

Target Costing: estudo aplicado a uma prestadora de serviços mecânicos

Luiz Fernando do Nascimento (URI) - cco15719@uri.edu.br

Alzenir José de Vargas (FURB) - ajvcontabilidade@gmail.com

Resumo:

O custo meta é utilizado como ferramenta de gestão dos custos na visualização dos resultados da empresa, portanto aplicou-se essa teoria sobre os preços de venda dos serviços, junto com a definição da margem de contribuição desejada por essa, assim se obteve limites, ou seja, custos máximos para comparação com os custos atuais e com isso foi demonstrado os reais resultados da administração através de suas variações, sejam elas positivas ou negativas, permitindo sugestões para reestruturação dos custos ou conhecimento para tomada de decisões. O objetivo deste trabalho é elaborar o custo meta dos principais serviços da empresa com a finalidade de evidenciar se os preços praticados no mercado são compatíveis com a estrutura que a empresa possui. Esse tema aplicou-se a um estudo de caso de empresa do setor de serviços, tendo como resultado informações importantes sobre seus resultados atuais em determinados tipos de serviço, também servindo de parâmetro para cálculo dos demais serviços. Demonstrando que o gerenciamento dos custos é parte fundamental para a satisfação dos objetivos da empresa. Os resultados apontam que o custo meta atual atende as expectativas dos gestores, possibilitando um resultado ainda melhor que o desejado.

Palavras-chave: *Custo Meta; Custo Atual; Informação.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Target Costing: estudo aplicado a uma prestadora de serviços mecânicos

RESUMO

O custo meta é utilizado como ferramenta de gestão dos custos na visualização dos resultados da empresa, portanto aplicou-se essa teoria sobre os preços de venda dos serviços, junto com a definição da margem de contribuição desejada por essa, assim se obteve limites, ou seja, custos máximos para comparação com os custos atuais e com isso foi demonstrado os reais resultados da administração através de suas variações, sejam elas positivas ou negativas, permitindo sugestões para reestruturação dos custos ou conhecimento para tomada de decisões. O objetivo deste trabalho é elaborar o custo meta dos principais serviços da empresa com a finalidade de evidenciar se os preços praticados no mercado são compatíveis com a estrutura que a empresa possui. Esse tema aplicou-se a um estudo de caso de empresa do setor de serviços, tendo como resultado informações importantes sobre seus resultados atuais em determinados tipos de serviço, também servindo de parâmetro para cálculo dos demais serviços. Demonstrando que o gerenciamento dos custos é parte fundamental para a satisfação dos objetivos da empresa. Os resultados apontam que o custo meta atual atende as expectativas dos gestores, possibilitando um resultado ainda melhor que o desejado.

Palavras-chave: Custo Meta; Custo Atual; Informação.

Área Temática: Custos como ferramentas para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 INTRODUÇÃO

As empresas trabalham diariamente com seus custos e despesas visando aprimorá-los ao máximo, ou seja, visando sempre sua racionalização, para atingir lucros esperados cada vez maiores ou simplesmente para se manter no mercado competitivo atual. O estudo aplicado em uma empresa de prestação de serviços de mecânica pesada localizada no norte do Rio Grande do Sul.

A administração requer habilidades e competências dos gestores na tarefa de gerenciamento de resultados, visando identificar métodos de melhor gerir seus ativos e passivos, para assim obter resultados satisfatórios para seus proprietários.

A metodologia do custo meta visa identificar o custo máximo dos produtos ou serviços, que a empresa possa praticar, para que as expectativas de lucros possam ser alcançadas. Tal tema será abordado diante da necessidade de identificação dos resultados, algo até então pouco presente na empresa.

A gestão de empresas familiares normalmente o envolvimento dos gestores está direcionado a gestão operacional da empresa no sentido de realização das atividades e não na cultura do controle nos aspectos direcionados a custos e resultados, fazendo com que o aprimoramento com novas técnicas de controle muitas vezes não seja implantadas.

O custo meta irá propiciar um comparativo entre o custo máximo de realização dos serviços diante dos preços de venda praticados, e seus reais custos do presente, e em caso de diferenças negativas, mostrar a essa que deve estudar sua composição dos custos buscando reduzi-los, ou se possível, se o mercado permitir, aumentar os preços de venda, em razão do atendimento dos objetivos de lucratividade da empresa.

A definição de novas ferramentas de gerenciamento de possibilita novas formas de controle nas organizações, o presente estudo tem por objetivo elaborar o custo metas dos principais serviços da empresa com a finalidade de evidenciar se os preços praticados no mercado são compatíveis com a estrutura que a empresa possui.

Knuth (2005) destaca que o “preço” está relacionado diretamente com o poder de compra dos consumidores, e um dos fatores que influenciam a sobrevivência das empresas no mercado é o custo. No entanto, os preços dos produtos e serviços normalmente são estabelecidos pelo mercado, influenciando significativamente no resultado das entidades.

Está necessidade gerencial foi constatada diante das dificuldades de visualização dos resultados até então ocorridos, sendo assim para uma análise mais detalhada restringe-se a pesquisa a um número menor de serviços, no caso cinco, os quais têm uma média mensal maior de realizações durante o período trabalhado e assim ocupam grande parte dos custos principalmente mão-de-obra, onde são montadas suas estruturas de custos através de informações coletadas junto à gerência da empresa.

2 GESTÃO DOS CUSTOS

Tudo o que é consumido em uma empresa transforma-se em custos, portanto é fundamental que está tenha um controle sobre esses mesmos, que podem representar um grande influenciador dos resultados da empresa. As organizações devem-se conhecer sua estrutura de custos, pois esses representam todos os gastos monetários que irá impactar em seu resultado.

Esses custos devem ser administrados de forma a ficarem adequados a realidade do negócio, proporcionando o melhor resultado, para o capital investido. O cálculo dos custos será o valor que possibilitará o estabelecimento do preço de venda para produtos e serviços.

Segundo Leone (2000, p. 54) custo é definido como “o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda”. Esse valor monetário é algo agregado ao preço final do produto, e representa a parcela desse preço que não se transforma em benefício da empresa, portanto deve ser mínimo, para não gerar necessidade de valores dos produtos mais elevados, o que desagradaria o cliente.

O custo é um valor que tem importância fundamental para a lucratividade da empresa, pois reduzindo seu montante, isso se transforma em um diferencial tanto em retorno de capital como em poder de competitividade.

A definição de custo para Horngren *et al.* (2000, p. 19) é simplesmente “[...] um recurso sacrificado ou de que se abre mão para um determinado fim”. Após esses conceitos pode-se dizer que custo é algo comum no dia-a-dia das empresas, tanto nas grandes quanto nas pequenas, o que nos leva a entender de sua importância na obtenção dos resultados, pois os custos incidem diretamente no produto final da empresa.

Beulke e Bertó (2005) dizem que os custos estão vinculados á quatro áreas da empresa: na contabilidade (avaliação dos estoques, e custos de produtos vendidos, custos dos imóveis e bens de fabricação própria para o uso da empresa); no planejamento (orçamentos, planos de venda e produção, estudos de viabilidade, análise de investimentos); na gestão econômico-financeira e mercadológica (formação de preço de venda, avaliação de desempenho, políticas de produtos e preços, políticas de distribuição e segmentação); e no controle (controle do planejamento, dos materiais, do processo e da administração, do ciclo operacional).

Portanto, os custos são parte fundamental na administração da empresa, envolvendo todas as áreas, sendo a análise algo essencial para as tomadas de decisões, pois servem de base e garantia de um trabalho de gestão que levará a um resultado positivo para a organização.

As definições de custos impactam diretamente a formação de preço dos produtos e serviços produzidos, fazendo com que a competitividade da empresa esta diretamente associada na capacidade da empresa em gerenciar a estrutura de custos necessária para o desenvolvimento das suas atividades.

Para se formular o preço de venda de um produto devem-se conhecer os custos que incidem sobre este, pois ajudam a determinar o valor a ser cobrado do cliente, de modo que a empresa alcance seus objetivos.

Quando se formula um preço baseado nos custos, Martins (2009, p. 218) define:

Nesta forma de calcular preços – preços de dentro para fora –, o ponto de partida é o custo do bem ou serviço apurado segundo um dos critérios estudados: Custeio por Absorção, Custeio Variável etc. Sobre esse custo agrega-se uma margem, denominada *markup*, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores.

Nesse modelo de elaboração de um preço de venda é importante ter todos os custos estabelecidos de forma exata e a partir desses encontrar um *markup* que funcione de forma apropriada para que não haja erro de cálculo e surja como resultado um prejuízo.

Para Beulke e Bertó (2005, p. 191) definem que:

A formação do preço de venda dos produtos/mercadorias e serviços, elemento essencial da gestão econômico-financeira e mercadológica das empresas, envolve inúmeros fatores em sua composição; entre eles se destacam: estrutura de custos; demanda (mercado); ação da concorrência; governo e objetivos pretendidos com o produto/mercadoria/serviço.

A determinação do preço de venda na maioria das vezes, não comporta um cálculo baseado somente nos custos, pois são vários os fatores que influenciam o preço do produto, sendo muito determinante o que o mercado está disposto a pagar. Mas o custo é também fundamental, pois determina um valor mínimo de venda o qual a empresa necessita para cobrir seus gastos totais.

Nesse aspecto Beulke e Bertó (2005, p. 191) destacam que “o custo é, na realidade, somente um dos fatores que compõe a formulação do preço de venda. Em geral, o custo constitui seu piso, ou seja, o valor abaixo do qual o preço incorre em perdas econômico-financeiras para a empresa”.

A formação do preço de venda é feita de diferentes formas, dependendo muito do ramo de atividade da empresa e de seus produtos comercializados, mas em todos os casos os custos precisam ser supridos. O preço de venda varia de acordo com sua relação com o sistema de custeio utilizado pela empresa:

- Preço de venda a partir do custeio por absorção – se junta os custos do produto mais o percentual de despesas administrativas, comerciais e financeiras, e a margem de lucro desejada, e assim se forma o preço de venda. (PADOVEZE, 2007). É a forma mais utilizada pelas empresas, por ser a mais simples.

- Preço de venda a partir do custeio variável – somam-se os custos e despesas variáveis mais uma margem de contribuição que cubra os custos indiretos e o percentual de lucratividade, chegando-se ao preço de venda. (PADOVEZE, 2007).

- Preço de venda a partir do custeio por atividade – se pega o custo direto do produto mais um contribuição operacional que possibilite cobrir as despesas da empresa, e que se obtenha um resultado positivo. (BEULKE, BERTÓ, 2005).

Diante das necessidades do mercado Bernardi apud Sartori (2004, p. 67) salienta que:

Métodos de formação de preços baseados em custos e despesas têm que ser cuidadosamente reavaliados e repensados, pois o mercado é cada vez mais exigente e busca o custo mais econômico, quer dizer, qualidade, serviços, atendimento, soluções, tudo a um preço justo e competitivo.

Revisar e repensar seus custos e despesas passa a ser rotina de uma empresa que pretenda estar forte no seu ramo de negócios, pois não basta qualidade ou atendimento, individualizado, o preço competitivo juntamente com essas e outras variáveis totalizam a satisfação do cliente, definindo a sua opção de compra.

Padoveze (2007) diz que para a formação de preço as empresas podem utilizar um conceito de custo-meta, que significa o custo desejado pela empresa, sendo que esse é obtido através de um cálculo a partir de um preço de mercado (que é o valor máximo que o consumidor irá pagar pelo produto) do qual é descontado o valor que representa o lucro que a empresa almeja, ficando como resultado um valor máximo para os custos.

Se a empresa não está atingindo esse valor, no momento, irá trabalhar para alcançá-lo tornando-se competitiva. É a obtenção de um padrão para que haja produção, ou a venda, ou ainda a prestação do serviço.

Cruz e Rocha (2008) explicam custo-alvo como o “montante de custos que deve ser eliminado ou, se necessário, aumentado, para que o custo estimado de um produto ou serviço se ajuste ao admissível, tendo em vista o custo total do consumidor, o preço-alvo e as margens-alvo para cada elo da cadeia.”

Baseado em estratégias usadas durante a Segunda Guerra Mundial, onde as indústrias bélicas americanas enfrentaram escassez de recursos e usaram a ideia da busca de alternativas (materiais), que fossem mais abundantes, tivessem menor custo e produzissem o mesmo efeito, ou ainda melhor que a alternativa anterior, os japoneses nos anos 60 construíram a definição de um modelo de gestão de custos chamado *target cost* em português custo-meta ou custo alvo.

O Target Costing, ou Genka Kikaku em japonês, tem como “registro de nascimento” o ano de 1965, ano em que a Toyota originalmente criou a ferramenta que mais tarde revolucionaria a indústria japonesa. Sendo assim, cabe ressaltar que o Target Costing não tem sua base científica, ou seja, não foi criado nos meios acadêmicos, sendo por consequência desenvolvido nos meios empresariais por empresas como: NEC, Sony, Nissan, Sharp e principalmente a Toyota, a criadora original do Target Costing. (FREITAS, 2012, p. 3).

Com a evolução do mercado, exigindo maior diferenciação com menor custo esse conceito de projeção de preços de venda, tornou-se fundamental para que a indústria japonesa continua-se a dominar as melhores técnicas de gestão, tendo agora um produto com preço exigido pelo cliente, mantendo lucros agradáveis sem perder qualidade, foi isso que o custo-meta passou a garantir aos seus aplicadores.

Target costing definido por Crepaldi (2008, p. 267), trata de:

“(...) uma técnica usada para administrar estrategicamente a margem de lucro pretendida pela organização, transformando o custo em um insumo no processo de desenvolvimento do produto e não em seu resultado. A organização estabelece seu custo-alvo, estimando o preço de venda, e subtraindo deste a margem de contribuição desejada.”

Para Freitas (2012, p. 5) destaca que:

No entanto, pode-se de maneira simples e abrangente, conceituar Target Costing como um sistema de gestão estratégica de custos e planejamento de lucros centrado

principalmente nas fases de pesquisa, desenvolvimento e engenharia do produto, que guiado pelo preço de mercado, tem por finalidade obter o custo máximo aceitável de um produto, de maneira a alcançar uma rentabilidade razoável, satisfazendo clientes, considerando todo o ciclo de vida do produto e envolvendo toda a estrutura organizacional e cadeia de valor da empresa.

Ambos os conceitos se completam, tendo como resultado um modelo de gestão de preços, onde o mercado estabelece o preço de venda aceitável pelo cliente, o qual a empresa deve adotar, essa então define sua margem de lucro desejada, e os diferentes setores (engenharia, processos, logística, financeiro, etc.) trabalham em cima de um custo máximo (custo-meta), buscando materiais alternativos, processos que reduzam custos entre outras formas de propiciar que o custo total esteja ao mesmo nível ou abaixo desse valor (custo-meta), sem a perda de qualidade e demais itens que transmitam resultado na satisfação do cliente.

Segundo Monden *apud* Camacho (2004, p. 24), o custeio alvo tem dois objetivos:

1. Reduzir os custos de novos produtos de maneira que o nível de lucro possa ser garantido, ao mesmo tempo em que os novos produtos satisfaçam 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 custo-alvo uma atividade de administração do lucro por toda empresa.

Esses objetivos designam resultados que toda a empresa deseja obter, portanto o método de custo-meta trás bons retornos para seus aplicadores, sendo reduzir custos para manter os lucros e suas vendas sem prejudicar a imagem e qualidade dos produtos, talvez trazendo melhorias, e tornado os funcionários parte fundamental para o sucesso desse modelo de gestão de custos, demonstrando a esses que suas atividades sendo feitas em virtude de reduzir desperdícios e custos trarão um lucro desejado pela empresa, fazendo dessa um local de estabilidade diante de um mercado turbulento do cenário competitivo atual.

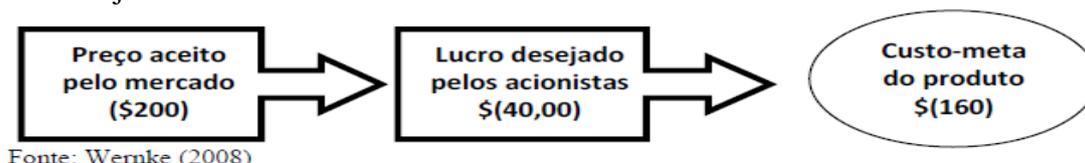
Para efeito de distinção entre os métodos de custo-meta e métodos tradicionais cita-se o quadro a seguir:

<i>TARGET COSTING</i>	ABORDAGEM TRADICIONAL DE CUSTOS
O preço determina o custo.	O custo determina o preço.
Começa com um preço de mercado (ou preço alvo de venda) e uma margem de lucro planejada para depois estabelecer um custo permissível (ou custo-alvo).	Estima um custo de produção, depois acrescenta uma margem de lucro desejada para então se obter um preço de venda.
Planejamento de custos é guiado pelo mercado competitivo.	As considerações de mercado não são consideradas no planejamento de custos.
Reduções de custos são feitas antes que os custos cheguem a seu limite aceitável.	Reduções de custos são feitas depois que os custos são incorridos além do limite aceitável.
O projeto (de produtos e processos) é a chave para reduções de custos.	Perdas e ineficiências são o foco da redução de custos.
Reduções de custos são guiadas pelos desejos e anseios do consumidor.	Redução de custos não são dirigidas aos clientes.
Custos são gerenciados por equipes multifuncionais (toda a empresa).	Os custos são monitorados apenas pelos contadores.
Fornecedores são envolvidos no conceito e no projeto.	Os fornecedores são envolvidos apenas na fase de produção (depois do projeto pronto).
Minimiza o custo de propriedade para o consumidor.	Minimiza apenas o preço pago pelo consumidor.
Envolve toda a cadeia de valor no planejamento de custos.	Pouco ou nenhum envolvimento da cadeia de valor no planejamento de custos.

Fonte: Monden e Lee *apud* Crepaldi (2008, p. 268)

Em comparação entre as duas formas de custeio se observa que são distintas principalmente quanto à ordem de análise dos termos de precificação. Enquanto o *target costing* tem como partida, sua apreciação de mercado para assim produzir a um determinado preço, a abordagem tradicional verifica seus custos de produção para definir preço que o mercado deverá pagar.

Para a determinação do target costing Crepaldi (2008) cita que a empresa deve conhecer os desejos do cliente e identificar quanto este estaria disposto a pagar por um produto que atendesse esses. Diante disto, calcular o custo máximo do produto, para que se obtenha o lucro desejado. Tendo então:

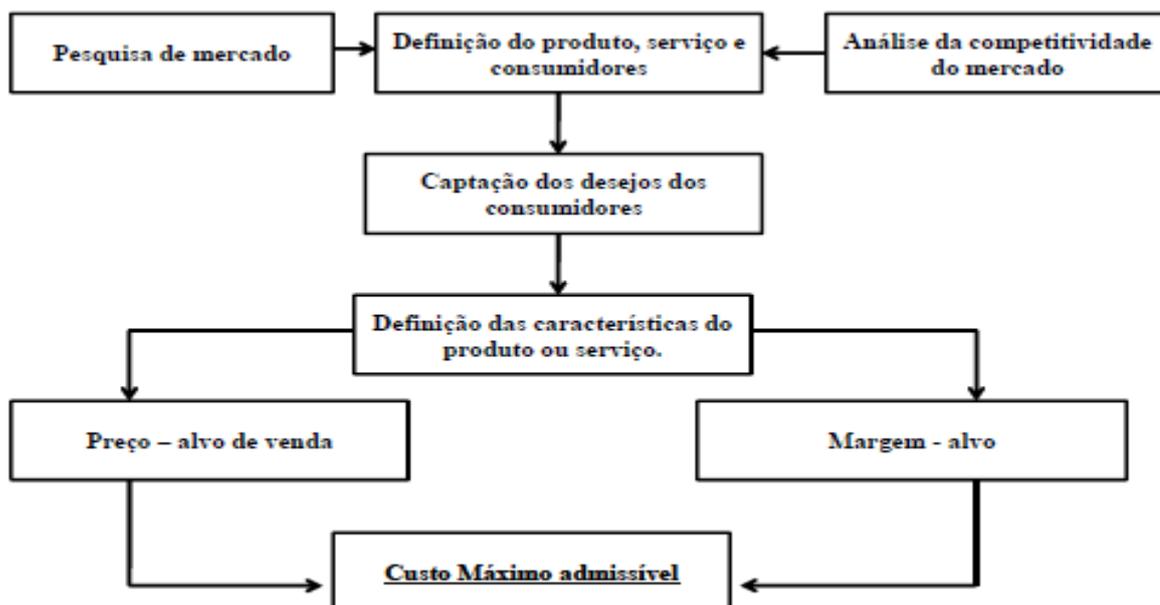


Fonte: Wernke (2008)

Figura 1 – Exemplo básico do *target costing*

Na identificação do preço desejado pelo cliente, deve-se observar qualidade dos produtos, seus similares e substitutos, as principais empresas concorrentes e seus preços praticados, para assim ter uma visão mais real desse valor, já que esse não é um valor exato e sim suposto diante da análise do cenário mercadológico.

Acerca dos conceitos e sistemática operacional do custo meta, a figura 2 traz uma síntese onde estabelece o custo máximo admissível, considerando todos os aspectos relacionados ao preço pago pelo consumidor, a identificação de características e satisfação dos clientes e estabelecendo o preço e a margem-alvo, tendo como base o custo máximo admissível para o produto ou serviço.



Fonte: Adaptado de Hansen (2002).

Figura 2 - Custo Máximo Admissível

Com a obtenção desse custo máximo passa a trabalhar em alternativas viáveis para a produção com lucratividade, ou seja, abaixo desse limitante. Essa maneira de gestão de custos tem maior garantia de venda, limita a um mínimo de lucro e a um máximo de custo, o que se for obtido propicia o alcance dos objetivos empresariais.

O custo-meta passa a ser ferramenta importante diante da competitividade dos mercados, garantindo a estabilidade das empresas com seus índices de lucros e clientes satisfeitos.

3 METODOLOGIA

O objetivo deste trabalho é elaborar o custo meta dos principais serviços da empresa com a finalidade de evidenciar se os preços praticados no mercado são compatíveis com a estrutura que a empresa possui, para tanto foram adotados os procedimentos metodológicos a seguir.

A pesquisa se caracteriza quanto aos objetivos como exploratória. Quanto aos procedimentos de pesquisa, caracteriza-se como um estudo de caso. Finalmente, quanto à abordagem do problema, caracteriza-se como qualitativa.

Para Yin (2010), a abordagem qualitativa pode ser relevante para um estudo de caso pelo menos por dois motivos: a) eles podem cobrir o comportamento ou os eventos que o estudo está tentando explicar e; b) em segundo lugar, os dados podem estar relacionados a uma unidade de análise integrada no estudo mais amplo.

Utilizou-se uma amostragem por acessibilidade ou conveniência que, segundo Beuren (2004), “[...] geralmente, é utilizada em pesquisa de caráter exploratório ou qualitativo, em que há uma cobrança menor de nível de precisão dos dados.”

A coleta de dados foi realizada por meio de documentos contábeis e gerenciais, elaborados e utilizados na organização.

Os resultados foram apresentados por meio de tabelas sintetizando os resultados encontrados. Esses dados foram interpretados com apoio do proprietário e seus funcionários, visando estar próximos da realidade da empresa, e também do orientador, para garantir uma permanência do estudo em equivalência com o tema, fazendo assim um trabalho de confrontação entre a teoria e a prática, buscando melhores soluções e resultados para o problema.

A teoria relatada no presente artigo foi pesquisada junto a meios bibliográficos, entre esses livros e artigos, os quais relatavam ou conceituavam a teoria do custo meta e sua aplicação, visando dar base intelectual para interpretação do caso particular a ser tratado.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Informações identificadas junto à empresa mostram que a empresa realiza uma média de 260 serviços mensais, sejam eles dos diversos tipos que a empresa proporciona a seus clientes, dos quais cerca de 87 são dos tipos a serem estudados neste estudo, seu faturamento médio mensal no setor de serviços está em R\$21.376,00, desses cerca de 25 % são provenientes dos cinco serviços a serem citados.

A definição dos preços de venda dos serviços é feita visualizando o mercado e seus principais concorrentes, sendo que seus preços atuais são equivalentes aos praticados por esses, o que necessita ser apontado é se com esses valores os custos meta estão abaixo ou acima do custo real que a empresa apresenta no momento.

A margem de contribuição desejada pelo sócio da empresa é de 20% do preço de venda, sendo percentual que este considera como satisfatório para alcance de seus objetivos de resultado, para tanto essa será utilizada para definição do custo meta.

A formação da estrutura de custos foi feita por meio de um custeio por absorção onde os custos diretos foram destinados aos seus respectivos serviços e os indiretos rateados de forma a serem incorporados a esses para serem assim quitados nos resultados finais obtidos. Os custos indiretos identificados em média por mês são apresentados na tabela 1.

TABELA 1 – Custos e despesas indiretas alocadas a cada serviço.

Custos Indiretos	Valor mensal (R\$)	Rateio por Serviços (R\$)
Material de limpeza	50,00	0,19
Energia elétrica	250,00	0,21 /hora
Cursos profissionalizantes	500,00	1,92
Água	70,00	0,27
Lanche funcionários	220,00	0,85
Conta de telefone	200,00	0,77
Conta de internet	51,00	0,20
Sistema de gerenciamento	85,00	0,33
Propaganda e publicidade	400,00	1,54
Despesas de escritório	210,00	0,81

Fonte: Dados a pesquisa

A composição da tabela acontece a partir de uma média mensal dos custos indiretos sendo divididos pela média de 260 serviços mensais, sendo assim rateado um valor a ser absorvido por cada serviço. No caso da energia elétrica, a média mensal desse custo é dividida pelo número de horas mensais trabalhadas pelos sete mecânicos que a empresa possui, sendo de 168,67 horas mensais cada, totalizando 1.180,67 horas.

Essa constatação está baseada na seguinte lógica – no ano são 365 dias dos quais, 30 dias o trabalhador tem direito a férias, descontados o repouso semanal remunerado e os sábados em que o trabalhador não fica a disposição da empresa totalizam mais 96 dias, descontado ainda as faltas e feriados do período o trabalhador no período em estudo ficou 230 dias a disposição da empresa.

A jornada de trabalho da empresa é de 44 horas semanais distribuídos em 5 dias por semana o que totaliza uma jornada diária de 8,8 diárias, considerando os dias em que o trabalhador fica a disposição da empresa no ano ele efetivamente trabalha 2.024 horas o que perfaz uma média mensal de 168,67.

Atualmente a empresa possui 7 profissionais o que totaliza 1.180,67 horas de serviços/mês, estes elementos foram utilizados na distribuição de custos indiretos de produção e alocação do custo de mão-de-obra direta. A remuneração e despesas com os empregados são demonstradas na sequência:

TABELA 2 – Composição do custo da Mão-de-obra direta em R\$

Colaboradores	Salário anual	13º Salário e férias	Encargos Sociais	Gasto Total	Custo/ hora
A	6.842,00	1.451,33	663,47	8.956,80	4,43
B	12.100,00	2.566,67	1.173,33	15.840,00	7,83
C	15.064,94	3.195,59	1.460,84	19.721,37	9,74
D	18.831,12	3.994,48	1.826,05	24.651,65	12,18
E	13.684,00	2.902,67	1.326,93	17.913,60	8,85
F	27.368,00	5.805,33	2.653,87	35.827,20	17,70

Fonte: Dados a pesquisa

Essa tabela define o custo da mão-de-obra por hora para cada funcionário, sendo que dos 7 mecânicos da empresa somente 6 estão presentes nessa tabela, já que são esses que realizam os serviços objeto deste estudo, assim pode-se ratear esse custo para cada serviço.

Percebe-se uma variação significativa no custo hora de cada um dos colaboradores da empresa, associado principalmente ao tempo de serviços e habilidades no desenvolvimento de suas funções.

Para efeito do estudo foram verificados os cinco serviços definidos como principais na geração de receita para a empresa, os quais são destacados os elementos necessários para a

execução de cada um, ou seja, custos diretos e custos indiretos que compõem os gastos de cada um.

4.1 Serviço de Cubo

Este serviço tem seu preço de venda definido em R\$27,00, sendo assim, reduzindo-se a margem de contribuição líquida desejada de 20% (R\$5,40), temos o seu custo meta que é de R\$21,60. Agora vejamos sua composição de custo atual:

TABELA 3 – Estrutura de custos do serviço de cubo

Componentes do custo atual	Valores em R\$
Material direto	9,10
Mão-de-obra direta (30 minutos)	2,90
Custo indireto de realização	3,65
Impostos (Simples Nacional 6%)	1,62
Despesas fixas	3,65
Custo Total	20,92

Fonte: Dados a pesquisa

A mão-de-obra deste serviço é realizada por dois funcionários com remunerações diferentes, sendo esses o funcionário A, que se estima que realize 3/5 do total desse tipo de serviço, e o funcionário B que realiza os 2/5 restantes, para tanto se define o custo da hora de mão-de-obra para esse serviço somando-se, em proporções relacionadas à quantidade de serviços realizados, os valores da hora dos dois empregados, que no caso foi de R\$5,79. Segundo informações da gerência da empresa o tempo de execução desse serviço é de 30 minutos, tendo então o custo de mão-de-obra mencionado na tabela.

O material direto envolve os componentes ligados diretamente a execução do serviço. O custo indireto de realização compreende depreciação e manutenção de equipamentos destinados a este serviço e energia elétrica, rateados em relação ao tempo de concretização do serviço, e material de limpeza, cursos profissionalizantes, água, e lanche dos funcionários, rateados de acordo com a tabela 1.

O cálculo dos impostos é feito com base na alíquota de 6% do valor de venda, a qual a empresa se enquadra dentro da modalidade tributária do Simples Nacional. As despesas fixas englobam conta de telefone e internet, sistema de gerenciamento, propaganda e despesas de escritório.

Diante dos dados da tabela se encontra o custo atual do Serviço de Cubo R\$20,92, o qual está abaixo do custo meta R\$21,60, num percentual de 3,15% (R\$0,68), atendendo a necessidade de lucro da empresa.

4.2 Serviço de Cuicão

Com preço de venda de R\$54,00 este serviço necessita apresentar uma margem de contribuição de R\$10,80 (20%), sendo seu custo meta o valor de R\$43,20, ou seja, sua estrutura de custos não poderá ultrapassar esse número. Para realizar a comparação apresentase a estrutura de custos atual:

TABELA 4 – Estrutura de custos do serviço de cuicão

Componentes do custo atual	Valores em R\$
Material direto	1,00
Mão-de-obra direta (20 minutos)	3,65
Custo indireto de realização	3,35

Impostos (Simples Nacional 6%)	3,24
Despesas fixas	3,65
Custo Total	14,89

Fonte: Dados a pesquisa

Sua mão-de-obra é realizada por dois funcionários, sendo que esses, funcionário C e funcionário D, são responsáveis por 50% cada um dos serviços prestados, sendo feito uma média do custo da hora dos dois, se estabelecendo esse em R\$ 10,96/hora. Esse serviço tem seu tempo de execução fundado em 20 minutos.

Os materiais diretos, o custo indireto de realização, impostos e despesas fixas, ocorrem e se compõem da mesma forma exposta no serviço anterior.

O custo atual do Serviço de Cuicão está definido em R\$14,89, um valor bem abaixo do custo meta que é de R\$43,20, percentualmente 65,53% (R\$28,31) a menos, sendo algo muito bom para os resultados da empresa.

4.3 Serviço de Caixa

Seu preço de venda é praticado em R\$225,00, tendo como margem de contribuição desejada o valor de R\$45,00 (20%) sendo seu custo meta R\$180,00, montante limite para que os objetivos financeiros sejam supridos. Para comparação, vejamos o custo atual:

TABELA 5 – Estrutura de custos do serviço de caixa

Componentes do custo atual	Valores em R\$
Material direto	3,23
Mão-de-obra direta (8 horas)	123,92
Custo indireto de realização	10,03
Impostos (Simples Nacional 6%)	13,50
Despesas fixas	3,65
Custo Total	154,33

Fonte: Dados a pesquisa

O trabalho é realizado por dois mecânicos sendo que o funcionário D realiza 2/5 dos serviços, enquanto o funcionário F cumpre com a execução dos outros 3/5, sendo o custo da mão-de-obra definido na mesma proporção, representando o valor de R\$15,49/hora. Para a conclusão desse serviço são necessárias 8 horas.

Os elementos restantes (material direto, custo indireto, impostos e despesas fixas) da estrutura de custos seguem a composição e forma de cálculo dos serviços anteriores, levando em conta o que é fixo e o que está diretamente proporcional ao serviço prestado e seu preço de venda.

O Serviço de Caixa tem um custo atual de R\$154,33, sendo 14,26% (R\$25,67) abaixo do custo meta desse serviço que é de R\$180,00, demonstrando que neste serviço também a empresa está obtendo lucros satisfatórios.

A responsabilidade com garantias oferecidas aos clientes neste serviço requer uma margem diferenciada em relação aos demais visto a complexidade de execução desta atividade.

4.4 Serviço de Feixe de Mola

O preço de venda praticado por este serviço é de R\$36,00 sendo o valor da margem de contribuição igual á R\$7,20 (20%), ficando definido como seu custo meta R\$28,80, valor

extremo para que os objetivos da empresa possam ser supridos. A estrutura de custo atual está exposta no acompanhamento:

TABELA 6 – Estrutura de custos do serviço feixe de mola

Componentes do custo atual	Valores em R\$
Material direto	1,00
Mão-de-obra direta (30 minutos)	5,06
Custo indireto de realização	3,67
Impostos (Simples Nacional 6%)	2,16
Despesas fixas	3,65
Custo Total	15,54

Fonte: Dados a pesquisa

Este serviço pode ser realizado pelos seis mecânicos citados, portanto o custo da hora de mão-de-obra é uma média dos custos individuais, sendo R\$10,12/hora. O tempo de execução desse serviço é de 30 minutos, segundo informações da empresa. Sua estrutura de custos também se compõe dos outros elementos presentes nas estruturas anteriores, visando sua forma de cálculo e partes integrantes (material direto, entre outros).

O custo atual do Serviço de Feixe de Mola totaliza-se em R\$15,54, comparando-se com o custo meta de R\$28,80, observa-se que este está menor em 46,04% (R\$13,26), percentual significativo o que garante grande satisfação dos resultados esperados.

4.5 Serviço de Válvula

O Serviço de Válvula tem como preço de venda R\$54,00, sendo assim seu custo meta é de R\$43,20, pois a margem de contribuição esperada é de 20% (R\$10,80), esse valor de custo demonstra o montante máximo para que os objetivos financeiros sejam alcançados. A tabela 7 demonstra os valores do custo atual e o custo meta estimado:

TABELA 7 – Estrutura de custos do serviço de válvula

Componentes do custo atual	Valores em R\$
Material direto	1,00
Mão-de-obra direta (30 minutos)	6,86
Custo indireto de realização	3,70
Impostos (Simples Nacional 6%)	3,24
Despesas fixas	3,65
Custo Total	18,45

Fonte: Dados a pesquisa

O custo da mão-de-obra é formado por percentuais iguais (50%) do custo da hora trabalhada dos funcionários C e F, sendo assim o valor de R\$13,72/hora o custo da mão-de-obra para o Serviço de Válvula. Seu tempo de conclusão é de 30 minutos, para tanto os custos que levam em consideração essa variável são proporcionais a esse período.

Ainda compõe a tabela o material direto, o custo indireto de realização (energia elétrica depreciação e manutenção de equipamentos, material de limpeza, cursos profissionalizantes, água e lanche dos funcionários), impostos (calculados sobre alíquota de 6% sobre o valor de venda), e despesas fixas (conta de telefone e internet, sistema de gerenciamento, propaganda e despesas de escritório).

Com esses componentes o custo atual se encontra em R\$18,45, estando 57,29% (R\$24,75) abaixo do custo meta de R\$43,20, demonstrando grande potencial lucrativo satisfazendo com ampla facilidade os resultados esperados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio do custo meta possibilitou a apresentação de informações que permitem a análise diante dos serviços prestados pela empresa, dentre os quais são mencionados no texto, principal objetivo deste, sendo assim possível garantir conhecimento para tomada de decisões sobre os custos e suas influências nos preços praticados na venda.

Constata-se que os serviços estudados atingem os objetivos financeiros da empresa (lucro líquido de 20%), sendo que cada um tem uma diferença a favor da empresa entre o custo atual e custo meta.

Em uma análise individual menciona-se o serviço de Feixe de Mola com custo atual de R\$15,54 e custo meta de R\$28,80, diferença de R\$13,26 (46,04% abaixo do limite) que permite constatar uma excelente lucratividade, podendo-se pensar em redução do preço de venda em caso de necessidade de aumento das vendas. Dentro deste contexto também se encontra o serviço de Cuicão com custo meta de R\$43,20 e custo atual de R\$14,89, sendo a maior diferença entre os serviços estudados, R\$28,31 (65,53%) abaixo do valor máximo para os custos, e o serviço de Válvula com uma diferença de R\$24,75 (57,29%) abaixo do custo meta de R\$43,20, já que seu custo atual é de R\$18,45.

Para uma tomada de decisão em razão de reduzir preços, precisa-se antes aplicar esse cálculo de custo meta e análise do custo atual para os demais serviços não estudados, pois essa lucratividade maior pode estar ocorrendo para suprir perdas em outros serviços, que até então não foram identificados, ocorrendo assim uma espécie de compensação de diferenças. Também este tema possa a ser estudado futuramente em pesquisas mais direcionadas aos resultados totais da empresa.

No serviço de Caixa apresenta-se um custo atual de R\$154,33, tendo então uma diferença de R\$25,67 (14,26%) menor que o custo meta de R\$180,00, garantindo assim o suprimento da margem de lucro desejada, mais uma variação confortável até o máximo de custo permitido, podendo igualmente aos serviços anteriores, dentro de estudo mais avançado, sofrer uma pequena redução do preço de venda.

Com uma diferença menor, mas mesmo assim provendo o lucro desejado, encontra-se o serviço de Cubo com um custo atual de R\$20,92 e um custo meta de R\$21,60, sendo essa variação de R\$0,68 (3,15%) abaixo do limite mencionado. Neste serviço, mesmo atendendo as necessidades da empresa, sugere-se rever os custos diretos, se esses podem ser reduzidos, ou se o preço de venda pode ser aumentado, para se ter uma margem de segurança mais tranquila entre os dois custos (atual e meta) algo entre 5% e 10%. Mas mesmo assim o resultado atual é agradável tendo em vista a alcance da lucratividade estabelecida (20% do preço de venda), e que numa média geral dos cinco serviços estudados, esses estão 37,25% abaixo do custo meta.

Diante dessas informações pode-se constatar que os serviços analisados atendem plenamente aos limites impostos pela teoria do custo meta, sendo provida a margem de lucro desejada, garantindo assim o resultado esperado pela empresa, alcançando assim o objetivo deste estudo, podendo-se interpretar dados para produzir conhecimento para escolha de decisões administrativas.

Percebe-se a importância para a gestão da empresa os dados apresentados, em que as informações direcionadas ao custo máximo admissível de cada serviço possibilitam uma melhor gestão de preços e conseqüentemente de lucratividade.

Para melhores conhecimentos dos resultados totais da empresa sugere a gerência aplicar esses cálculos aos demais serviços praticados nesta, e proporcionar mais estudos envolvendo a área de custos a qual está relacionada a toda a administração, assim irá estar mais bem suprida de elementos para tomada de decisões.

REFERÊNCIAS

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BEUREN, Ilse Maria. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. **Custeio Alvo em Serviços Hospitalares**: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v19n47/v19n47a03.pdf>>. Acesso em: 13 mar. 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CRUZ, Cassia Vanessa Olak Alves; ROCHA Wellington. Custo-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15., 2008, Curitiba. **Anais...** São Paulo, 2008.

FREITAS, Thiago Antonio P. A.. **Muito Prazer! Target Costing...** Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/260.pdf>>. Acesso em: 13 mar. 2012.

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

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M.. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KNUTH, Valdecir. **Aplicação do sistema de custeio meta às empresas do setor faccionista de costura**: um estudo de caso. Santa Catarina, 2005. 165f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)- Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Regional de Blumenau. Blumenau, 2005.

LEONE, George S. Guerra. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SARTORI, Eloi. **Gestão de Preços**: estratégia e flexibilização de preços, fidelização de clientes e aumento de rentabilidade. São Paulo: Atlas, 2004.

WERNKE Rodney. **Gestão de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**. 4. ed. Porto Alegre: Bookmann, 2010.