

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: O CUSTO META NA CADEIA DE VALOR

Christian Luiz da Silva*

RESUMO

No ambiente da globalização, a gestão estratégica de custos surge como uma resposta para atender às demandas do sistema econômico com relação às novas perspectivas e alternativas proporcionadas pela remodelação dos mercados em um contexto de busca por melhoria contínua da competitividade. Uma das principais ferramentas de gestão de custos para apoiar a competitividade é o custo meta, que incorpora conceitos como desenvolvimento multifuncional e inovação presentes na essência teórica da globalização e da gestão estratégica de custos. Desta forma, o objetivo deste artigo é aplicar o uso do custo meta na cadeia de valor como um todo, demonstrando a sua importância dentro do contexto da Gestão Estratégica de Custos.

Palavras-chave: gestão estratégica de custos; custo meta; competitividade

ABSTRACT

In the context of the globalisation, the strategic cost management appears as an answer to assist to the demands of the economic system with relationship to the new perspectives and alternatives provided by the new markets structure in a search context for continuous improvement of the competitiveness. One of the main tools of cost management to support the competitiveness is the target cost, that incorporates concepts as development in various function and innovation presents in the theoretical essence of the globalisation and of the strategic cost management. This way, the objective of this article is to apply the use of the target cost it puts in the chain of value as a whole, demonstrating its importance inside of the context of the Strategic Administration of Costs.

Key words: Strategic costs management; target cost; competitiveness

*Economista, mestrando em Engenharia da Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Professor Monitor da FAE.

INTRODUÇÃO

A Gestão Estratégica de Custos é um novo conceito que se fundamenta nas premissas da globalização dos mercados, implicando um contexto de reestruturação e flexibilização dos processos produtivos, de *transnacionalização* das empresas e do acirramento da concorrência, de funções mais pró-ativas das empresas na participação do desenvolvimento econômico e social, entre outros conceitos implícitos que caracterizam suas mudanças conceituais, definindo o seu papel dinamizador no crescimento econômico.

Nesse ambiente de maior acirramento da concorrência, a preocupação com a determinação dos custos e a definição destes como fator estratégico levaram à necessidade de se repensar os sistemas de custeio com ênfase na determinação do custo dentro deste ambiente de competitividade. Dessa forma, a análise do custo evoluiu para novos sistemas de gerenciamentos, tais como *ABC* e *Balanced Scorecard*, que possibilitam o melhor uso de informações sobre custos para a tomada de decisões. Contudo, a preocupação extrapolou o ambiente da empresa para todo o sistema do qual ela faz parte. A Gestão Estratégica de Custos ocupa esse espaço, fundamentando-se na importância de analisar o contexto para se entender melhor as estratégias e decisões no nível empresarial. Assim, a Gestão Estratégica de Custos analisa os custos sob um contexto mais amplo, visando desenvolver vantagens competitivas e dar suporte à tomada de decisões no ambiente da globalização.

O objetivo deste artigo é aplicar o uso do custo meta na cadeia de valor como um todo, demonstrando a sua importância dentro do contexto da Gestão Estratégica de Custos. Para tanto, faz-se necessário antes introduzir aos principais conceitos que fundamentam a Gestão Estratégica de Custos, apresentar algumas limitações da gestão de custos tradicionais, fazer algumas considerações sobre o custo meta e distinguir custo projetado e custo real.

GOVINDARAJAN (1997, p. 4), a gestão estratégica de custos é “uma análise de custos vista

1 PRINCIPAIS CONCEITOS SOBRE A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

FERRAZ et al. (1995) ressaltam que tanto a organização da produção intra-setorial quanto as relações entre fornecedores e produtores nas cadeias produtivas são importantes focos de atenção na análise das tendências internacionais da competitividade. Para eles,

a intensificação da cooperação vertical é outro traço marcante das configurações industriais. Em praticamente todos os setores de atividade industrial (...) constata-se a presença de formas avançadas de articulação entre empresas. A formação de amplas parcerias envolvendo produtores, fornecedores, clientes e entidades tecnológicas conduz a relações inter-setoriais fortemente sinérgicas, criando condições estruturais adequadas para o incremento da competitividade de todos os elos da cadeia produtiva (p.22).

Com isso, procuram demonstrar como se estruturam as relações na cadeia produtiva, que se compõem de forma mais dinâmica e interdependente entre os atores do processo. Com base nesse cenário, a gestão estratégica de custos deve estar preparada para esse ambiente, composto de relações mais intrínsecas e contínuas entre clientes e fornecedores. Segundo SHANK e GOVINDARAJAN (1997, p.4), a gestão estratégica de custos é “uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva”.

MARTINS (1998, p.318) contribui para o conceito de Gestão Estratégica de Custos afirmando:

numa visão mais abrangente, 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. Passa a não ser apenas importante conhecer os custos da sua empresa, mas os dos fornecedores e os dos clientes que sejam ainda intermediários, a fim de procurar, ao longo de toda a cadeia de valor (até chegar ao consumidor final), onde estão as chances de redução de custos e de aumento de competitividade.

Destarte, a principal preocupação da Gestão Estratégica de Custos é o custeio em toda a cadeia de valor para que se compreenda onde estão as oportunidades de redução dos custos e os possíveis ganhos de competitividade. Para a eficácia nesse tipo de análise de custos, o foco são os conceitos estratégicos, especialmente sobre a cadeia de valor, o posicionamento estratégico e os direcionadores de custos. SHANK e GOVINDARAJAN (1997) definem cada um desses conceitos da seguinte forma:

- a) cadeia de valor: conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matéria-prima até o produto final entregue ao consumidor;
- b) posicionamento estratégico: trata-se da avaliação das oportunidades ambientais externas, dos recursos existentes, da definição de metas e de um conjunto de planos de ação para realizá-los;
- c) direcionadores do custo: é a busca pela compreensão da complexa interação de direcionadores de custos em ação numa determinada situação, sejam eles estruturais, como escalas, escopos e tecnologia, sejam eles de execução, que trata da capacidade de executar bem.

A compreensão da cadeia de valor torna-se necessária na medida em que as relações entre as empresas tornam-se mais sólidas, fundamentalmente pela interdependência dos valores e pesos de cada agente econômico no sucesso e sobrevivência no mercado da cadeia. Como já mencionado, com a globalização e a abertura de mercado, tornou-se necessária a extrapolação da gestão de custos para todos os pontos que agregam valor ao produto na cadeia produtiva, e não somente para a própria empresa. Essa extrapolação da gestão de custo faz com que as empresas que pertencem a uma cadeia produtiva tentem compreender, além do seu próprio negócio, todo os pontos da cadeia que interferem na sua composição, ou seja, toda a relação *cliente-fornecedor* que define os pontos de negociação e maturação da cadeia produtiva. Para isso, é necessário compreender a cadeia no seu conceito mais amplo, ou seja, da fonte de matéria-prima à entrega para o consumidor final, os fornecedores e os clientes em

cada ponto da cadeia, bem como as suas relações internas de processos e as unidades de negócios com os demais pontos da cadeia.

A globalização reforça a integração das empresas, uma vez que promove a especialização de cada unidade de negócio de uma cadeia, produzindo o bem ou serviço por meio do melhor uso dos recursos disponíveis, o que pressupõe que as empresas que fabricavam desde bens intermediários até os bens finais tendem a ser substituídas por estruturas mais flexíveis e capazes. Tais características mostram a necessidade de a empresa compreender melhor a cadeia em que está inserida, inclusive pelo impacto que as decisões estratégicas dos seus fornecedores ou clientes têm sobre a sua própria decisão. Além disso, há um aumento da interdependência das empresas, dado pela própria estrutura do processo produtivo, reforçando a necessidade de a empresa conhecer os seus fornecedores, os seus clientes e a si mesma.

Entretanto, para haver um estudo da competitividade aliado aos custos, deve-se perguntar qual o fator que define o posicionamento estratégico para aquele produto: custos ou diferenciação do produto (PORTER, 1986). Tal definição é importante para que os agentes econômicos tenham claro qual o objetivo que deve ser perseguido por todos os agentes para ganhar competitividade. As tradicionais vantagens competitivas são pelo baixo custo ou pela diferenciação da oferta do produto. Caso os agentes se posicionem pelos custos, terão de desenvolver formas de avaliar, acompanhar e gerenciar a evolução dos custos dos produtos ao longo da cadeia, buscando a sua redução contínua. Por outro lado, se se posicionarem pela diferenciação do produto, terão de incrementar formas diferenciadas do produto em si que sejam percebidas pelo cliente, agregando valor ao produto.

Outro ponto a ser observado é o direcionamento do custo, que deve ser focado para se conhecer as prioridades daquele setor na sua gestão estratégica. Isso permite definir os pontos a serem considerados em qualquer gestão que a cadeia produtiva venha a compor para reduzir custos ou diferenciar o produto. Os direcionadores podem ser estruturais ou de execução. Os

estruturais estão relacionados aos recursos existentes e às alternativas possíveis de aplicá-los, tais como a escala de produção, tamanho do investimento, escopo ou grau de integração vertical, experiência, tecnologia e complexidade. Tais direcionadores procuram limitar as abrangências de estudos às capacidades de fabricação existentes, bem como dar apoio ao processo de decisão empresarial para investir ou desinvestir. Já os direcionadores de execução, como o próprio nome diz, constituem todos os fatores associados à execução do projeto, tais como: participação da força de trabalho, gestão de qualidade total, utilização da capacidade produtiva, eficiência do *layout*, configuração do produto e exploração da ligação com fornecedores para a cadeia de valor, os quais visam analisar a realização do custo e a capacidade de executar bem.

A seguir, serão apresentadas algumas limitações dos sistemas tradicionais de custeio, mostrando como a gestão estratégica contribuiu para solucionar esses problemas e outros pontos que ainda merecem mais atenção.

2 LIMITAÇÕES DA GESTÃO DE CUSTOS TRADICIONAL

Os sistemas de custeio tradicionais são bastante limitados se analisados no contexto econômico anteriormente descrito. Todos os sistemas de custeio se limitam ao ambiente interno da empresa, sem analisar as entradas e saídas que ali ocorrem, considerando, por exemplo, que os preços dos insumos foram otimizados nas negociações de compra.

Os custos de insumos em alguns setores são significativos, mas as empresas, tradicionalmente, concentram os seus esforços de redução de custos nos aspectos relacionados à transformação, em que a empresa efetivamente agrega valor ao produto. Contudo, com a busca incessante por maior competitividade, visando maiores lucros e, principalmente, a sua sobrevivência no mercado, aliada ao aparecimento de cadeias produtivas bem definidas (dada a maior interdependência das empresas nos processos), a gestão estratégica questiona o volume de compras, cujos custos os analistas tradicionais não buscam otimizar, mas que

são determinantes para a competitividade do produto final. Argumentos como o balizamento da competitividade do produto com base na realização da sua venda não se sustentam, pois no caso de a empresa perder mercado ela estará detectando o problema (falta de competitividade) depois que ele já aconteceu (a perda de mercado). Os métodos tradicionais realizam o custeio do que já foi realizado, ou seja, retratam a falta de competitividade para depois incentivar a solução do problema.

A Gestão Estratégica de Custos preenche essa lacuna dos sistemas tradicionais por analisar a cadeia como um todo e não somente nos processos em que há agregação de valor por parte da empresa. Os estudos são realizados em toda a cadeia de valor, preocupando-se anteriormente com a competitividade vista pelo consumidor final nos produtos que chegam até ele, mas fundamentam-se também em fatos já realizados (histórico). Assim, a Gestão Estratégica de Custos analisa os custos dentro de um contexto mais amplo, podendo vislumbrar estratégias mais coerentes e eficazes para a competitividade da empresa, partindo de alguns valores pressupostos no histórico, mas não questiona e projeta com maior eficácia os valores definidos para cada ponto da cadeia.

Dessa forma, a complexa cadeia de valor, de vários setores industriais, leva à necessidade de:

- a) compreender como essa cadeia de valor se constitui;
- b) valorizar cada etapa que influem na execução do produto final.

Quanto ao primeiro tópico, SHANK e GOVINDARAJAN (1997) citam a necessidade de identificar os estágios de produção e seus agentes envolvidos, embora seja o segundo tópico a ser observado com maior rigor. Segundo os autores, para a execução da análise estratégica do custo, seria necessário primeiro atribuir custos e receitas a cada estágio da cadeia de valor e logo após estimar o preço de transferência a valor de mercado, e por último, seria calculada a rentabilidade do produto.

Entretanto, deve-se ressaltar que tal método apenas aprimora a análise de custos, pois agrega novos valores se comparados com a análise convencional, mas não age sobre a competitividade do custo na sua origem ou na sua elaboração. A

estimativa com base no histórico de compras, por exemplo, leva a uma conclusão estratégica sem questionar a base da decisão, ou seja, sem questionar se o histórico é o resultado do melhor que se pode fazer. Nesse tipo de processo, o que se está verificando é a rentabilidade do projeto na cadeia para apoiar as decisões estratégicas sobre o produto partindo do princípio de que o custo e os processos nas relações de compra e venda já estão otimizados. Contudo, a gestão estratégica deve buscar o custo ótimo no momento da sua elaboração, tomando as medidas cabíveis para alcançá-lo, antes mesmo de sua execução, e não atribuindo valores para a cadeia como pressupunham os autores antes mencionados.

O “custo ótimo”, utilizando da melhor forma os recursos disponíveis, seria definido na própria cadeia de valor através da interação dos agentes que a formam. Este “custo ótimo” denomina-se custo meta.

3 ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE O CUSTO META

Segundo SAKURAI (1997), o custo meta começou a ser aplicado no Japão na década de 1970, visando reduzir o custo e planejar estrategicamente os lucros, objetivos estes que ainda são almejados. O autor define custo meta como sendo:

um processo estratégico do gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto. Atinge esta meta concentrando os esforços integrados de todos os departamentos de uma empresa, tais como marketing, engenharia, produção e contabilidade. Esse processo de redução de custos é aplicado nos estágios iniciais de produção. O resultado é o incentivo à inovação. (p.52)

CARASTAN (1999) afirma que o custo meta não têm suas bases fixadas na contabilidade de custos nem é científico, pois parte de estimativas realizadas pelo departamento de engenharia de produção e considera as restrições do mercado, sendo estabelecido com base no preço de mercado e na rentabilidade desejada pela empresa. A engenharia de valor calcula um custo denominado “custo flutuante” com base nas estimativas de valorização do produto projetado e este é objetivo de redução com base nas diversas alternativas possíveis de fabricação ou de utilização de outros materiais, entre outros, que busquem reduzir o “custo flutuante” até o custo meta.

Esses dois autores trazem a definição tradicional para o custo meta, voltada para o ambiente da empresa sem considerar a cadeia como um todo. Entretanto, o uso do custo meta já representa um avanço para responder às limitações do custeio tradicional justamente por se preocupar com o custo antes que ele exista, definindo metas para a sua redução.

Por outro lado, ROCHA e MARTINS (1999) definem o “custo flutuante” como sendo o processo de custeio alvo (ou meta), mas acrescentam dizendo que a implantação de um processo de custeio-alvo baseia-se nas premissas de que o lucro é a garantia de sobrevivência do mercado, de que o custo é definido antes do início da produção e de que o custo é fortemente influenciado pela competição. Com relação à primeira premissa, não há muito o que comentar, pois está na própria base de existência do capitalismo. Entretanto, a segunda premissa traz a idéia de que a maioria dos custos ocorrem já na fase de projeto e por isso devem ser discutidos e definidos antes mesmo de haver produção. MARTINS (1998, 240) ratifica isso dizendo que “quando uma linha de produção já está montada e funcionando, a grande maioria dos seus custos está fadada a ser incorrida (em média 85% dos custos totais do início da pesquisa e do projeto até o fim de vida do produto)”. Por fim, a última premissa, o custo influenciado pela competição, visa contextualizar a importância do custo meta dentro do ambiente de alta competitividade, com preços formados pelo mercado.

ROCHA e MATINS (1999) avançam na análise do custo meta afirmando que esta mesma deve ser feita na cadeia produtiva, exigindo a participação dos fornecedores na definição de alternativas para igualar o “custo flutuante” ao custo meta. Dessa forma, já há uma preocupação adicional sobre a importância de analisar não somente aquilo que a empresa agrega valor, mas o que compra também.

Com base em tais definições, será desenvolvido o conceito de custo projetado (similar ao “custo flutuante”) e custo real (custo realizado) para depois identificar como o custo meta pode ser uma ferramenta da Gestão Estratégica de Custos.

4 CUSTOS PROJETADOS E REAIS

Primeiramente é preciso saber distinguir os termos “realizado” e “projetado”, por isso deve-se separar duas formas de custeio que serão denominadas de custo projetado e custo real. A necessidade de tal separação advém da capacidade de conhecer o que se espera do custo e o que realmente está sendo processado. O objetivo é que tais custos sejam iguais aos custos realizados.

O custo projetado seria uma construção dinâmica dos fatores que compõem o custo de produção e se adequaria às evoluções do projeto. Tal custo seria desenvolvido na fase de projetos e estudos. Cabe salientar que mesmo o produto que já está em fabricação pode sofrer alterações ou remodelações a fim de aperfeiçoá-los, gerando, portanto, uma necessidade de custear tais modificações. Desta forma, têm um papel similar ao de “custo flutuante” definido por CARASTAN (1999), porém prefere-se a definição de custo projetado, pois a sua própria denominação caracteriza o custo na fase do projeto.

O custo real envolve todos os recursos relacionados ao processo de produção de um bem que já está sendo fabricado. Neste tipo de custo é o que normalmente se fundamentam as análises de custeio bem como no qual se enfocam os estudos sobre custos. A sua origem é a contabilidade de custos, buscando retratar qual o custo da mercadoria vendida.

Quanto à sistemática de cálculo, ambos os casos partem da mesma premissa, ou seja, os custos apropriados têm a mesma origem (tipos de tecnologia e mão-de-obra empregadas em um determinado período, insumos disponíveis, etc.) e constituição (matéria-prima, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação), seja ele projetado seja real. Contudo, os sistemas de contabilização são diferentes. O custo real se desenvolve em ambientes contábeis, portanto é calculado por meio de ferramentas que o tornam adequado para os resultados fiscais da empresa. Por outro lado, o custo projetado é elaborado em um ambiente de estudos e projetos, não precisando se ater aos termos contábeis, mas obedecendo às regras gerais de apropriação dos diferentes custos indiretos.

Adicionalmente, ressalte-se que essa distinção deve ser feita para ficar clara a preocupação e a

importância da análise de custos na fase de projetos, antes mesmo de o produto custeado existir. Tal relevância se origina da busca pela solução de algumas limitações do custo tradicional. A metodologia tradicional se preocupa com análise daquilo que já foi realizado, ou seja, o custo real, mas não procura determinar quanto o produto deverá custar depois de desenvolvido e carregado nas linhas de produção. É na fase de projeto que se tem mais flexibilidade de se adaptar o projeto ou desenvolvê-lo alternativamente para que se atinja o valor estabelecido para o custo meta, já que, depois de os investimentos terem sido realizados e o produto fabricado, perde-se a propriedade de flexibilização do projeto na busca de adequá-lo a uma melhor alternativa técnica e econômica. Portanto, deve-se dar a devida importância para a fase de projeto, a fim de alocar sobre este cálculo não somente todas as projeções realistas sobre os custos do produto, mas para otimizá-lo por meio da formação de grupos animadores do processo de desenvolvimento que visem atingir um determinado custo meta estabelecido para que se alcance a rentabilidade esperada.

5 RELAÇÕES CLIENTE-FORNECEDOR NA CADEIA DE VALOR E O USO DO CUSTO META

A gestão estratégica de custos deve buscar uma constante minimização dos custos na fase de projetos e estudos. Tal gestão busca igualar o custo projetado ao custo real, não somente pelo envolvimento dos atores da própria empresa, como engenharia e custos, mas também dos outros agentes econômicos da cadeia de valor. As relações cliente-fornecedor se transformam pelo objetivo comum de desenvolver os projetos a fim de otimizá-los com os recursos disponíveis na cadeia. A relação entre fornecedor e cliente se torna muito mais intrínseca do que a tradicional, fazendo com que os mesmos cooperem para competir. A cooperação passa a ser a base de toda a cadeia de valor para que a empresa não apenas conquiste uma maior participação de mercado, mas desenvolva novos mercados e consumidores através de projetos inovadores construídos no conjunto da cadeia. Isso se torna viável na medida em que as relações

empresariais não se construam através do ganho com base no prejuízo do antecedente na cadeia, mas que se solidifiquem com o fortalecimento de todos os membros.

Dessa forma, a cadeia de valor se otimiza na medida em que os seus elos buscam o mesmo ideal e em que haja maior interdependência dos agentes. Por exemplo, a missão do fornecedor não deve ser somente atender ao seu cliente direto da melhor forma possível, mas ser flexível para atender às novas exigências do cliente final da cadeia, mesmo que este não seja o seu cliente direto, pois a solução de um problema do último cliente da cadeia pode representar a melhoria dos processos produtivos ou, mesmo, a criação de um novo nicho de mercado. Assim, o ganho não é apenas do fornecedor do cliente final, mas de todos na cadeia, em função do reflexo da inovação gerada no mercado.

O desenvolvimento da interdependência dos agentes econômicos é retratado pela ampliação de mercado ou pela sobrevivência dos seus atores. Para responder à questão sobre como ela pode se desenvolver, deve-se voltar ao objetivo da cadeia. Primeiro, deve ser claro o que buscam, definindo o objetivo estratégico da cadeia ou dos vários pontos que a compõem, e depois devem criar algumas alternativas para saber como alcançá-lo, tais como economias de escala e escopo. Ainda, devem definir o posicionamento estratégico, se é a redução de custos ou a diferenciação dos produtos, para a cadeia como um todo e para os pontos que a compõem. Ou seja, as definições estratégicas de cada empresa que compõem a cadeia não necessariamente serão as mesmas, pela própria estrutura que têm e pelo produto que desenvolvem, mas é fundamental saber como elas se compõem para se conhecer as estratégias como um todo, inter-relacionado às mesmas. Isso não é uma tarefa fácil, mas é um diferencial importante para que as empresas que estão inseridas em um mercado competitivo saibam qual o caminho a trilhar rumo ao desenvolvimento. Além disso, as decisões devem contemplar premissas cada vez mais realistas, pois os erros estratégicos levam a bancarrota.

Contudo, a premissa básica do funcionamento interdependente das empresas é a transparência nas informações. Assim, cabe chamar a atenção para a

necessidade de haver uma cadeia estável, sem mudanças bruscas que impacte na perda da confiabilidade já estabelecida entre clientes e fornecedores, bem como na perda de tempo de desenvolvimento de outros agentes. Para reiterar a importância desta transparência entre os agentes da cadeia de valor para a redução de custos, pode-se exemplificar com a redução de custos indiretos, tais como de controle de qualidade e inspeção do material. Portanto, uma das principais premissas para a perfeita execução da gestão estratégica de custos (no ambiente aqui descrito) é haver uma cadeia de valor com agentes dinâmicos, inovadores, porém estáveis nas suas relações comerciais, produtivas e financeiras. Tal fato cria uma relação forte entre os seus membros, fazendo com que haja uma co-responsabilidade entre os agentes econômicos. Destarte, as relações se expandem da fronteira comercial para a produtiva e financeira. A redução do custo não deve estar focada em uma única empresa, mas em todas que compõem a cadeia, dividindo os esforços e fortalecendo os resultados. O custo meta é uma ferramenta para se estabelecerem critérios para esta divisão de esforços e busca de resultados na cadeia como um todo.

O conceito de custo meta, apresentado, implica a busca pela inovação por parte dos engenheiros de valores, representados por vários membros da empresa, os quais devem criar alternativas técnicas e econômicas para o projeto seja rentável, ou seja, custe o valor estabelecido pelo custo meta. Entretanto, a Gestão Estratégica de Custos deve compreender a cadeia de valor, e o custo meta também deve ser adequado nesse contexto. Os preços estabelecidos dentro da cadeia de valor poderiam ser denominados preços de cessão, mas aqui serão denominados de custo meta parcial. Há uma diferença significativa entre ambos, pois enquanto o preço de cessão reflete apenas uma relação comercial, o custo meta parcial fundamenta-se no conceito de custo meta anteriormente explicitado, principalmente no que se refere à cumplicidade dos agentes na busca de inovação.

O custo meta parcial seria o valor almejado e estabelecido em cada ponto da cadeia de valor, definido para cada empresa que compõem a cadeia de valor. Alguns fatores que o determinam são:

- a) o custo meta total (do produtor final);
- b) o custo meta da empresa posterior na relação da cadeia (do cliente direto);
- c) os investimentos realizados e a rentabilidade mínima desejada pela empresa;
- d) a comparação do custo com o valor formado pelo mercado;
- e) as estimativas de capacidades tecnológicas e fabris para flexibilizar o processo produtivo ou a definição do produto (o quanto se projeta reduzir os custos com base na flexibilização do sistema atual);
- f) o valor agregado naquele ponto da cadeia.

Estabelecido o custo meta parcial nos pontos agregadores de valor da cadeia, ter-se-ia repartido as metas para alcançar um preço competitivo para o consumidor final. Nesse momento, identificar-se-iam alguns custos que não seriam sustentáveis pela estrutura existente de determinados fornecedores. Esses pontos serão denominados de gargalos da cadeia, ou seja, pontos que devem ser repensados, desde a estrutura da empresa que ali agrega valor até a importância e alternativas do produto ou serviço para o conjunto final. Isso já introduz a propriedade de inovação incutida no conceito de custo meta e, portanto, a expectativa é que realmente se depare com situações de gargalo para se definir onde o processo pode ser melhorado.

É importante salientar que o custo meta parcial não só reparte as responsabilidades mas também deve estar conceitualmente vinculado à solução dos problemas por todos. Esse é o verdadeiro ganho na Gestão Estratégica de Custos, ou seja, a possibilidade de dinamizar o processo, a ponto de diminuir os pontos de gargalos na cadeia como um todo e otimizar os recursos disponíveis para a produção desejada.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão de custos vêm se modificando com as novas características do sistema econômico representado pela globalização. O custos tornaram-se determinantes à competitividade de muitos setores e uma obsessão constante das empresas no que diz respeito à otimização dos recursos visando ao aumento do lucro e à sobrevivência no mercado. Esse ambiente na gestão de custos foi denominado Gestão Estratégica de Custos. O enfoque foi direcionado para toda a cadeia produtiva, vislumbrando-se a cooperação como arma para se competir.

Dessa forma, o custo meta aplica-se como uma forma interessante de inter-relacionamento das várias empresas pertencentes a uma mesma cadeia de valor. A definição de custo meta considera intrinsecamente a busca pela inovação e o custeio por equipes multidisciplinares, que também são conceitos fortes na Gestão Estratégica de Custos. Por isso, a definição do custo meta para a cadeia de valor e a repartição das responsabilidades de cumprimento com tal objetivo através da definição de custo metas parciais geram uma maior sinergia na cadeia e tornam o sistema voltado para um processo de melhoria contínua na determinação da competitividade. Assim, os custos não seriam analisados depois de realizados, como na contabilidade tradicional, mas seriam analisados acompanhados e determinados antes da sua realização, na fase de projeto, possibilitando o aprimoramento no processo de custeio antes mesmo de o produto existir.

O uso do custo meta deve ser visto não somente como uma definição do valor que se pretende alcançar, mas como uma função facilitadora para a execução da gestão de custos na cadeia como um todo, por meio do comprometimento de todos os elos na busca por maior competitividade

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BAUMANN, Renato (org.). **O Brasil e a economia global**. Rio de Janeiro : CAMPUS, 1996.
- CARASTAN, Jacira Tudora. Custo Meta e Custo Padrão como Instrumentos do Planejamento Empresarial para Obter Vantagem Competitiva. In: VI Congresso Brasileiro de Custos (1999 : São Paulo). **Anais**. São Paulo : USP, FIECAFI, 1999.
- COUTINHO, Luciano, FERRAZ, João Carlos. **Estudo da competitividade da indústria brasileira**. 3.ed. Campinas : Papyrus; Editora da Universidade Estadual de Campinas, 1995.
- FERRAZ, João Carlos; KUPFER, David; NAUER, Lia Hague. **Made in Brazil: desafios competitivos para indústria**. Rio de Janeiro : CAMPUS, 1995.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6.ed. São Paulo : Atlas, 1998.
- PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro : Campus, 1986.
- ROCHA, Welington; MARTINS, Eric. Custeio-Alvo. **Revista Brasileira de Custos**, São Leopoldo, v. 1, n. 1, p. 83-94, maio/ago. 1999.
- SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo : Atlas, 1997.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 2. ed. Rio de Janeiro : Campus, 1997.