implantação, apesar de não ter sido encontrado nenhum caso prático de aplicação neste setor da economia. Apresenta-se, a seguir, uma análise sobre cada princípio e sua aplicação na empresa pesquisada.

- A voz do consumidor orienta todo o processo

Considera-se que a voz do consumidor é fundamental, pois é ele quem vai adquirir o produto. Foi possível, durante o processo, ouvir o que o consumidor espera do produto. Procurou-se identificar as qualidades e funções que poderiam suprir suas necessidades, através um questionário dirigido a possíveis consumidores.

- O lucro é garantia de sobrevivência da empresa

Para garantir sua continuidade a empresa precisa obter lucro com a sua atividade, buscando-se, durante o processo produtivo, alternativas para que a lucratividade esperada seja alcançada. O processo do Custeio Alvo proporciona uma metodologia que permite alterar ou substituir itens do produto, sem, com isso, deixar de atender às necessidades dos consumidores e garantir a margem de lucro desejada.

- O custo é determinado pelo preço

É a partir da definição do preço de venda que o custo máximo admissível é estabelecido. No setor de confecções isso é uma realidade, pois a concorrência é acirrada e o preço é determinado pelo mercado.

- O projeto é o principal determinante do custo

É durante o projeto que a maioria dos custos são estabelecidos; portanto, é no projeto que as alterações devem ser feitas, para que se obtenham economias significativas de custos e garanta-se a margem de lucro objetivada. De posse da pesquisa junto aos consumidores, foi possível a alteração do projeto, sem, com isso, deixar de atender suas necessidades e anseios.

Com relação aos princípios do Custeio Alvo, pode-se dizer que os mesmos são atendidos nesta pesquisa. Com relação à aplicação da metodologia do Custeio Alvo, a maior dificuldade foi relacionar os recursos consumidos com os atributos ou funções do produto.

Para vários recursos consumidos pela indústria, embora façam parte dos custos e despesas do produto, à luz do Custeio Pleno, como, frete sobre vendas, energia elétrica, mão-de-obra indireta, água, telefone, combustível, seguro, manutenção e conservação do prédio, além de outras despesas administrativas, não foi possível estabelecer relação direta com cada atributo do produto objeto de estudo.

Na aplicação da EV faz-se necessário a decomposição do produto em funções. Desta forma, os recursos seriam atribuídos a cada função. Contudo, em empresas de confecções, embora possível, isso é extremamente difícil, pois a relação entre recursos e função não é possível de ser determinada com exatidão.

5 Considerações finais

O enfoque principal deste trabalho foi a Gestão Estratégica de Custos que abordou, de maneira especial, o Custeio Alvo, com seus princípios e de como se dá o processo de implantação deste artefato em uma indústria de confecções.

Para a aplicação do Custeio Alvo, foi estabelecida a metodologia a ser utilizada, como relatado no referencial teórico. Optou-se por utilizar a metodologia de Estudo de Caso, em que foi possível estudar os pormenores da indústria de confecções e, através de questionários, entrevistas e observação direta compreender o funcionamento do setor.

De acordo com o que foi detalhado na aplicação da metodologia do Custeio Alvo, pôde-se concluir que:

- A entidade utilizava o Custeio Pleno como método de apuração de custos, direcionando todos os custos e despesas para os produtos.
- Depois de todo o processo realizado, pode-se dizer que os princípios do Custeio Alvo podem ser aplicados em indústrias de confecções, apesar dos problemas encontrados para se estabelecer relação entre os recursos indiretos e suas funções, de acordo com os atributos.
- Considerando que o custo máximo admissível não tinha sido alcançado no primeiro momento, foi possível, através da aplicação da Engenharia do Valor, decompor o produto em atributos/funções e eliminar o custo alvo, chegando assim ao custo máximo admissível.

Como o estudo de caso é uma metodologia de pesquisa que tem como fator limitante a não possibilidade de generalizações, é oportuno dizer que a metodologia do Custeio Alvo poder ser aplicada a outras indústrias do setor, desde que sejam observadas e respeitadas as características de cada uma.

No setor de confecções, um dos problemas enfrentados é a concorrência. Neste sentido, as empresas precisam buscar meios para que os seus preços de vendas se mantenham competitivos e os produtos de qualidade.

Conclui-se que, a metodologia do Custeio Alvo pode ser uma ferramenta capaz de suprir as necessidades de informações a respeito dos custos, através da aplicação dos seus princípios, identificando o que os consumidores esperam do produto. A voz do consumidor é um dos fatores que permite a reformulação dos produtos e, com isso, pôde-se garantir que a empresa tenha a lucratividade esperada e continuidade a longo prazo.

Portanto, face ao exposto durante todo o processo de implantação do Custeio Alvo em uma indústria do setor de confecções, pode-se concluir que os objetivos foram atingidos, pois foi possível associar o Custeio Pleno à metodologia do Custeio Alvo para a redução dos custos do produto ainda na fase de elaboração do modelo, garantido a margem de lucro objetivada pela empresa.

Como relatado nesta pesquisa, a maior dificuldade foi estabelecer a relação entre os recursos e os atributos/funções do produto. Recomenda-se a realização de futuras pesquisas onde poderá ser aplicado o Custeio Baseado em Atividades (ABC) associado à metodologia do Custeio Alvo, na busca de sanar tal dificuldade.

Referências

CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. **Custeio alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos.** 2004. 166f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

COLAUTO, Romualdo Douglas. BEUREN, Ilse Maria. ROCHA, Wellington. **O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos, no desenvolvimento de novos produtos.** [online] Disponível na Internet via WWW. URL: <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/25.pdf> Arquivo capturado em 25 de março de 2006.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

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

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

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

SHANK, John K.; GOVINDARAJAM, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos.** 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

VARTANIAN, Grigor Hairg. NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual.** [online] Disponível na Internet via WWW. URL: <http://www.eac.fea.usp.br/congresso/T178.pdf>. Arquivo capturado em 14 de maio de 2006.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.