

# O Target Costing aplicado a uma empresa do setor frigorífico no Espírito Santo

**Robson de Souza Linhares**

## **Resumo:**

*Este trabalho propõe analisar os reflexos da utilização do target costing no sistema de custos em uma empresa do setor frigorífico no Estado do Espírito Santo. O surgimento do target costing é abordado, inclusive com uma descrição realidade econômica da época, verificando a necessidade de competitividade pelas empresas oriundas do afã de conquista de novos mercados pelas empresas japonesas, elencadas como as primeiras a utilizarem esta técnica de gerenciamento de custos. A apresentação do setor frigorífico no Estado do Espírito Santo é apresentada a seguir, com a aplicação do target costing em dois itens de sua linha de produção na maior empresa do Estado. A aplicação é concluída com a análise dos dados e do resultado obtido, fazendo as considerações pertinentes ao produto e um comparativo do preço praticado pela empresa pesquisada e seu principal concorrente.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos*

## **O *Target Costing* aplicado a uma empresa do setor frigorífico no Espírito Santo**

**Autor:**

**Robson de Souza Linhares**

**FIPAG – Faculdade Integrantes Padre Anchieta de Guarapari  
FUCAPE – Fundação Instituto de Pesquisa em Contabilidade,  
Economia e Finanças**

### **Resumo**

Este trabalho propõe analisar os reflexos da utilização do *target costing* no sistema de custos em uma empresa do setor frigorífico no Estado do Espírito Santo.

O surgimento do *target costing* é abordado, inclusive com uma descrição realidade econômica da época, verificando a necessidade de competitividade pelas empresas oriundas do afã de conquista de novos mercados pelas empresas japonesas, elencadas como as primeiras a utilizarem esta técnica de gerenciamento de custos.

A apresentação do setor frigorífico no Estado do Espírito Santo é apresentada a seguir, com a aplicação do *target costing* em dois itens de sua linha de produção na maior empresa do Estado.

A aplicação é concluída com a análise dos dados e do resultado obtido, fazendo as considerações pertinentes ao produto e um comparativo do preço praticado pela empresa pesquisada e seu principal concorrente.

## 1. Introdução

Os sistemas de custos apuram o custo da empresa e, seu gerenciamento objetiva otimizar o lucro visando, conseqüentemente, garantir a rentabilidade da entidade.

Tradicionalmente as organizações determinam o preço de venda partindo de um custo conhecido e adicionando a margem de lucro desejada, porém, esta prática tem sido combatida, como argumenta Scarpin (2001, p.1):

Devido a mudanças ocorridas na última década, as empresas necessitam trabalhar com margens cada vez mais reduzidas de lucros e uma formação adequada do preço de venda, assim como uma competente administração de custos dos produtos torna-se um fator mais do que necessário para o sucesso da organização.

A limitação desta fórmula tradicional de cálculo do preço de venda é que nem sempre o valor que o mercado está disposto a pagar é o valor determinado pela empresa.

Em um mercado competitivo, a eficiência operacional das empresas é uma determinante para sua sobrevivência. Por isso, a questão é: como atender aos anseios do mercado e manter uma margem de lucro condizente? Como indica Shank (2000, p. 54-63), a resposta para a questão está em “traduzir isso numa estrutura compatível de custos”.

A gestão dos custos como forma de adaptar o preço final do produto ao valor determinado pelo mercado é um desafio para as empresas.

Os custos que antes eram determinados pela empresa passaram a ser os permitidos pelo mercado. Assim, quando uma empresa consegue gerenciar esses custos com competência, com um custo inferior ao dos concorrentes, passa a ter uma vantagem competitiva sobre eles.

Mondem (1999, p.27) diz que “o *target costing* incorpora a administração do lucro em toda empresa durante a etapa de desenvolvimento do produto”, ou seja, a adaptação do custo do produto ao preço que o mercado impõe, é uma meta que envolve todos os setores da empresa.

Tal procedimento, em um mercado globalizado, é premissa básica para manutenção da empresa no mercado em que está inserida, pois um dos fatores para manter-se ou adquirir uma maior participação no mercado é a redução de custos. Para isso torna-se necessário o gerenciamento eficiente para garantir um resultado condizente, visando alcançar o preço de acordo com os anseios do mercado.

O correto gerenciamento de custos e o conhecimento do mercado, leva a um correto cálculo do preço de vendas, o que é fundamental para a continuidade da empresa e, para tanto deve ser formado levando-se em consideração certos fundamentos:

1. Que traga a empresa a maximização dos lucros;
2. Que seja possível manter a qualidade, atender aos anseios do mercado àquele preço determinado;
3. Que melhor aproveite os níveis de produção, etc. (Santos, 1994, p. 133).

O *target costing* é estudado em maior escala no exterior, como pode ser verificado nas referências abordando o assunto. Porém, sua utilização fica restrita a montadoras de veículos e fabricantes de softwares e, principalmente, na criação de novos produtos, pois, em sua utilização, a engenharia de valor é amplamente requisitada.

Em sua dissertação de Mestrado, Scarpin (2000a, p. 124), ao elaborar estudos sobre o *target costing* apresenta questões para futuras pesquisas e, entre elas encontra-se: “O *target costing* pode ser utilizado em empresas comerciais ou prestadoras de serviços?”.

A procura da resposta de tal questionamento fez com que o setor de frigoríficos entrasse em pauta, por isso, ocorreu a tendência de se pesquisar a utilização do *target costing* neste setor, focando no estado do Espírito Santo.

O Espírito Santo é um grande beneficiador de carne bovina, produz carnes, miúdos, conservas e cortes especiais que são exportados para a Europa, Israel, Iraque, Irã e Caribe. Esses produtos também são comercializados no próprio Estado, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Bahia e Sergipe.

Segundo dados do IPES – Instituto de Pesquisas Econômicas e Sociais (2002, p.5), o setor teve participação, em 2000, em 1,55% no PIB capixaba, sendo que O faturamento bruto das quatro maiores empresas do estado totalizou o montante de R\$ 164.694.000,00.

Devido à importância do setor, a busca por processos de produção mais eficientes, com a implantação de técnicas de gerenciamento objetivando a minimização do custo, aumento da linha de produção e melhoria da produtividade torna-se necessária à medida que a concorrência cresce.

Diante dessa situação, surgem as questões objeto deste estudo:

Qual o reflexo da utilização do *target costing* aplicado em produtos do setor frigorífico?

## 2. Metodologia

Este trabalho usará como metodologia um estudo de caso aplicado na maior empresa do setor frigorífico do Estado do Espírito Santo.

A determinação fez-se pelo faturamento da empresa no ano de 2001.

Para aplicar o *target costing*, utilizaremos a fórmula de Ansari e Bell (1997, p.37).

$$P^V = P^C + (V_1 + V_2 + V_3 + \dots + V_N)$$

A esta fórmula serão acrescentados os fatores de relevância de cada valor em função de sua composição de custos e será assim determinada:

$$P^V = P^C + [(V_1 \times C_1) + (V_2 \times C_2) + (V_3 \times C_3) + \dots + (V_N \times C_N)]$$

Onde:

$P^V$  = Preço de venda do produto;

$P^C$  = Preço dos concorrentes;

$V_1; V_2; V_3$  e  $V_N$  = Valores percebidos pelos clientes;

$C_1; C_2; C_3$  e  $C_N$  = Relevância dos valores na composição de custos.

Estes valores serão apresentados em função dos custos incorridos em cada produto e onde estes valores colaboram na composição do custo, como exemplo podemos citar a embalagem, caso os clientes atribuam valor à embalagem será verificado o peso atribuído ao componente pelo cliente e sua participação na composição de custos do produto em questão.

Salienta-se que os atributos de cada produto, bem como o custo, foram obtidos através de informação prestada pelo chefe do Departamento de Custos da empresa pesquisada obtida através de entrevistas e e-mail.

A empresa não possui pesquisa estruturada sobre os atributos de cada produto, porém, seus vendedores buscam junto aos clientes estas informações e repassam à empresa semanalmente.

O preço de venda dos produtos pesquisados não é determinado pelo mercado por um valor único, mas é estabelecida uma margem onde encontramos preços variados.

### 3. O *Target Costing*

A literatura sobre o *target costing* diverge sobre o início da utilização deste sistema de gerenciamento de custos.

Apesar de alguns autores apresentarem como sendo Henry Ford um dos primeiros a adotar o sistema de *target costing*, Lawrence Miles da General Electric também obtém o crédito de primeira pessoa a implantar o sistema em uma empresa. Porém, devido a grande parte da literatura creditar tal fato a Toyota Incorporation, leva-nos a crer que, realmente, o gerenciamento do *target costing* teve seu início na empresa japonesa em 1963.

O Japão pós-guerra, particularmente na década de 60, apresentou crescimento superior aos demais países capitalistas, Dobb (1987, p. 389) descreve que “a Alemanha Ocidental, a Itália e o Japão se destacaram do mundo capitalista apresentando o que são taxas de crescimento notavelmente elevadas”.

Neste período, foram criados no Japão, em substituição às empresas familiares que predominavam em sua economia, grandes conglomerados que incluíam empresas industriais, comerciais e financeiras.

Grandes investimentos em capital fixo ocorreram neste período, o que ocasionou o chamado “milagre econômico” naquele país, provocando uma grande concorrência entre os conglomerados que surgiam, fato aliado ao protecionismo do governo japonês que limitava, apenas às empresas japonesas o acesso ao mercado interno.

A competição entre os grandes conglomerados tornou-se tão intensa e direta que foi chamada pela burocracia japonesa de “excessiva”. Como consequência, a taxa de formação bruta de capital fixo, a preços de 1965, aumentou 17,8% em 1955 para 30,6% em 1962 e chegou a mais de 37% nos primeiros anos da década de 70. (Fiori, 1999, p. 237 e 238).

Nesta década Sakurai (1998, p. 22) cita que “ocorreu no Japão um notável aumento na produção de bens industriais, notadamente daqueles fabricados por processos contínuos, tais como aço, petróleo e produtos químicos”, e com o aumento da renda per capita japonesa e da exigência dos consumidores levou as empresas a fabricarem diversos produtos para atender às suas necessidades e anseios.

O *target costing*, diferente dos tradicionais sistemas de gerenciamento de custos, objetiva não somente os direcionadores internos de custos, mas também possui foco externo, visando os direcionadores do mercado, como nos ensina Sakurai (1997, p. 56), “enquanto o custo-padrão é voltado principalmente para a produção e tecnologia, o custo-meta é voltado para o mercado”.

Mas o que é *target costing*? A resposta parte da intensa competição existente no mercado e da pressão que os consumidores produzem na redução de preço dos produtos. As empresas encontram-se obrigadas a gerenciarem seus custos de maneira competente para poderem manter-se em competição no mercado.

Sakurai (1997 p. 49) conceitua *target costing* como “um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência”.

O *target costing* é descrito por Maher (2001 p. 617) descreve como “uma abordagem sistemática para estabelecimento do custo desejado de um produto, com base em fatores ditados pelo mercado”.

O conceito que aborda a sistemática e o objetivo principal do *target costing* foi citado como

uma técnica de gerenciamento de lucros futuros da empresa. Alcança este objetivo disciplinando o processo de desenvolvimento do produto – identificando o custo a qual o produto deve ser fabricado, alcança-se a margem de lucro esperada quando vendido ao preço alvo de venda... é uma estrutura aproximada para determinar o custo do ciclo de vida no qual um determinado produto com uma funcionalidade e qualidade especificadas deva ser fabricado para gerar uma margem desejada de lucro quando vendido a um preço de venda pré-determinado. (Cooper & Slagmulder, 1997, p. 71 e 72).

Verificando todos estes conceitos, conclui-se que o *target costing* é um sistema integrado de gerenciamento de custos que tem como meta o preço que o mercado esteja disposto a pagar pelo seu produto, considerando qualidades intrínsecas ao produto.

De uma maneira simplificada, o *target costing* se forma pelo preço que o mercado impõe ao produto, no qual se multiplica a margem de lucro desejada (em valores relativos), resumindo em uma equação segundo o método baseado no preço de venda:

$$C = P (1 - L) \text{ onde:}$$

C = Custo;

P = Preço do Mercado;

L = Margem de Lucro.

O *target costing* envolve um processo sistemático de elaboração de um produto determinando um preço de venda compatível com a necessidade do mercado.

Diferente dos sistemas tradicionais de custos, que possuem amplo foco interno, o *target costing* possui como determinante as aspirações do mercado e é utilizado, principalmente, na elaboração de novos produtos ou em sua reformulação.

Os objetivos do *target costing* são determinados da seguinte forma:

1. Reduzir os custos de novos produtos de maneira que o nível de lucro requerido possa ser garantido, ao mesmo tempo em que os novos produtos satisfazem os níveis de qualidade, tempo de entrega e preço exigidos pelo mercado.
2. Motivar todos os funcionários a alcançar o lucro-alvo durante o desenvolvimento de novos produtos tornando o *target costing* uma atividade de administração do lucro por toda a empresa. (Monden, 1999, p. 27)

Quando o *target costing* é mencionado, temos a impressão que existirá um sacrifício das características do produto em função das necessidades de preço pelo consumidor. O gerenciamento de custos, porém, objetiva a manutenção das características do produto e a proposição de um melhor preço ao consumidor, determinando uma minimização do custo do produto, com manutenção da rentabilidade da empresa. Isso é reafirmado na seguinte afirmação:

A satisfação das necessidades do comprador é, com efeito, um pré-requisito para a viabilidade de uma indústria e das empresas dentro dela. Os compradores precisam estar dispostos a pagar um preço por um produto

acima de seu custo de produção, ou a empresa não sobreviverá a longo prazo (Porter, 1989, p.27).

O *target costing* é parte integrante do planejamento estratégico da empresa, a necessidade de se obter maior participação no mercado, faz com que as empresas administrem seu sistema de gerenciamento de custos levando em consideração a concorrência e as necessidades do cliente.

A implantação do sistema de *target costing* divide-se, basicamente, em cinco fases:

1. Planejamento corporativo.
2. Desenvolvimento de projeto de um novo produto específico.
3. Determinação do plano básico para um produto específico.
4. Projeto do Produto.
5. Planejamento da transferência do produto para a produção.  
(Monden, 1999, p. 28)

### **Fase 1 – Planejamento Corporativo**

O *target costing* está diretamente vinculado ao início do planejamento estratégico de uma empresa.

A elaboração do planejamento estratégico com a criação de novos produtos que atendam as necessidades do mercado e possuam preços compatíveis com o valor determinado pelo consumidor é um parâmetro que deve ser respeitado.

O ciclo de vida do produto deve ser levado em consideração na determinação de sua rentabilidade. O retorno que o produto alcançará para a empresa deve ser determinado dentro de cada fase.

Em geral, o gerenciamento de custos fundamentado no *target costing*, incorpora o planejamento de lucro a curto e a longo prazo, sendo que o trabalho é constante e se estende por vários anos.

O planejamento corporativo assegura que a meta de lucro determinada seja alcançada e o aumento dos fluxos futuros de caixa seja garantido com uma maior fatia de mercado para a empresa.

### **Fase 2 – Desenvolvimento de projeto de um novo produto específico.**

O desenvolvimento de um produto inicia com a apresentação de um projeto de um produto inteiramente novo ou o projeto de reformulação de um produto já existente.

Nesta fase são analisados os direcionadores de custo do produto e são estabelecidos seus padrões de qualidade.

Após o estabelecimento dos custos incorridos ao produto, deverá ser formalizada uma análise do investimento, com utilização de ferramentas como o payback e o fluxo de caixa descontado, para verificar a viabilidade do projeto.

O produto terá suas características alteradas caso seja verificada a inviabilidade do projeto, preocupando-se sempre com a manutenção da qualidade do produto e das características que o consumidor valoriza.

### **Fase 3 – Determinação do plano básico para um produto específico.**

Esta fase caracteriza-se pela determinação do *target price* e do *target costing* a serem atingidos.

O estudo dos preços de venda que o mercado pratica está incluído neste estágio.

A análise dos concorrentes é vital para o sucesso do produto e uma pesquisa do mercado consumidor atualizada é fundamental para a correta alocação dos custos e determinação do valor específico das características do produto.

Existem métodos específicos para determinação do *target price* e Monden (1999, p.79) cita o “método baseado no custo e o baseado no mercado”. O primeiro é utilizado quando não existe risco da concorrência para o produto, porém, o método do preço baseado no mercado é mais eficaz, pois considera o preço determinado pela concorrência e as características do produto em relação ao produto concorrente.

Monden (1999, p. 33) descreve que, nesta fase, “durante o processo do *target costing*, os custos são divididos em custos sujeitos a atividades de redução de custos e custos não sujeitos a atividades de redução de custos”, formalizado da seguinte forma:

$$\text{target costing} = \begin{array}{c} \text{custos sujeitos a} \\ \text{atividades de redução} \\ \text{de custos} \end{array} + \begin{array}{c} \text{custos não sujeitos a} \\ \text{atividades de redução de} \\ \text{custos} \end{array}$$

Entende-se por custos sujeitos a atividades de redução de custos os custos variáveis como matéria-prima, transporte e mão-de-obra e os custos fixos diretos como depreciação e desenvolvimento.

Os custos não sujeitos a atividades de redução de custos englobam os custos fixos indiretos, vendas e administração.

Segundo Monden (1999, p. 85), existem dois métodos para determinação do *target costing*, o “método baseado no preço de venda e o método baseado no custo estimado”.

Ambos os métodos podem ser utilizados, pois utilizam os mesmos dados, ou seja, no primeiro ocorre a redução do lucro operacional do preço-alvo de vendas e no segundo determina-se o valor-alvo de melhoria do lucro por unidade subtraída do custo estimado.

Melhorando o lucro por unidade, automaticamente o lucro operacional é afetado, pois ocorre a redução do custo do produto vendido.

#### **Fase 4 – Projeto do Produto.**

Nesta fase ocorre a descrição dos componentes do produto e seu custo específico.

Durante este estágio os custos individuais dos componentes são submetidos ao processo do *target costing* para que não exista intervalo entre o custo dos componentes e o custo do produto, determinando a eficácia na determinação do preço final do produto.

#### **Fase 5 – Planejamento da transferência do produto para a produção.**

Esta fase é caracterizada por medir a eficiência das outras fases, o grau de comprometimento dos envolvidos e determinar a eficácia de todo o processo.

O preparo para iniciar a produção tem que estar de acordo com o trabalho executado durante as quatro fases já citadas, bem como os custos que estarão envolvidos no processo de produção têm que corresponder ao *target costing* planejado.

### **3. O Mercado Frigorífico no Espírito Santo**

A participação do setor frigorífico no Espírito Santo é considerável. São 35 empresas localizadas em todo o estado responsáveis por 2.100 empregos diretos.

O abate e a preparação dos produtos, não se limitam a bovinos, suínos e aves, mas também, pela própria característica do Estado, as empresas estão investindo na preparação do pescado.

A maior empresa do setor no estado, localizada no município de Colatina, conquistou ainda mercados na Europa, Oriente Médio, Extremo Oriente, Estados Unidos, Paraguai, Argentina e países da América Central.

Segundo a empresa pesquisada, o gado para abate é adquirido nas localidades de Linhares, Ecoporanga, Montanha, Nordeste de Minas Gerais, Resplendor e Governador Valadares, todos fiscalizados pela Inspeção Federal diariamente.

Na maior empresa do Estado, o processo de produção passa por análise constante em laboratório interno, por um sistema de embalagem a vácuo e uma logística que garante a distribuição sem mudanças de temperatura, amparada por uma frota própria de 114 caminhões frigoríficos.

A comercialização da produção abrange todo o território nacional, porém 67% das vendas destinam-se, além do Espírito Santo, ao Rio de Janeiro, Minas Gerais, Bahia, São Paulo e Sergipe.

#### 4. O *Target Costing* Aplicado

A empresa pesquisada tem sua Receita Bruta de Vendas constituída de diversos produtos oriundos da carne bovina, suína e aves.

Os produtos são descritos na tabela 1, com seu percentual de participação na Receita Bruta.

Tabela 1. Produção da Indústria Frigorífica.

Produto	Participação na Receita Bruta %
1. Carne In Natura.	15,65%
1.1 Carne bovina.	11,98%
1.2 Miúdos, vísceras e diversos.	1,20%
1.3 Couro salgado e verde.	2,43%
1.4 Derivados.	0,04%
2. Congelados.	50,83%
3. Charque.	8,65%
4. Defumados.	1,24%
5. Embutidos.	6,48%
6. Enlatados.	17,16%
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Documentos contábeis da empresa pesquisada.

Segundo informação da empresa considera-se carne in natura o produto obtido através do abate do animal. Todo o material obtido através do abate é aproveitado, destaque para os derivados que são compostos de crina bovina, cascos, chifres e bÍlis concentrada.

A carne obtida é comercializada parte in natura, obedecendo aos critérios do Serviço de Inspeção Federal e as exigências dos países importadores do produto, e parte utilizada como matéria-prima para elaboração dos diversos produtos da indústria.

A produção de carne destinada à comercialização in natura tem seu destino dividido em 92,41% para o mercado interno e 7,59% para o mercado externo, sendo 18,56% da produção destinada ao mercado interno é utilizada como matéria-prima.

Os congelados, compõe-se basicamente de carne moída e hambúrguer, cuja linha de produção é a única que funciona em tempo integral e constitui 95,38% de

toda produção desta linha, participando em 48,48% na Receita Bruta de Vendas das empresas do setor.

O charque comercializado em pesos que variam de um a trinta quilos tem sua matéria-prima o traseiro e o dianteiro bovino, coxão duro (chã de fora) e a costela bovina, sendo o charque de coxão duro em embalagens de 30 quilos respondendo por 45,06% da Receita Bruta obtida nesta linha de produção.

A produção de defumados é composta por bacon, e sua matéria-prima é oriunda, também, do abate.

Os embutidos têm sua linha de produção constituída de lingüiça, apresuntado, mortadela e afiambrado, sendo a o primeiro produto participando em 67,43% da Receita obtida na comercialização desta linha e em 19,83% da Receita Bruta Total da empresa.

A linha de enlatados, que foi a última a entrar em operação, compõe-se de salsichas, almôndegas e frango, sendo a linha de salsichas correspondendo a 42,78% da Receita Bruta de Vendas obtida com os enlatados.

Toda a linha de produção é composta por 203 produtos. Para aplicar o *target costing*, foram selecionados os produtos que possuem mais relevância no faturamento bruto da empresa nas variadas linhas de produção. A participação total dos onze produtos selecionados, corresponde a 65,37% da Receita Bruta de Vendas no mês de abril de 2002.

Os produtos selecionados foram:

1. charque ponta de agulha;
2. hambúrguer, embalagem de 2,8 quilos.

Os produtos acima informados são elaborados por linhas de produção diferentes, ao aplicarmos o *target costing* em um determinado produto, devido suas características serem semelhantes aos outros produtos da mesma linha de produção, não será necessária uma aplicação diferente por produto, mas somente alterar o percentual de seus custos.

Nota-se que os produtos possuem características intrínsecas semelhantes, a linha de produção é a mesma e o processo também, alterando somente, além dos custos variáveis, o custo unitário da embalagem.

Por isso a aplicação do *target costing* que será realizada, neste trabalho, em somente um produto da linha de produção, poderá, facilmente, ser aplicado aos outros produtos.

A tabela 2 demonstra a composição de custos de cada produto selecionado.

Tabela 2 : Custos Incorridos nos Produtos

Produto	Matéria-Prima	Mão-de-Obra Direta	Custos Indiretos	Embalagem	Total
Charque ponta de agulha.	93,38%	2,95%	1,14%	2,53%	100,00%
Hambúrguer, embalagem de 2,8 kg.	71,64%	6,38%	8,76%	13,22%	100,00%

Fonte: Documentos contábeis da empresa pesquisada.

#### 4.1 Charque ponta de agulha.

Os clientes consideram como principais atributos deste produto a qualidade da carne e o sal grosso utilizado na produção, ressalta-se que o sal é utilizado como material secundário.

Devido a este fato, em conjunto com o chefe do Departamento de Custos da empresa pesquisada, os percentuais de matéria-prima descritos na tabela 2, 93,38%, foram desmembrados em matéria-prima propriamente dita e material secundário, alcançando os valores informados na tabela 3.

Tabela 3 Desmembramento do custo de matéria-prima e material secundário(em R\$)

Produto	Matéria Prima	Material Secundário
Charque Ponta de Agulha	0,94	0,42

Fonte: Departamento de Custos da Empresa Pesquisada.

Os valores atribuídos a cada característica ou procedimento foram as seguintes:

$V_1$  = Qualidade da carne: 0,80.

$V_2$  = Tipo de Sal Utilizado: 0,15.

$V_3$  = Embalagem: 0,05.

$P^V = P^C + [(V_1 \times C_1) + (V_2 \times C_2) + (V_3 \times C_3)]$ .

$P^V = P^C + [(0,80 \times 0,94) + (0,15 \times 0,42) + (0,05 \times 0,05)]$

$P^V = P^C + (0,75 + 0,06 + 0)$

$P^V = P^C + 0,81$

#### 4.2 Hambúrguer, embalagem de 2,8 quilos.

Para este produto, é necessário explicar que as características principais atribuídas pelos clientes têm divergência.

Para os clientes do ramo comercial, a qualidade técnica do produto é fundamental. Entende-se como qualidade técnica, a consistência do produto ao preparar o alimento para o consumidor final.

O hambúrguer, quando pronto para o consumo, tem que permanecer do mesmo tamanho e não pode ter muita carne para que não o recipiente onde é produzido não fique acumulando sujeira.

Para o consumidor residencial, a quantidade de carne é o principal atributo que o produto tem que possuir, a preferência é por uma grande quantidade de carne.

Como 94,55% da linha de produção é destinada ao setor comercial, consideraremos as características atribuídas por este setor.

A empresa já tem uma atenção especial com esta linha de produção, é a única que funciona em turno integral, 24 horas por dia, e tem a maior participação sobre a receita bruta da empresa, chegando a 49,90%, é também a linha mais lucrativa da empresa, proporcionando margem de lucro de 31,50%.

Portanto, o cálculo fica assim determinado:

Valores atribuídos à qualidade técnica do produto: 1,00.

$P^V = P^C + (V_1 \times C_1)$ .

$P^V = P^C + (1,00 \times 1,30)$ .

$P^V = P^C + 1,30$ .

### 5. Análise dos Dados

Os cálculos efetuados no capítulo anterior foram analisados pelo pesquisador e por um empregado do departamento comercial da empresa pesquisada, discutindo a viabilidade dos resultados.

#### 5.1 Charque ponta de agulha.

Os preços determinados pelos cálculos efetuados resultaram nos valores de R\$ 0,81, que a empresa poderia estabelecer acima do preço dos concorrentes.

A empresa pratica um preço de R\$ 0,41 acima do preço do principal concorrente, vendendo seu produto a R\$ 3,51.

Conclui-se que a empresa pesquisada pode manter um preço maior que o concorrente, pois sua fatia de mercado não será afetada porque ela é uma das líderes neste mercado, portanto, considerando o resultado obtido, a empresa mantém uma margem inferior ao resultado alcançado.

Questionada sobre os resultados alcançados, a empresa manifestou-se informando que consegue melhor preço pela carne e um sal de excelente qualidade sem que a produção seja onerada, podendo trabalhar com o preço praticado atualmente.

### **5.2 Hambúrguer, embalagem de 2,8 quilos.**

O resultado obtido demonstra que a empresa poderia manter seu preço em até R\$ 1,30 além do preço de seu concorrente.

Este produto possui características especiais, ele é comercializado com o preço 9,5% abaixo do principal concorrente, R\$ 3,45 contra R\$ 3,12, é líder de mercado e possui maior produtividade e maior margem de lucro.

Não existe preocupação com a concorrência, pois o produto possui as qualidades técnicas exigidas pelos clientes alcançadas por anos de pesquisas e testes envolvendo empregados e clientes.

No ano de 2001 um novo concorrente entrou no mercado com um preço 40% abaixo do praticado pela empresa pesquisada, ou seja, em relação ao preço acima demonstrado, o concorrente estaria comercializando a R\$ 1,87.

A empresa não se preocupou com um concorrente que praticava um preço tão baixo, manteve a qualidade técnica do produto e seu preço, com isto, manteve-se no mercado e o concorrente abandonou a produção de hambúrguer, seu produto não possuía as características exigidas pelos consumidores e um dos problemas enfrentados era a diminuição do produto ao ser preparado, devido ao excesso de gordura que era adicionado ao produto.

Considerando o resultado do cálculo efetuado, a empresa poderia comercializar seu produto em até R\$ 3,17 (R\$ 1,87 + R\$ 1,30) que este concorrente não alcançaria sua fatia de mercado.

## **6. Conclusões**

Esta pesquisa teve como objeto a busca pela resposta da seguinte questão elencada na introdução:

Qual o reflexo da utilização do *target costing* aplicado em produtos do setor frigorífico?

Antes de responder a esta questão, faz-se necessário explicar que a literatura do *target costing* limita-se a empresas do setor automobilístico, mais especificamente a Toyota Corporation, portanto, no processo de redução de custos, dá-se referência especial ao projeto do produto, fato que não foi considerado devido o objeto de nossa pesquisa ser empresa do setor de alimentos que já possuem os produtos pesquisados no mercado.

O lançamento de um novo produto no setor de alimentos corresponde à aceitação do produto pelo consumidor, desta maneira, conforme informações da empresa pesquisada, que foram lançados nos últimos anos produtos de frango, peru, chester, produtos “light” e “diet” que, além de projetos de viabilidade no lançamento do produto foram definidos o gosto e a necessidade do consumidor, no caso dos produtos “light” e “diet”.

Ao iniciar a pesquisa em uma empresa do setor frigorífico, foram verificados através de informações da própria empresa pesquisada, os fatores mais relevantes que os clientes atribuem a seus produtos.

Agregando estes fatores à participação de cada componente de custos do produto, chegamos a conclusão que o *target costing* auxilia no gerenciamento e redução dos custos, pois considerando o preço do concorrente e os principais atributos que os clientes determinam ao produto, pode-se chegar a um preço de venda que é aceito pelo mercado.

Cabe ressaltar que não há imposição de um preço único, mas uma margem de preços que podem ser aplicados ao mercado em virtude do atendimento dos anseios do consumidor.

Sua aplicação apresenta os itens mais relevantes durante o processo de produção, levando em consideração, principalmente, a satisfação do cliente, pois o gerenciamento está sendo executado tendo como premissa os fatores mais importantes que o cliente considera no produto.

Dos produtos pesquisados cabe destacar o hambúrguer.

A empresa, líder deste mercado nos estados que comercializa, mantém características que o consumidor almeja e, com isso, pode praticar um preço superior ao do concorrente.

Para este produto, a empresa desconsidera quando chega ao mercado um novo concorrente praticando um preço inferior, pois acredita na qualidade de seu produto, totalmente validado pelo mercado.

## Referências

- 150 MAIORES EMPRESAS ESPÍRITO SANTO. Vitória: FINDES, 2001 – Anual.
- ANSARI, Shahid, BELL, Jan E., CAM-I Target Cost Core Group. Target Costing. Chicago: Irwin, 1997.
- CASEIRÃO, Manuel R. Sabe o que é o target costing? Disponível em <[http://www.bdo.pt/bdo\\_netfin/boletins/lac\\_outubro97/bol1097h.shtm](http://www.bdo.pt/bdo_netfin/boletins/lac_outubro97/bol1097h.shtm)>. Acesso em 25/07/2001.
- COOPER, Robin & SLAGMULDER, Regine. Target Costing and Value Engineering. Portland: Productivity Press, 1997.
- DOBB, Maurice. A evolução do capitalismo. 9.ed. São Paulo: LTC, 1987.
- DUTTON, John J. Target costing: a strategic business methodology. Disponível em <<http://www.pdma.org/visions/print.php?doc=jul98/Dutton.html>>. Acesso em 11/07/2001.
- GALINDO, Maricela Lopes. El costo objetivo em la nueva gestión integral de costos. Gestion y estrategia. Edición Internet. Universidad Autonoma Metropolitana. Cidade do México: Janeiro-Julho de 1998.
- FIORI, José Luis (organizador). Estados e modedas no desenvolvimento das nações. Petrópolis: Vozes, 1999.
- GUIA INDUSTRIAL PARA NEGÓCIOS. Vitória: FINDES, 2001 – Anual.
- IPES – Instituto de Pesquisas Econômicas e Sociais. Produto interno bruto. Disponível em <<http://www.ipes.es.gov.br/es/socioeconomic/pib.htm>>. Acesso em 18/04/2003.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. Manual para elaboração de monografias e dissertações. São Paulo: Atlas, 1994.
- MONDEN, Yasuhiro. Sistemas de redução de custos: target costing e custo kaizen. Tradução Eduardo D'Agord Schaan. Porto Alegre: Bookman, 1999.

- OSSIETZKY, Carl Von. Greening Products by suply Chain target costing. The example of polyester linings. Twelfth annual conference of the production and operations management society. Orlando. Março-Abril de 2001.
- PORTER, Michael E. Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior. 15. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- SAKURAI, Michiharu. Gerenciamento integrado de custos. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. Revisão técnica Eliseu Martins. São Paulo: Atlas, 1997.
- \_\_\_\_\_. Custeamento-meta e como utilizá-lo. Tradução Carlos Antônio de Rochi. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, v. 27, n. 94, p. 22-35, 1998.
- SCARPIN, Jorge Eduardo. Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos. 2000a. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Universidade Norte do Paraná. Londrina.
- \_\_\_\_\_. Target costing: abordagem conceitual e histórica. Universidade Norte do Paraná. Londrina: 2000b.
- TEIXEIRA, Fabrícia Souza & HANSEN, Jens Erik. O processo do target costing no auxílio à sobrevivência empresarial: estudo de caso da Damaso Ltda. Disponível em <[http://www.eac.fea.usp.br/eac/seminario/arquivos/html/trab\\_T-007.htm](http://www.eac.fea.usp.br/eac/seminario/arquivos/html/trab_T-007.htm)>. Acesso em 12/04/2002.