

FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO ESTRATÉGICA: O CUSTO ALVO

Maria Hélder Martins Coelho

RESUMO

Este artigo apresenta uma abordagem genérica sobre as práticas da Contabilidade de Gestão Estratégica nomeadamente do custo alvo enquanto prática de gestão de custos. Salienta a origem e o desenvolvimento histórico do custo alvo no Japão e refere as diferentes dimensões e modalidades da sua implantação noutros países particularmente nos E.U.A. e na Europa. Aponta as dificuldades da sua utilização e analisa a importância da gestão de custos na fase de concepção e desenvolvimento de produtos novos, para as empresas que têm como objectivo a criação de valor para o cliente.

Palavras-chave: custo alvo, contabilidade de gestão estratégica (CGE), ciclo da vida do produto, ferramentas da CGE.

JEL classification: L15, M11 e M41

SUMÁRIO

1. Introdução
2. A gestão estratégica de custos vs. métodos tradicionais de cálculo de custos
 - 2.1. A alteração do meio envolvente empresarial e as questões em debate
 - 2.2. A alteração do ciclo de vida dos produtos e a aceleração dos processos tecnológicos
 - 2.3. Razões e fundamentos das críticas aos sistemas tradicionais de cálculo de custos
3. A mudança de estratégia: "prioridade na satisfação do cliente"
 - 3.1. Análise das actividades para melhor conhecer os custos
 - 3.2. O reflexo da qualidade da gestão na competitividade das organizações
 - 3.3. A análise da cadeia de valor total: uma estratégia para a gestão de custos
4. A importância do Custo Alvo para a estratégia das organizações
 - 4.1. As ferramentas e as técnicas da contabilidade de gestão estratégica
 - 4.2. A origem e difusão do custo alvo

- 4.3. As diferentes concepções do custo alvo
- 4.4. Os fundamentos do custo alvo e a análise do ciclo da vida do produto
- 4.5. O processo de determinação do custo alvo e os objectos da sua aplicação
- 4.6. Análise comparada das práticas do custo alvo no Japão e noutros países
- 5. Conclusões
- 6. Bibliografia

1. INTRODUÇÃO

O objectivo deste artigo é apresentar a concepção de Custo Alvo¹ elaborada por Sakurai² e confirmada por Horvath³ e Lorino⁴, dando particular destaque à sua contribuição para a redução de custos e para a melhoria da rendibilidade das organizações.

Para o efeito, investigam-se os vectores essenciais que permitem às empresas uma mudança de estratégia⁵, procurando dar respostas às alterações introduzidas pela globalização e pela turbulência dos mercados. Assim, privilegia-se a análise dos factores chave de sucesso (eficiência nos custos, qualidade, tempo e inovação), da melhoria contínua, da cadeia de valor e da descentralização da informação relevante que gera conhecimento.

Da articulação destes vectores pretende-se verificar de que forma as organizações, num contexto empresarial marcado pela concorrência, resolvem os problemas que se lhes colocam ao nível dos mercados cada vez mais globais. A resposta pode ser encontrada no interior das próprias empresas através dum melhor conhecimento dos custos e donde podem resultar vantagens competitivas.

¹ Tradução de *Target Costing* preferida pela autora (alternativamente: Custo Objectivo ou Custo Desejado).

² SAKURAI, M., "Target Costing and how to use it", *Journal of Cost Manage*, Summer, 1989.

³ HORVATH, P., *Target Costing, State-of-the Art Review*, Bedford, IFS International Limited, UK, 1993.

⁴ LORINO, P., "Target Costing ou Gestion par Coût-Cible", *Revue Française de Comptabilité*, nº 255 e nº 256, ABR./MAI.1994, pp. 35-45 e 48-60.

⁵ "Prioridade na satisfação do cliente".

Então, ensaiam-se novas ferramentas de gestão como as novas metodologias do cálculo de custos (o custo baseado nas actividades), a análise da cadeia de valor (com particular atenção para as actividades a montante e a jusante da produção) e a introdução de sistemas de melhoria contínua.

Por outro lado, o governo das empresas implica que em cada dia se tomem decisões, se façam escolhas ou opções e se enfrentem novos desafios, pelo que, neste contexto, a informação é essencial. Por este motivo, afirmar que "informação é poder" ou ainda que "a informação é o activo mais valioso numa organização" tornou-se um lugar comum.

No contexto empresarial a informação tem um valor muito mais expressivo para tomada de decisão, uma vez que é necessário obter capital, adquirir recursos produtivos, efectuar vendas, conceder crédito, garantir a remuneração do capital investido, conceder e obter prazos de entrega e de pagamento, etc. Consequentemente, a informação necessária para a tomada de decisão num contexto organizacional tem um carácter económico e financeiro e, em grande parte, é obtida nos registos contabilísticos; por isso, é fundamental que seja relevante, fiável e oportuna.

2. A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS vs. MÉTODOS TRADICIONAIS DE CÁLCULO DE CUSTOS⁶

2.1. A alteração do meio envolvente empresarial e as questões em debate

No fim dos anos oitenta do século XX, muitas organizações, quer do sector da indústria transformadora quer do sector dos serviços, foram confrontadas com alterações significativas no seu meio envolvente empresarial, das quais se salientam a diminuição do ciclo da vida dos produtos, a aceleração da taxa das trocas, as alterações na procura dos consumidores (produtos e serviços que satisfaçam as necessidades específicas de cada cliente), a concorrência agressiva

⁶ O Capítulo 2, genericamente, baseou-se nos textos de Horvath, P./CAM-I (1993), Lorino, P. (1991), Porter, M. (1985) e Kaplan, R. S. e Cooper, R. (1998).

dos mercados em termos de qualidade e preços, etc.⁷, que colocaram em causa os métodos tradicionais do cálculo de custos.

A desregulamentação, combinada com uma concorrência intensa das empresas multinacionais nos mercados domésticos, implicou que a situação vigente se alterasse e, actualmente, a maioria das organizações esteja a competir num mercado global altamente competitivo.

Para manter a rendibilidade e ter sucesso neste meio envolvente empresarial extremamente competitivo, as empresas elegeram a satisfação do cliente como a prioridade fundamental dos seus negócios. Por isso, adoptaram novas abordagens da gestão, modificaram os seus sistemas produtivos e investiram em novas tecnologias. Estas modificações tiveram uma influência muito significativa nos sistemas de contabilidade de gestão e particularmente nos sistemas de cálculo de custos.

Até aos anos setenta, nos países ocidentais muitas organizações actuavam em ambientes empresariais protegidos. A existência de barreiras na comunicação, a distância geográfica e, por vezes, a protecção dos mercados, limitavam a capacidade das empresas externas actuarem nos mercados domésticos de determinados países. Face a esta situação, as organizações não eram incentivadas a maximizar a eficiência e a melhorar as práticas da gestão, ou a minimizar os custos; qualquer acréscimo destes podia, com frequência, repercutir-se nos preços e, logo, nos clientes.

Ao longo dos anos setenta, contudo, as empresas transformadoras começaram a sentir uma concorrência agressiva por parte dos competidores estrangeiros que ofereciam produtos de elevada qualidade a baixo preço. O aparecimento das redes globais para aquisição de matérias-primas e para a distribuição de bens permitiu que as empresas tivessem acesso e concorressem nos mercados internos de todo o mundo.

Actualmente, para se ser uma empresa de sucesso é necessário não

⁷ MONDEN, Y., AKTER, M. e KUBO, N., "Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment", *Managerial and Decision Economics*, Vol. 18, 1997, pp. 113.

só competir com os concorrentes no mercado interno mas também competir com as melhores empresas em todo o mundo.

2.2. A alteração do ciclo de vida dos produtos e a aceleração dos processos tecnológicos⁸

A gestão do ciclo da vida do produto⁹ tem como objectivo o desenvolvimento de novos produtos ou processos num quadro temporal coerente com a realidade técnico-económica. A rendibilidade de uma tecnologia ou de um produto é avaliada durante o período que se estende desde os primeiros estudos até ao fim da vida, num horizonte plurianual e não no quadro do exercício contabilístico anual. Todas as despesas e receitas do ciclo da vida são avaliadas por antecipação, depois são acompanhadas e acumuladas ao longo do ciclo.

As despesas reportadas à produção efectiva permitem construir desde o início (a montante) um "custo do ciclo" do produto, que deve ser confrontado com o custo limite imposto pelo mercado e pelos objectivos estratégicos à gestão interna.

A diminuição do ciclo da vida dos produtos deve-se por um lado à enorme concorrência global e à inovação tecnológica e por outro a uma procura cada vez mais sofisticada e diferenciada por parte dos clientes.

No contexto actual, as empresas, para sobreviverem e terem sucesso, têm necessidade de acelerar a taxa à qual são introduzidos no mercado novos produtos. Um atraso nesta introdução em relação à concorrência pode vir a ter consequências nefastas na rendibilidade do produto.

No sector secundário, em muitas indústrias, uma fracção significativa do custo dum produto é determinada por decisões tomadas no início do seu ciclo de vida, muito antes de ter lugar a produção. Isto tem criado a necessidade da contabilidade de gestão

⁸ Este ponto apoiou-se também em: WIJEWARDENA, H. e ZOYSA, A. De, "A Comparative Analysis of Management Accounting Practices in Australia and Japan: An Empirical Investigation", *The International Journal of Accounting*, Vol. 34, nº 1, 1999, pp. 49-70. Centrado nas pp. 61-65.

⁹ MORVAN, Y., *Fondements d'Économie Industrielle*, 2ª edição, Economica, Paris, 1991, pp. 199-207.

estar preparada para dar resposta à nova realidade empresarial, procurando fornecer informação relevante na fase da concepção, porque muitos custos são causados neste estágio. Portanto, para ser competitiva e ter sucesso, uma empresa deve conseguir fazer uma gestão eficaz de custos na fase de concepção e industrialização, ter uma capacidade de adaptação às novas e diferentes solicitações dos clientes e reduzir o tempo de modificação e de introdução de novos produtos no mercado.

Como resultado dos numerosos desenvolvimentos tecnológicos nas décadas mais recentes, o contexto industrial experimentou alterações de base, o que permitiu às indústrias passarem da produção em massa de alguns produtos padronizados para uma produção eficiente que dá resposta rápida à procura de pequenos lotes de produtos específicos¹⁰.

A aceleração tecnológica provocou em determinados sectores de actividade uma redução do custo variável directo, que chega a representar 20% do custo industrial. Esta transformação radical da estrutura dos encargos da empresa tem diversas explicações. Em primeiro lugar, a utilização de máquinas/equipamentos sofisticados com desempenho elevado que não necessitam, por vezes, da presença de um operador (que assiste várias máquinas ao mesmo tempo). Estes factos combinados implicam uma substituição "homem/máquina", o que por sua vez acarreta a diminuição do peso relativo do trabalho nos custos e provoca uma transferência dos encargos directos para os indirectos. Em segundo lugar, a polivalência das máquinas que aumenta o número de gamas substituíveis, o que diminui as possibilidades de afectação "determinista" de encargos aos produtos e pode tornar arbitrário o cálculo de alguns custos directos. Em terceiro lugar, a utilização de técnicas de preparação do trabalho que dão cada vez mais importância ao serviço de planificação e métodos que representam encargos indirectos. Por último, a complexidade crescente dos produtos que necessitam de equipamentos mais desenvolvidos tecnologicamente e por uma solicitação crescente a gabinetes de

¹⁰ KAPLAN, R. S., "The evolution of management accounting", *The Accounting Review*, JUL.1984, pp. 390-418.

estudos; além de que a velocidade da obsolescência comercial e/ou técnica dos produtos reforça o peso dos encargos (comprometidos ou causados nas fases a montante da produção) antes da primeira unidade de produto sair da fábrica.

2.3. Razões e fundamentos das críticas aos sistemas tradicionais de cálculo de custos¹¹

O mundo dos negócios tem experimentado uma enorme transformação nos últimos anos. Actualmente, os clientes esperam que os produtos possuam elevadas qualidade e performance e baixo preço. Estas expectativas são consequência dum progresso tecnológico e científico sem precedentes e da acção de concorrentes globais que pressionam as outras empresas, no mesmo sector, a optarem por estratégias de excelência empresarial, sob pena de terem de abandonar a actividade económica onde estão inseridas. A concorrência pode transformar rapidamente uma situação de supremacia de mercado em esquecimento.

A marca da excelência empresarial advém do compromisso permanente das empresas em serem globalmente competitivas. Isto exige a eliminação contínua de desperdícios e a capacidade para se manter líder do mercado, quer através da introdução permanente de produtos novos e rendíveis, quer pela manutenção no mercado de uma grande variedade de produtos. Por outro lado, a excelência empresarial é a integração eficaz das actividades em termos de custos dentro de todas as unidades de uma organização com o objectivo de melhorar continuamente a entrega de bens e serviços que satisfaçam o cliente. Uma empresa industrial estruturada para explorar as oportunidades técnicas e de mercado está preparada para alcançar vantagens competitivas.

A capacidade para conseguir e sustentar a excelência empresarial exige a melhoria contínua e atenta de todas as actividades da empresa, ou seja, a investigação, a concepção, o desenvolvimento, o marketing, as finanças, a produção, a embalagem e o transporte, o apoio logístico, a venda e o serviço pós-venda.

¹¹ Este ponto baseou-se também na obra de: JOHNSON, H. T e KAPLAN, R. S., *Relevance Lost: Rise and Fall of Management Accounting*, HBS Press, 1987.

As críticas mais generalizadas aos sistemas tradicionais de contabilidade centram-se principalmente no método das secções homogéneas. Os argumentos vão no sentido de que os sistemas contabilísticos não evoluíram ao mesmo ritmo da realidade empresarial e, por isso, não são capazes de reflectir em tempo útil o impacto da nova situação. No método das secções, a distribuição dos custos indirectos ou gerais faz-se em função da utilização de factores directos (matéria-prima, mão-de-obra, etc.) que, com as modificações tecnológicas e as novas propostas de organização dos sistemas produtivos, podem ter um resultado muito pouco significativo no custo total do produto¹².

As grandes inovações na gestão, associadas com programas de mudança, representaram um período de grande alteração para a contabilidade de custos. A enorme e generalizada preocupação com a gestão de custos é uma consequência directa de se procurar gerir as empresas actualmente com sistemas de contabilidade do início do século XX. Cada vez mais as organizações tomam consciência das suas deficiências quando se vêm confrontadas com um ambiente caracterizado pela flexibilidade e pela capacidade de resposta e perante um mercado que exige produtos orientados para o cliente e com ciclos curtos de introdução. Assim, o elemento chave do novo contexto produtivo é a redução dos tempos, o que obriga a que os processos internos tenham de ser mais dinâmicos para serem capazes de darem as respostas adequadas a tal desiderato.

As modificações radicais na produção exigem um tempo de transição para a contabilidade de custos, ou seja, um intervalo para o desenvolvimento de novos procedimentos para a gestão de custos. A contabilidade deve chegar a ser algo mais do que o simples registo, compilação e informação dos aspectos financeiros das operações de uma actividade empresarial. O âmbito da gestão de custos deve maximizar a empresa como um todo mais do que o rendimento funcional. Num sistema de gestão pelas actividades, as actividades funcionais básicas e as inter-relações distinguem-se com mais

¹² KAPLAN, R. S., "The evolution of management accounting", *The Accounting Review*, JUL. 1984, pp. 390-418.

facilidade e asseguram o seu contributo para alcançar os fins fundamentais da empresa.

O aparecimento deste fenómeno em si mesmo não merece qualquer admiração; o que não é habitual é a sua implantação simultânea em diversas áreas da empresa - produção, engenharia, direcção e contabilidade. Muitas empresas, com diversos graus de desenvolvimento tecnológico e pertencentes a diferentes sectores, encontram-se actualmente a rever anteriores conceitos e a questionar verdades fundamentais.

Dum modo geral, as empresas esperam que os novos sistemas de gestão de custos determinem um custo que reflecta o processo de produção, identifique os desperdícios, detecte os causadores de custos e facilite a identificação das oportunidades de melhoria dos rendimentos e da redução do custo. A rendibilidade de um produto ao longo do seu ciclo de vida é o objectivo principal, caracterizado por uma imputação dinâmica dos custos à medida que vão ocorrendo, desde a concepção do produto até ao momento da sua retirada do mercado.

Relativamente aos custos convém destacar a mudança de ênfase. Tradicionalmente, na análise de contribuição marginal, a importância centrava-se na distinção entre custos fixos e variáveis; agora a preocupação recai na imputação dos custos. Por outro lado, devido à evolução tecnológica, a mão-de-obra directa continuará a decrescer como componente do custo do produto e tenderá a aproximar-se de um custo fixo por natureza. Assim, para além das matérias-primas e de outros materiais, haverá um mínimo de custos variáveis¹³.

Neste contexto, a imputação dos custos passa a ser mais importante do que a tradicional distinção entre custos fixos e variáveis, logo os novos sistemas de apoio à decisão devem ser construídos tendo por base a capacidade de imputação. A melhoria na imputação de custos resultará em menores afectações arbitrárias o que, por sua vez, tornará mais fácil a distinção entre custos directos e indirectos.

¹³ KAPLAN, R. S., "Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research", *The Accounting Review*, OUT.1983, pp. 686-705.

As medidas não financeiras do rendimento adquiriram um nível de importância semelhante ao das medidas financeiras. Estratégias como a redução do tempo de resposta dos sistemas de entrega dos produtos exigem um controlo contínuo da variável tempo. O equilíbrio do processo é mais importante do que a utilização das máquinas; a resposta rápida ao mercado tornou-se um factor mais importante do que a utilização das máquinas ou a eficiência da mão-de-obra. As novas medidas de rendimento desenvolveram-se ao nível da actividade. A medida dos custos de capacidade transforma-se num factor crítico. Os estrangulamentos no sistema de entrega dos produtos, quer ocorram na fase da produção quer no serviço prestado ao cliente (serviço pós-venda), devem ser identificados e avaliados como geradores ou causadores de custos¹⁴.

As empresas devem ser capazes de medir as melhorias na velocidade do processo de produção, o desenvolvimento de novos produtos, a distribuição e o serviço prestado ao cliente. A gestão do ciclo de vida dos produtos é muito importante, mas os sistemas de contabilidade de custos tradicionais centralizaram-se principalmente no custo de produção física, sem acumular os custos do ciclo a montante (concepção, planificação e implantação) e a jusante (distribuição e ciclo de apoio ao produto) aos da produção¹⁵.

As actividades relacionadas com a concepção e o desenvolvimento dos produtos e com o desenvolvimento dos processos produtivos representam um importante investimento em capital. Os benefícios só são visíveis alguns ou mesmo bastantes anos depois e o sistema de contabilidade tradicional não os identifica directamente com o produto que foi desenvolvido. Pelo contrário, esse investimento é considerado como um encargo do período, incluído nos encargos gerais e imputado a todos os produtos com base em medidas de volume (muito provavelmente com base na mão-de-obra directa).

¹⁴ KAPLAN, R. S. e COOPER, R., *Cost & Effect*, Harvard Business School Press Boston, Massachusetts, 1998.

¹⁵ DAVILA, T., "An Empirical Analysis on the Drivers of Management Control Systems Design in New Product Development", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, 2000, pp. 383-409.

Muitas empresas utilizam os modelos do ciclo de vida para conceber, planificar e orçamentar os novos produtos, mas não integram estes modelos nos sistemas de contabilidade de custos existentes. Todavia, é importante a existência de informação acerca da eficácia da planificação e do impacto das decisões a montante da produção (concepção, planificação e desenvolvimento) nos custos operacionais e de apoio.

Nos sistemas tradicionais de contabilidade de custos, o cálculo do custo de produção não tem em conta o ciclo da vida dos produtos e as repartições dos encargos são pouco correctas, porque estes sistemas foram concebidos numa era em que a mão-de-obra directa e as matérias-primas eram os factores de produção predominantes, a tecnologia era estável, as actividades gerais suportavam o peso do processo de produção e a gama de produtos existente era limitada. Neste contexto, a valorização das existências, para efeito de Balanço, era o principal objectivo da contabilidade de custos. Assim, os custos eram afectados aos produtos principalmente para avaliar as existências e o custo dos produtos vendidos¹⁶.

Dado que o objectivo da produção era maximizar a utilização da mão-de-obra e do equipamento, o controlo de custos centrava-se no ponto da ocorrência do custo por componente de custo. Os desperdícios surgiam devido à utilização ineficaz dos factores de produção básicos.

A contabilidade de custos tradicional também não proporciona informação adequada para identificar as causas dos custos. Quando os custos, em determinadas situações, são considerados demasiado elevados pela direcção, os gestores tendem, na ausência de informação relevante, a fazer reduções globais de encargos gerais para que os possam controlar.

Deste modo, quando os benefícios decrescem ou são nulos, as empresas respondem com ajustamentos por vezes inadequados e em áreas ou funções erradas¹⁷. Normalmente as empresas enveredam pelos

¹⁶ KAPLAN, R. S., "The evolution of management accounting", *The Accounting Review*, JUL.1984, pp. 390-418.

¹⁷ KAPLAN, R. S., "The evolution of management accounting", *The Accounting Review*, JUL.1984, pp. 390-418.

seguintes procedimentos: reduções globais dos orçamentos de todos os departamentos; congelamento dos acréscimos salariais, da formação do pessoal, das viagens não essenciais, da contratação de novos empregados, das actividades gerais e dos investimentos; e reformas antecipadas dos trabalhadores.

Estas medidas, certamente bem intencionadas, estão condenadas ao fracasso porque geram um ciclo de declínio competitivo que se auto-alimenta e não incidem na procura de recursos gerais, ou seja, nas actividades que mantêm as pessoas ocupadas. Os dirigentes têm uma tendência natural para reduzir os gastos em actividades que são chave para o futuro da empresa, como as vendas, o marketing e a investigação e desenvolvimento, ou para subestimar as melhorias na produção a curto prazo com a finalidade de aparentar uns benefícios maiores. Assim, há uma generalizada deterioração das condições da empresa que entram num círculo vicioso. Quando as reduções terminam, o gasto recupera, no mínimo ao seu nível anterior e atingindo com frequência valores superiores, uma vez que muitas actividades foram atrasadas ou não se realizaram.

A deterioração da qualidade do serviço e a pressão sobre os colaboradores sobrecarregados de trabalho restituem os gastos que se reflectem nos encargos gerais. O problema subsiste porque as causas fundamentais do custo não foram corrigidas ou nem sequer detectadas.

O factor mais comum e menos compreendido que ocasiona este círculo vicioso parte da direcção da empresa quando actua com base em dados mais orientados para a fiscalidade e o registo contabilístico do que para a gestão. A contabilidade de custos convencional apresenta valores totais distorcidos, que se baseiam em modelos de comportamento de custos pouco fiáveis. A informação disponível chega demasiado tarde para ter qualquer influência nas decisões e também não contribui para as modificações que são necessárias à competitividade no mundo dinâmico dos negócios.

Por outro lado, a informação financeira gerada nos sistemas tradicionais impede a excelência na produção porque fornece as margens operacionais e não a imagem real de que todos os custos

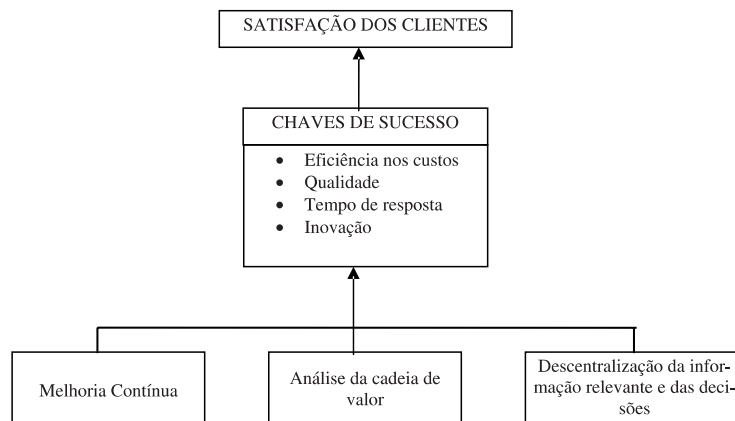
relevantes (de engenharia, de administração, de vendas, de produção) tenham sido considerados¹⁸.

Finalmente, os sistemas tradicionais de contabilidade não proporcionam uma imagem clara de como os custos e os proveitos se alteram quando o volume de actividade aumenta ou diminui, isto porque, na prática, é muito difícil separar os encargos fixos dos encargos variáveis.

3. A MUDANÇA DE ESTRATÉGIA: "PRIORIDADE NA SATISFAÇÃO DO CLIENTE"

No final da década de oitenta do século XX, as inovações ocorridas na área da gestão, tais como a qualidade da gestão global¹⁹, o tempo justo e as metodologias de melhoria contínua²⁰, o cálculo dos custos e a gestão baseados nas actividades²¹, entre outras, desenvolveram-se como resposta às modificações de natureza operacional e competitiva e porque a satisfação do cliente passou a ser prioridade das empresas (Figura 1). Estas práticas de gestão não são exclusivas ou não se limitam ao processo de produção; pelo contrário, incluem propostas inovadoras de reestruturação de práticas de trabalho e de desenvolvimento de novos sistemas de planeamento e de controlo.

Figura 1 - Prioridade na satisfação do cliente.



Adaptado de Drury, C., *Management & Cost Accounting*, 5ª edição, Business Press, 2000, pp. 12.

¹⁹ Tradução de: Total Quality Management (TQM). A sigla TQM é usada sem tradução nos meios académicos e empresariais de todo o mundo.

²⁰ Tradução de: Just-in-time (JIT) e Kaizen Costing. A sigla JIT é usada sem tradução nos meios académicos e empresariais de todo o mundo.

²¹ Tradução de: Activity Based Costing (ABC) e Activity Based Management (ABM).

Para concorrer num meio envolvente competitivo as empresas fizeram da satisfação do cliente a prioridade absoluta. Os clientes pedem cada vez melhores níveis de serviço reflectidos no custo, na qualidade, na fiabilidade, na entrega e na escolha de produtos inovadores. Para melhorar a satisfação dos clientes, as empresas devem concentrar-se em todos os factores chave de sucesso que afectem directamente essa satisfação.

Segundo Smith e Lockamy²² "a função qualidade desdobrou-se para integrar a voz do cliente no processo de desenvolvimento do produto".

Como factores chave de sucesso, são normalmente destacados a eficiência nos custos, a qualidade, o tempo de resposta e a inovação. A concretização destes factores implica novas abordagens da gestão por parte das organizações, ou seja, outras metodologias para o cálculo de custos, como por exemplo o custo baseado nas actividades, a melhoria contínua, a análise da cadeia de valor total e a descentralização hierárquica do conhecimento.

*3.1. Análise das actividades para melhor conhecer os custos*²³

A abordagem do método do custo baseado nas actividades (ABC), segundo os seus autores, pretende colmatar as deficiências e os problemas apresentados pelos métodos tradicionais. Seguidamente destacam-se as características mais importantes do método:

1. São as actividades e não os produtos que causam os custos. Logo, as principais unidades de custos são as actividades.
2. Existe uma relação de causa-efeito entre actividades, custos e produtos de tal forma que quanto maior for o consumo de actividades por um produto, maiores serão os custos a suportar e vice-versa. O critério de repartição dos custos das actividades pelos produtos baseia-se nos indutores ou causadores de

²² SMITH, W. I. e LOCKAMY III, A., "Target Costing for Supply Chain Management: An Economic Framework", Journal of Corporate Accounting & Finance, Internet: John Willey & Sons, Inc., 2000, pp. 67.

²³ MECIMORE, C. D. e BELL, A.T., "Are we Ready for Fourth-Generation ABC?", Management Accounting, JAN.1995, pp. 22-26.

custos²⁴. Os indutores de custos não têm, necessariamente, relação com o volume de produção, mas muito mais com o número de vezes que se realiza uma determinada tarefa (pedidos, reparações, etc.). Consequentemente são estes os causadores da variabilidade dos custos das actividades.

3. A afectação dos custos às actividades e destas aos produtos facilita o problema da imputação de custos indirectos. As actividades de um processo são classificadas a nível de unidade, lote, produto e empresa, recebendo os produtos os custos gerados nos três primeiros níveis. As actividades classificadas a nível de empresa são tratadas como custos do período.

O conceito chave do método ABC é o conceito de "actividade". As actividades consomem recursos ou valor dos factores produtivos. Os produtos não consomem custos; apenas as actividades o fazem.

Quanto à origem do ABC não há uma posição unânime. Para um grande número de estudiosos, o método surgiu directamente da prática como resposta às deficiências dos métodos tradicionais²⁵. Muitos autores afirmam que o método não teve origem no meio académico, mas que responde a diversas contribuições das empresas que o adaptaram às suas necessidades de informação, contribuindo assim para a sua generalização.

Para outros autores, o método ABC não é um método recente, mas contemporâneo dos sistemas tradicionais. Na sua opinião, ao longo dos últimos cinquenta anos, as características do meio envolvente económico e da realidade interna das empresas tornaram mais relevante a informação proporcionada pelos outros métodos, e o método ABC ficou num plano secundário. Assim, para estes autores, no fim dos anos oitenta, o interesse pelo método ABC é recuperado porque existe uma alteração da realidade empresarial e, consequentemente, são necessários modelos alternativos para analisar estas modificações. Como resposta a esta necessidade aparece um

²⁴ Tradução de "cost driver".

²⁵ COOPER, R. e KAPLAN, R. S., "How Cost Accounting Distorts Product Costs", *Management Accounting*, ABR.1988, pp. 21-25.

movimento crítico da contabilidade de custos e dos seus métodos e o debate centra-se na reconsideração do alcance da Contabilidade de Gestão e de Custos.

Quando as empresas começam a substituir a contabilidade de custos pela gestão de custos, a implantação dum sistema de contabilidade por actividades passa a tornar-se uma questão central, porque a contabilidade por actividades é o fundamento de um sistema de gestão de custos²⁶. As actividades proporcionam uma visão muito importante sobre a origem dos custos, de modo que a direcção pode mais facilmente orientar-se no sentido de os eliminar ou de os minimizar²⁷.

Um sistema de contabilidade baseado em actividades simples e eficaz desenvolve a seguinte metodologia: determina as actividades da empresa, calcula o custo e o proveito da actividade, estabelece a medida da actividade, imputa o custo da actividade aos objectivos do custo, fixa os objectivos da empresa a curto e a longo prazo (factores chave de sucesso) e avalia a eficácia e a eficiência da actividade.

Numa empresa industrial, o conhecimento adequado das suas actividades típicas representa uma base excelente para estruturar um sistema de contabilidade por actividades. O custo de uma actividade é determinado pela análise de cada unidade organizacional para identificar os seus objectivos de negócio, os processos individuais de trabalho e os recursos afectados para alcançar os objectivos²⁸. As distinções entre custos fixos e variáveis e entre custos directos e indirectos são secundárias para a separação entre custos imputáveis ou não imputáveis.

A contabilidade por actividades concentra-se no custo das actividades. O custo é obtido pela imputação da utilização de todas as actividades necessárias para fabricar um produto, mas, uma vez conhecido, o custo de uma actividade pode ser relacionado com qualquer objecto de custo - um cliente, um canal de distribuição ou um

²⁶ COOPER, R. e KAPLAN, R. S., "How Cost Accounting Distorts Product Costs", *Management Accounting*, ABR.1988, pp. 21-25.

²⁷ COOPER, R. e KAPLAN, R. S., "How Cost Accounting Distorts Product Costs", *Management Accounting*, ABR.1988, pp. 21-25.

²⁸ COOPER, R. e KAPLAN, R. S., "Activity Based Systems: Measuring the Cost of Resource Usage", *Accounting Horizons*, SET.1992.

produto. Nos métodos tradicionais, é dada particular atenção ao produto, na convicção de que todos os recursos são adquiridos para apoiar o processo produtivo, o que implica que os custos sejam considerados directos ou indirectos em relação ao produto.

As actividades devem ser executadas em termos de custos tão eficazmente quanto possível. Isto significa que a empresa pode ser um produtor de baixo custo, mas não necessariamente o de custos mais baixos. Ser um fabricante de baixo custo significa que o custo total da empresa é inferior à média de todos os concorrentes que oferecem produtos ou serviços equivalentes ao mesmo segmento de clientes. A posição de produtor de baixo custo adquire-se por vezes à custa da qualidade, do serviço pós-venda, da satisfação do pessoal e dos investimentos no futuro.

Muitas vezes as empresas não concorrem na base do custo, mas por exemplo na introdução rápida de um novo produto, na qualidade do produto ou num melhor serviço pós-venda. Todavia, uma vez estabelecida a estratégia competitiva, as actividades devem ser estruturadas para que seja atingida a máxima eficácia em função dos custos, caso contrário verificam-se encargos desnecessários.

Como já foi referido, actualmente o sucesso de uma empresa mede-se pela satisfação do cliente em função das vendas. A empresa será bem sucedida se descobre ou detecta o que o cliente necessita e apresenta produtos que satisfaçam tais necessidades. A excelência empresarial exige uma análise sistemática das opções estratégicas alternativas para explorar as oportunidades técnicas e de mercado em função da rendibilidade relativa das referidas estratégias.

3.2. O reflexo da qualidade da gestão na competitividade das organizações²⁹

O modelo de Gestão da Qualidade Total (TQM) é encarado ora como uma técnica de gestão ora como um modelo de redução de custos.

²⁹ KAPLAN, R. S. e COOPER, R., Cost & Effect, Harvard Business School Press Boston, Massachusetts, 1998.

O TQM, considerado como uma filosofia de produção³⁰ e o tempo justo (JIT)³¹ não constituem os únicos requisitos para a competitividade. No entanto, a marca da excelência empresarial reside no facto de cada empresa ser globalmente competitiva, o que requer a eliminação contínua de desperdícios e capacidade para manter a liderança no mercado através da introdução de produtos novos e rendíveis ou da disponibilização de uma gama variada de produtos. As manifestações mais evidentes do êxito das empresas neste novo meio envolvente são a automação e a informatização, os reduzidos níveis de mão-de-obra directa e de existências, a maior atenção dada ao produto na planificação da produção e os ciclos mais curtos da vida dos produtos.

O objectivo da qualidade total deve ser constante e, ao mesmo tempo, partilhado por todos dentro da organização e incutido como uma filosofia. Na fábrica os responsáveis de cada equipa fazem reuniões semanais para falar do índice de benefícios de cada uma das equipas, comparar as melhorias e partilhar as ideias que deram lugar a melhorias de rendibilidade (reduzindo custos e aumentando a produtividade) das suas equipas³².

A cultura TQM obriga ao envolvimento de todos. Assim, ao negociar com os fornecedores, embora o preço não deva ser ignorado, tem uma importância relativa quando comparado com o interesse do fornecedor pelas necessidades do cliente e a sua vontade em as satisfazer, ou seja, as necessidades da organização que compra os materiais que, por sua vez, são reflexo das necessidades dos seus clientes.

O sistema de qualidade total e o tempo justo estão ligados na busca de uma maior competitividade (o que está certo é realizar todas as actividades correctamente à primeira) por parte das empresas, mas só funcionam completamente quando todos os trabalhadores estão

³⁰ BRIMSON, J. A., *Activity Accounting: an Activity-Based Costing Approach*, John Willey & Sons, Inc., New York, 1995.

³¹ Com a técnica do Just-in-time as existências são eliminadas.

³² KAPLAN, R. S. e COOPER, R., *Cost & Effect*, Harvard Business School Press Boston, Massachusetts, 1998.

implicados directamente na identificação e detecção das causas dos problemas e, em conjunto com fornecedores e clientes, fazem parte integrante da cultura da organização.

A gestão da qualidade total significa então que a cultura da organização é definida pela procura constante da satisfação do cliente através de um sistema integrado de ferramentas, técnicas e formação, o que implica a melhoria contínua dos processos organizacionais, resultando em produtos e serviços de elevada qualidade³³.

A abordagem da gestão, centrada na qualidade, relaciona-se com as questões culturais que definem e impulsionam e apoiam e sustentam a gestão da qualidade total. As ferramentas são necessárias, mas não suficientes. A preocupação com a qualidade para o cliente, que atravessa todas as operações da empresa, é imperativa, mas por si só inadequada, porque apenas no momento em que a gestão de topo assume um verdadeiro compromisso com a cultura do modelo da qualidade total existe a esperança de que essa qualidade seja de facto alcançada.

As organizações procuram ainda aumentar a satisfação do cliente melhorando a velocidade do tempo de resposta às suas solicitações, assegurando uma distribuição sem atrasos e uma redução no tempo necessário para desenvolver e colocar novos produtos no mercado. Por estas razões, os sistemas de contabilidade de gestão estão a começar a dar maior importância às medidas temporais que se tornaram variáveis competitivas muito importantes.

O tempo de resposta é uma medida a que os sistemas de Contabilidade de Gestão estão a dar um interesse particular e representa o somatório dos seguintes tempos: tempo de processamento, tempo de movimentação, tempo de espera e tempo de inspecção. Dadas as características destes tempos, apenas o tempo de processamento acrescenta valor ao produto; os outros tempos são dedicados a actividades que não acrescentam valor; neste sentido, devem ser reduzidas ou eliminadas, sem ser alterado o serviço

³³ GUILDING, C., CRAVENS, K. S. e TAYLES M., "An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices", *Management Accounting Research*, Vol. 11, 2000, pp. 116/7.

potencial que o produto possa prestar (ou as necessidades potenciais que vai satisfazer) ao cliente. Portanto, as empresas procuram minimizar o tempo de resposta reduzindo o tempo gasto em tais actividades.

O sistema de contabilidade de gestão tem um importante papel a desempenhar neste processo, identificando e calculando o tempo gasto em actividades que acrescentam valor e em actividades que não acrescentam valor para o cliente.

A competitividade das empresas a longo prazo é determinada pelas vantagens ou desvantagens relativamente aos seus concorrentes. As empresas que eliminam desperdícios e se concentram na obtenção de uma qualidade absoluta em todos os aspectos da gestão empresarial antes dos seus competidores podem aplicar os lucros adicionais em investigação e desenvolvimento, reinvestir na melhoria das actividades da empresa, na redução de custos ou no estabelecimento duma posição sólida de tesouraria. As empresas que sejam capazes de alcançar estes resultados estarão em condições de liderar e ditar as bases para a competição no seu sector de actividade.

3.3. A análise da cadeia de valor total: uma estratégia para a gestão de custos³⁴

Segundo Porter todas as empresas podem ser consideradas como um conjunto de actividades destinadas a conceber, fabricar, comercializar, distribuir e sustentar os seus produtos. O conjunto destas actividades pode ser representado por uma cadeia de valor. A cadeia de valor e a forma como as diferentes actividades são exercidas resultam do passado da empresa, da sua estratégia, da forma como esta estratégia é implantada e dos mecanismos económicos que sustentam essas actividades.

As actividades que criam valor são as diferentes actividades físicas e tecnológicas que uma empresa realiza. As actividades são elementos base através dos quais a empresa cria um produto que tem valor para os seus clientes. A margem é a diferença entre o valor total e o conjunto

³⁴ Este ponto baseia-se na obra de: PORTER, M. (1985), "Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance", NY - The Free Press.

de custos associados ao exercício das actividades que criam valor. Estas actividades são então os elementos base da vantagem competitiva. A forma como cada actividade é exercida e os mecanismos económicos que a sustentam determinam se a empresa tem custos elevados ou baixos em relação aos seus concorrentes. Por outro lado, o modo como é exercida a actividade que cria valor determinará também a sua contribuição para as necessidades dos clientes e, por conseguinte, para a diferenciação.

As estratégias genéricas para atingir vantagem competitiva situam-se ao nível dos custos, da diferenciação ou da tecnologia. Uma empresa que é líder através do custo deve conseguir que o somatório de custos associados a todas as actividades que criam valor seja inferior ao custo dos seus concorrentes, ou seja, deve praticar preços significativamente mais baixos do que as outras empresas no mercado de concorrência. Quando a empresa lidera pela diferenciação, cria uma posição única no mercado através da funcionalidade do produto, serviço prestado ou elevada qualidade. Por outro lado, o progresso tecnológico tem uma enorme influência nas modificações estruturais dos sectores e na criação de novos sectores.

Cada uma destas estratégias requer uma gestão diferente. Por exemplo, a estratégia do preço baixo exige uma atenção especial quanto à manutenção de uma estrutura de custos claramente inferior à estrutura de custos dos concorrentes.

O comportamento dos custos e a posição relativa duma empresa no domínio dos custos resulta das actividades criadoras de valor que ela persegue na competição com os seus concorrentes. Então, uma análise pertinente dos custos deve estudar os custos ligados a estas actividades e não ao conjunto da empresa³⁵.

O ponto de partida da análise dos custos consiste em determinar a cadeia de valor da empresa e em afectar os custos de funcionamento e os activos às diferentes actividades que criam valor. No interior da cadeia de valor cada actividade tem custos de funcionamento e activos

³⁵ PARTRIDGE, M. e PERREN, L., "Cost Analysis of the Value Chain: Another Role for Strategic Management Accounting", *Management Accounting* (UK), JUL./AGO.1994.

que tomam a forma de capital fixo ou de capital circulante e os meios de produção adquiridos constituem uma parte do custo de cada actividade que cria valor.

Na análise da cadeia de valor existem desafios significativos. Primeiro, os sistemas de contabilidade não estão desenhados para classificar custos através das actividades de valor, problema que pode ser resolvido com a implantação dum sistema de custos baseado nas actividades (ABC). Segundo, é difícil obter o resultado das vendas exacto e dados sobre o rendimento dos activos para construir a cadeia de valor do sector, mas podem obter-se importantes informações através de estimativas. Finalmente, algumas empresas e sectores podem ter uma cadeia de valor muito complexa, o que torna a análise difícil.

Apesar dos desafios apontados, a análise da cadeia de valor é uma ferramenta muito importante para a gestão estratégica e, quando a concorrência é elevada, as empresas devem gerir as actividades e os custos estrategicamente ou então perderão a sua vantagem competitiva.

A análise da cadeia de valor interna da empresa fica completa com a identificação das actividades da cadeia de valor. Por outro lado, deve ser definida a actividade da cadeia de valor que é estratégica e serem determinados os custos para as actividades³⁶ da cadeia de valor, através da utilização da informação sobre os custos das actividades, com o objectivo de gerir as actividades estratégicas da sua cadeia de valor melhor do que as outras empresas do sector.

Para definir as actividades estratégicas da cadeia de valor, deve começar-se por identificar as características do produto que são mais valorizadas pelos clientes da empresa. Também se devem considerar as características (qualidade, serviço, aspecto do produto ou algumas especificações tangíveis ou intangíveis do produto ou da empresa³⁷) que a empresa pode explorar melhor e, portanto, tenha possibilidade de

³⁶ PARTRIDGE, M. e PERREN, L., "Cost Analysis of the Value Chain: Another Role for Strategic Management Accounting", *Management Accounting (UK)*, JUL./AGO.1994.

³⁷ "Attribute costing" in: GUILDING, C., CRAVENS, K. S. e TAYLES M., "An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices", *Management Accounting Research*, Vol. 11, 2000, pp. 118.

criar valor para futuros clientes. Depois de identificar as características que distinguem o produto, é necessário descobrir quais as actividades que na empresa são responsáveis pela criação dessas particularidades nos produtos. Estas actividades são as mais importantes da cadeia de valor, ou seja, elas representam as actividades estratégicas da cadeia de valor que fornecem vantagens competitivas.

A estratégia de diferenciação requer um acréscimo adicional de custos no sistema de controlo, mas o destaque deve centrar-se na diferenciação do produto. Esta última pode ser conseguida pelo aumento das características ou das linhas do produto ou pela expansão do serviço ao cliente.

Uma empresa é diferente dos seus concorrentes quando oferece alguma coisa única, que ultrapassa a simples oferta dum preço pouco elevado, ao qual os clientes atribuem valor. A diferenciação permite à empresa vender uma quantidade maior do seu produto a um dado preço, conseguir um preço superior ou obter vantagens equivalentes como a grande fidelidade dos clientes em períodos de recessão ou sazonais. A diferenciação advém do modo como as empresas criam valor para o cliente.

O progresso tecnológico não tem valor em si. Porém, adquire essa importância através dos efeitos que exerce sobre a vantagem competitiva e a estrutura do sector.

O instrumento fundamental para compreender o papel desempenhado pela tecnologia na vantagem competitiva é a cadeia de valor. As empresas que têm um conjunto de actividades têm também um conjunto de tecnologias. Uma parte da tecnologia é incorporada em todas as actividades que criam valor e o progresso tecnológico pode influir sobre a concorrência pelos efeitos que exerce praticamente sobre todas as actividades. Quando a tecnologia exerce grande importância sobre os custos ou sobre a diferenciação de uma empresa essa tecnologia tem grande influência sobre a vantagem competitiva.

Em síntese, para gerir melhor do que as outras empresas do sector as actividades estratégicas da cadeia de valor, é importante que a empresa utilize informação sobre os custos das actividades.

Quando uma empresa é mais eficaz na gestão da cadeia de valor relativamente aos concorrentes, essa empresa adquire uma vantagem

competitiva sustentada. Gerir a cadeia de valor implica reduzir os custos totais da empresa e assim criar uma vantagem competitiva. Contudo, isto não significa necessariamente a redução do custo de todas as actividades. O custo de uma actividade deve ser reduzido apenas quando não provocar diminuições da vantagem estratégica.

Por exemplo, um corte nos encargos de *desenho* pode resultar numa redução dos custos a curto prazo, mas pode vir a revelar-se uma estratégia desastrosa a longo prazo. A redução das despesas na fase da concepção do produto pode diminuir a sua qualidade, aumentar todos os custos de produção e motivar atrasos na introdução de novos produtos³⁸. Logo, a análise da cadeia de valor interna permite concluir claramente que as actividades dessa cadeia estão inter-relacionadas e nenhuma actividade deve ser gerida independentemente sem que seja considerado o seu impacto em todas as outras actividades.

A determinação dos custos para as actividades da cadeia de valor (obtidos no sistema contabilístico da empresa³⁹) representa um desafio. Admitindo que uma gestão adequada da actividade de controlo das existências pode fornecer uma vantagem competitiva num determinado sector de actividade, uma empresa deste sector que implante um sistema contabilístico baseado nas actividades que reporte os custos associados com o controlo de existências e com as actividades de manuseamento, adquire essa vantagem competitiva. Por outro lado, a criação de medidas financeiras e não financeiras de desempenho que tenham em vista aquelas actividades pode resultar numa melhor gestão por parte da empresa das mesmas actividades em relação à concorrência e, por esse facto, tornar-se líder do sector.

Por exemplo, a gestão da complexidade do produto é uma actividade de processo da cadeia de valor que pode ultrapassar as fronteiras da investigação e desenvolvimento, da fabricação, do aprovisionamento e do marketing. Então, os contabilistas de gestão

³⁸ PARTRIDGE, M. e PERREN, L., "Cost Analysis of the Value Chain: Another Role for Strategic Management Accounting", Management Accounting (UK), JUL./AGO.1994.

³⁹ HERGERT, M. e MORRIS, D., "Accounting Data for Value Chain Analysis", Strategic Management Journal, Vol. 10, 1989, pp. 175-188.

devem desenvolver bases de dados e sistemas de agregação que identifiquem as ligações entre áreas funcionais.

4. A IMPORTÂNCIA DO CUSTO ALVO PARA A ESTRATÉGIA DAS ORGANIZAÇÕES

4.1. As ferramentas e as técnicas da contabilidade de gestão estratégica

A contabilidade de gestão estratégica (CGE)⁴⁰ salientou-se no final da década de oitenta como uma das novas técnicas e abordagens destinadas a restaurar a importância que entretanto havia sido perdida pela contabilidade de gestão. Foi assim principalmente no Reino Unido, com Bromwich como um dos principais académicos que, na época, fazia a defesa da CGE (Roslender e Hart)⁴¹.

Conforme destacam Roslender e Hart⁴², o que diferenciou a CGE de outros desenvolvimentos similares foi a sua orientação para o exterior, que implicou a recolha e análise de dados (próprios e dos concorrentes) sobre custos, preços, volume de vendas, quotas de mercado, fluxos de caixa e utilização de recursos.

A CGE foi identificada como uma abordagem genérica da contabilidade para um posicionamento estratégico, tentando integrar a contabilidade de gestão e a gestão do marketing num esquema de gestão estratégica⁴³. Além disso, são exemplificadas como técnicas da CGE, o custo alvo, o ciclo da vida do produto e algumas formas de

⁴⁰ Strategic Management Accounting (SMA) termo que, segundo ROSLENDER e HART (2003) tem uma longa história e foi introduzido por SIMMONDS, (1981, 1982).

⁴¹ ROSLENDER, R. e HART, S. J., "In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives", Management Accounting Research, Vol. 14, 2003, pp. 255/6.

⁴² ROSLENDER, R. e HART, S. J., "In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives", Management Accounting Research, Vol. 14, 2003, pp. 255/6.

⁴³ ROSLENDER, R. e HART, S. J., "In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives", Management Accounting Research, Vol. 14, 2003, pp. 255/6.

análise estratégica de custos, sendo o "attribute costing" (o custo dos atributos do produto que são agradáveis para o cliente e que inclui: variáveis de desempenho, grau de acabamento, manutenção, garantia do fornecimento de peças e serviço pós-venda⁴⁴) considerado o desenvolvimento mais notável até à data (Roslender e Hart)⁴⁵.

As organizações em geral e as indústrias em particular implantaram sistemas de produção óptimos do ponto vista operacional para fazer face ao desafio que representam, em primeiro lugar, a concorrência mundial e a pressão sobre os preços e, em segundo lugar, a estratégia da satisfação do cliente. Assim, através de medidas que generalizaram a aplicação de métodos como o TQM e o JIT e também formas de parcerias em colaboração com os fornecedores, as empresas procuram ser mais competitivas.

Com as ferramentas e técnicas da contabilidade de gestão estratégica as empresas atingem a excelência industrial e a competição entre os melhores desloca-se para se concentrar no processo de concepção e desenvolvimento dos produtos.

O problema da concepção e desenvolvimento dos produtos coloca-se particularmente às empresas produtoras de bens de equipamento industriais ou de grande consumo como os construtores de automóveis; porém, as empresas que executam trabalhos complexos de alta tecnologia devem também procurar, nas fases de concepção e desenvolvimento, factores chave de sucesso. Mesmo os fabricantes de produtos de grande consumo sentem a necessidade de baixar os seus preços de venda para enfrentar a influência das marcas tradicionais mas paralelamente perdem eficácia porque não cumprem o objectivo da rentabilidade.

Do ponto de vista do equilíbrio económico dum produto, a abordagem tradicional na fase de desenvolvimento consistia em acumular os custos directos resultantes das escolhas da concepção, a

⁴⁴ GUILDING, C. *et al.*", An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices", Management Accounting Research, Vol. 11, 2000, pp. 118.

⁴⁵ ROSLENDER, R. e HART, S. J., "In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives", Management Accounting Research, Vol. 14, 2003, pp. 255/6.

seguir acrescentar os custos indirectos e a margem, sendo finalmente obtido o preço de venda. A comparação final deste com um preço de mercado permitia avaliar a oportunidade do lançamento do produto. Para restabelecer o equilíbrio entre a empresa e as exigências externas actuava-se, eventualmente, sobre a margem.

As ideias chave do custo alvo (que não se identifica com o posicionamento tradicional) assentam, segundo Cooper e Slagmulder, no seguinte: "o mercado determina o custo", "o custo de produção identificado para um novo produto deve ser tal que uma vez esse produto vendido gera a rendibilidade desejada, estabelecida no plano da empresa a longo prazo", "o desenvolvimento de produtos com preços reduzidos que satisfaçam as necessidades dos clientes "e" a redução do custo alvo através de alterações na fase de desenvolvimento e ao longo do ciclo da vida do produto, utilizando metodologias de melhoria contínua"⁴⁶.

Para a abordagem do custo alvo o custo não é considerado como uma consequência, mas como uma restrição *a priori*, um alvo a atingir se a empresa pretende realizar os seus objectivos estratégicos, garantindo a rendibilidade futura dos seus produtos e a sua competitividade e, ao mesmo tempo, satisfazendo as funções principais e secundárias esperadas pelo cliente potencial⁴⁷.

Portanto, admitindo que o preço de venda do futuro produto é imposto pelo mercado e a margem (um dado) corresponde às escolhas estratégicas globais da empresa (ritmo e forma de crescimento, modo de financiamento, estratégia comercial), a área dos custos representa o único domínio onde é possível actuar a fim de que o custo alvo seja atingido.

4.2. A origem e difusão do custo alvo

A estratégia do custo alvo⁴⁸ (sob diversas designações como por

⁴⁶ COOPER, R. e SLAGMULDER, R., "Develop Profitable New Products with Target Costing", Sloan Management Review, JUN.1999, pp. 23-33.

⁴⁷ MEYSSONNIER, F., "Le Target Costing: un état de l'art", Finance Contrôle Stratégie, Vol. 4, nº 4, DEZ.2001, pp. 120.

⁴⁸ Tradução preferida pela autora para "Target Costing".

exemplo: "custo planificado", "custo estimado" e "custo projectado") é frequentemente associada às empresas japonesas e a investigação empírica tem sido atribuída aos investigadores também japoneses e aplicada à realidade do Japão⁴⁹.

O sistema de custo alvo tal como se desenvolveu naquele país, no início dos anos setenta do século XX, foi inventado pela Toyota em 1965⁵⁰, o que é confirmado pela seguinte passagem de Kato: "o custo alvo tem pelo menos trinta anos de história no Japão"⁵¹. A utilização generalizada desta ferramenta nas empresas Japonesas constata-se através da citação de Sakurai: "mais de 80% das indústrias de montagem adoptou a estratégia do custo alvo"⁵². Segundo Tani *et al.*, o custo alvo é adoptado também em indústrias onde estão implantados sistemas de custos por processos⁵³.

De acordo com um estudo empírico realizado no Japão em 1991/1992⁵⁴ o custo alvo é aplicado principalmente na indústria automóvel (100%), na indústria de material eléctrico (88,5%), na indústria de bens de equipamento (82,5%) e na indústria de equipamento de precisão (75%). Em menor escala, também é aplicado na indústria química e farmacêutica (31,3%), na indústria de bens alimentares (28,6%) e na siderurgia (23,1%).

Em diversos países, a importância dada à utilização de informação sobre custos e a gestão de custos, nas fases de concepção e investigação e desenvolvimento, tem conhecido uma atenção crescente

⁴⁹ DEKKER, H. e SMIDT, P., "A Survey of Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms", *International Journal of Production Economics*, Vol. 84, 2003, pp. 294. [Citado: KATO (1993), COOPER *et al.* (1994) e TANI *et al.* (1994)].

⁵⁰ TANAKA, T., "Target Costing at Toyota", *Journal of Cost Management*, Vol. 7, nº 1, 1993, pp. 4-11.

⁵¹ KATO, Y., "Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies", *Management Accounting Research*, Vol. 4, 1993, pp. 33-47.

⁵² SAKURAI, M., *Environmental Change and its Influence on Management Accounting*, Tokyo: Dobunkan (in Japanese), 1991.

⁵³ TANI, T. *et al.*, "Target Costing Management in Japanese Companies: Current State of the Art", *Management Accounting Research*, Vol. 4, 1994, pp. 67-81.

⁵⁴ HORVATH, P., *Target Costing, State-of-the Art Review*, Bedford, IFS International Limited, UK, 1993.

na literatura contabilística⁵⁵. Por outro lado, como não é claro o impacto dos sistemas de controlo de gestão sobre a performance obtida na fase do desenvolvimento do produto, a literatura sobre contabilidade de gestão tem dedicado uma atenção escassa ao processo de desenvolvimento de novos produtos⁵⁶.

Cooper e Slagmulder, traçando para o custo alvo do Japão uma abordagem genérica, argumentam que as empresas ocidentais introduziram a estratégia do custo alvo para disciplinar o processo de desenvolvimento dos seus produtos⁵⁷.

No momento da concepção dum produto (nas empresas ocidentais), que se desenvolveu sob a denominação de "concepção a custo objectivo", verifica-se uma preocupação com os custos, como reflexo do custo alvo nessa actividade específica, sendo então utilizadas técnicas da engenharia do valor, da redução da variabilidade e da análise funcional para que o custo seja estimado na fase de concepção e desenvolvimento dos produtos. A partir da concepção do produto a projecção do custo não é objecto de uma reflexão concertada do ponto de vista da gestão global da organização e da gestão de custos.

Para Dekker e Smidt, a principal motivação para a gestão de custos na fase de concepção do produto é que depois do estágio de desenvolvimento muitos dos custos já foram atribuídos ao produto e durante a produção não podem ser influenciados significativamente⁵⁸.

Segundo Meyssonier, o custo alvo é uma prática agora corrente num número não negligenciável de empresas mas cuja visibilidade é

⁵⁵ DEKKER, H. e SMIDT, P. "A Survey of Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms", *International Journal of Production Economics*, Vol. 84, 2003, pp. 293. [Citado: ANDERSON, S. W. e SEDATOLE, K. (1998)].

⁵⁶ DAVILA, T., "An Empirical Study on the Drivers of Management Control Systems' Design in New Product Development", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, nº 4/5, MAI.2000, pp. 384.

⁵⁷ COOPER, R. e SLAGMULDER, R., "Develop Profitable New Products with Target Costing", *Sloan Management Review*, JUN.1999, pp. 23-33.

⁵⁸ DEKKER, H. e SMIDT, P., "A Survey of Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms", *International Journal of Production Economics*, Vol. 84, 2003, pp. 293.

curiosamente fraca e os artigos de investigação que lhe são consagrados são relativamente pouco numerosos⁵⁹.

Alguns estudos dão conta da forma como é utilizada a estratégia do custo alvo nos países ocidentais. Em relação aos Estados Unidos, Webster, ao analisar a 1 400 textos de outros tantos artigos e comunicações publicados entre 1987 e 1992 sobre a concepção e desenvolvimento dos produtos afirma que apenas em 10% desses trabalhos encontrou referência, mesmo assim muito superficialmente, ao problema dos custos⁶⁰.

Segundo Meyssonnier, os meios americanos do controlo de gestão (académicos e empresariais) têm bastantes reticências quanto a esta abordagem uma vez que a sua cultura contabilística está virada para a rentabilidade financeira de curto prazo e para a geração de valor para o accionista, enquanto a estratégia do custo alvo se centra em indicadores físicos como a duração da vida dos produtos e a criação de valor para o cliente⁶¹.

Na Europa, o tema do custo alvo não está muito divulgado, mesmo em publicações locais. Normalmente, os artigos sobre a realidade europeia neste campo aparecem em publicações americanas e os seus autores são, na sua maioria, Japoneses. Por outro lado, nas empresas, há um ambiente fechado no que se refere ao problema da estimação ou projecção de custos e por maioria de razão relativamente ao custo alvo.

De acordo com Meyssonnier, em França, a apresentação do custo alvo ocupa um lugar muito reduzido na maioria dos manuais e obras de referência⁶². No entanto, com base nos artigos de Deglaire, J.N. e Dumarest, L. (1993), Lorino, P. (1994) e Horvath, P. (1995), refere

⁵⁹ MEYSSONNIER, F., "Le Target Costing: un état de l'art", Finance Contrôle Stratégie, Vol. 4, n° 4, DEZ.2001, pp. 114.

⁶⁰ WEBSTER, D., "Activity Based Costing Facilitates Concurrent Engineering", Concurrent Engineering, 1992.

⁶¹ MEYSSONNIER, F., "Le Target Costing: un état de l'art", Finance Contrôle Stratégie, Vol. 4, n° 4, DEZ.2001, pp. 116.

⁶² MEYSSONNIER, F., "Le Target Costing: un état de l'art", Finance Contrôle Stratégie, Vol. 4, n° 4, DEZ.2001, pp. 114.

também que em França, o custo alvo emergiu verdadeiramente na literatura entre 1993 e 1995⁶³.

Os especialistas da contabilidade de gestão ou do controlo de gestão não têm possibilidade ou não se sentem vocacionados para abordar o custo alvo devido à necessidade de utilizar, para o atingir, um conjunto de ferramentas e técnicas como a análise funcional, a engenharia do valor, a análise da utilidade e a engenharia simultânea. Os engenheiros, que muito facilmente ensinam estes métodos, não são capazes de fazer a articulação entre as grandes questões da gestão como a planificação dos lucros, os estudos de mercado, a contabilidade de gestão, o controlo orçamental, a gestão financeira, etc. Assim, cada categoria profissional observa, de perspectivas diferentes e isoladas, um problema importante que merece ser analisado, como sugere Horvath: "O custo alvo deve ser visto como o meio de forçar as empresas ocidentais a integrar a planificação dos lucros e dos custos desde as primeiras fases de concepção e de planificação do produto"⁶⁴.

Nas empresas europeias e americanas estão presentes alguns elementos do custo alvo, como a engenharia do valor, a planificação dos lucros, a estimação do custo e a concepção a custo objectivo, mas verifica-se uma desarticulação entre eles, isto é, não existe um verdadeiro sistema de gestão que incorpore e integre as ferramentas, as práticas e a cultura do custo alvo para que exista uma visão global dos objectivos e da performance.

*4.3. As diferentes concepções do custo alvo*⁶⁵

Do quadro de conceitos que se apresentam emergem questões e desafios múltiplos. Assim, das várias definições de custo alvo que são propostas por diversos autores ressaltam visões mais ou menos restritivas desta ferramenta ou estratégia de gestão.

⁶³ MEYSSONNIER, F., "Le Target Costing: un état de l'art", Finance Contrôle Stratégie, Vol. 4, nº 4, DEZ.2001, pp. 116.

⁶⁴ HORVATH, P., Target Costing, State-of-the Art Review, Bedford, IFS International Limited, UK, 1993.

⁶⁵ Conceitos atribuídos aos autores mencionados, com a respectiva data do artigo, ao longo deste ponto.

Cooper (1994) e Cooper e Slagmulder (1997) desenvolvem uma visão redutora do custo alvo⁶⁶ "para Cooper trata-se principalmente do conhecimento contabilístico do custo de produção na fase de concepção do produto e deve ser considerado, essencialmente, uma técnica de cálculo de custos aplicada somente a uma parte do custo do produto e permitindo simplesmente fixar um objectivo"⁶⁷. Ainda segundo Cooper, o custo alvo faz parte de uma panóplia de ferramentas utilizadas pelos japoneses que engloba também a análise do valor, a gestão de custos dos aprovisionamentos em parceria com os fornecedores, os sistemas de controlo orçamental da produção ou a metodologia de melhoria contínua (Kainzen Costing)⁶⁸.

Sobre o custo alvo Cooper e Slagmulder (1999) dizem que se trata de uma técnica de custeio para gerir os lucros futuros da empresa pela inclusão explícita do custo alvo no processo de desenvolvimento do produto.

O conceito da autoria de Tanaka (1993) diz: "o custo alvo é o esforço realizado nas etapas de planificação e de desenvolvimento para atingir um objectivo de custo fixado pela gestão. Ele é utilizado para resolver a diferença entre o custo objectivo e o custo estimado através de uma melhor concepção e de especificações mais correctas do produto". Neste caso o custo alvo é apresentado como um método de gestão particularmente concentrado nas decisões técnicas de concepção do produto.

De seguida apresentam-se diversos conceitos mais amplos e que não consideram o custo alvo como uma mera técnica de gestão:

CAM-I⁶⁹ (1994): "O custo alvo é um conjunto de métodos e ferramentas de gestão que se destina a controlar e fiscalizar as actividades de concepção e de planificação dos novos produtos, a

⁶⁶ MEYSSONNIER, F., "Le Target Costing: un état de l'art", Finance Contrôle Stratégie, Vol. 4, n° 4, DEZ.2001, pp. 117.

⁶⁷ MEYSSONNIER, F., "Le Target Costing: un état de l'art", Finance Contrôle Stratégie, Vol. 4, n° 4, DEZ.2001, pp. 117.

⁶⁸ MEYSSONNIER, F., "Le Target Costing: un état de l'art", Finance Contrôle Stratégie, Vol. 4, n° 4, DEZ.2001, pp. 117.

⁶⁹ Consortium for Advanced Management International. Dirigido por: HORVATH, P..

fornecer um apoio ao controlo das fases operacionais seguintes e a assegurar que os produtos atingem, para o conjunto do seu ciclo de vida, o objectivo da rendibilidade definido *a priori*".

Seidenschwarz (1993): "O custo alvo é um instrumento de gestão estratégica dos custos capaz de ligar os produtos, os mercados e os recursos numa base estratégica e de transformar esta informação em medidas operacionais quantitativas".

Horvath (1993): "O custo alvo assenta num conjunto completo de instrumentos de planificação, de gestão e de controlo de custos orientado para as primeiras etapas de concepção do produto e do processo de produção, a fim de adaptar a estrutura de custo do produto às exigências do mercado. A procura do custo alvo exige a coordenação de todas as funções ligadas ao produto".

A definição de Kato (1993) é a que apresenta uma perspectiva mais abrangente: "O custo alvo na realidade não é uma técnica de avaliação dos custos. Acima de tudo é um programa completo de redução dos custos, que começa antes mesmo de terem sido criados os primeiros planos do produto e que procura reduzir os custos dos novos produtos em todo o seu ciclo de vida, satisfazendo sempre as exigências do consumidor em matéria de qualidade, de fiabilidade e outras, examinando todas as ideias que destaquem a importância da redução de custos em diversos momentos, isto é, no momento da planificação, do desenvolvimento e do protótipo. Portanto, não se trata de uma simples técnica de redução de custos, mas um sistema completo de gestão estratégica dos resultados".

Os especialistas em contabilidade de gestão como Cooper *et al.* (1992) dizem que nos países ocidentais o custo alvo é utilizado apenas com a simples função de estabelecer objectivos (concepção a custo objectivo); existe um grande distanciamento entre esta posição e a de Horvath (1993) que considera o custo alvo como um lugar de encontro entre o mercado e as capacidades internas da empresa, ou seja, entre o valor e o custo.

No custo alvo são integrados os métodos que permitem realizar aqueles objectivos, como afirma Horvath (1993): "O custo alvo é somente uma parte da gestão do produto através do seu ciclo de vida. Falta-lhe cumprir o objectivo da satisfação das exigências do cliente, para o que se deve

apoiar em diversos métodos destinados a revelar as potencialidades de redução de custos".

Monden (1995) define o custo alvo como uma actividade de gestão da rendibilidade para a empresa como um todo durante o estágio de desenvolvimento do produto que inclui o planeamento de produtos que representem valor acrescentado e qualidade para o cliente, a determinação do custo alvo (incluindo o custo alvo do investimento) para o novo produto de modo a obter a rendibilidade desejada a médio e longo prazo dadas as condições actuais do mercado e finalmente o desdobramento de meios para que na fase de concepção e desenvolvimento do produto o custo alvo seja atingido ao mesmo tempo que são satisfeitas as necessidades do cliente (qualidade e resposta rápida).

Ainda segundo Monden (1995), o objectivo do custo alvo é permitir às empresas fornecer aos clientes produtos de qualidade a preços competitivos que assegurem a desejada rendibilidade. Contudo, a redução de custos pode ser um elemento vital para conseguir aqueles objectivos, mas deve ser encarada como um meio para aumentar o valor e a rendibilidade e não como um fim em si mesma.

Ewert e Ernst (1999) acrescentam que na literatura contabilística, o custo alvo foi introduzido como um sistema de contabilidade de gestão estratégica para a gestão do custo do produto.

Meyssonier (2001) afirma que para uma grande parte dos autores o custo alvo não é simplesmente uma nova técnica de cálculo e análise dos custos, mas um processo de desenvolvimento dos produtos novos que organiza a concorrência dos intervenientes da empresa a fim de atingir um objectivo de custos sob uma restrição temporal forte e com um imperativo de nível de qualidade elevado.

Em síntese e como conclusão das posições referidas ao longo deste ponto pode reter-se que o custo alvo, além de ser considerado como o lugar de encontro entre o valor e o custo de um produto, integra diversas ferramentas, técnicas e métodos de gestão. Por outro lado, destaca-se a seguinte posição de Horvath (1993) e Lorino (1994): "o custo alvo é uma prática organizacional aplicada ao conjunto do ciclo da vida do produto visando reduzir os custos na sua globalidade".

4.4. Os fundamentos do custo alvo e a análise do ciclo da vida do produto

O método do custo alvo fundamenta-se numa referência de custo, não no custo padrão histórico ou técnico (através da análise dos processos), mas na análise do mercado e nos objectivos estratégicos da empresa. Portanto, este custo, que se obtém avaliando o preço correspondente aos objectivos de mercado pretendidos e abatida a margem desejada pela empresa, é então imposto à gestão interna.

Para Shank e Fisher a lógica do custo alvo é simples. O custo alvo é um objectivo financeiro para o custeio completo de um produto que deriva do preço de venda estimado e do lucro desejado. Num contexto de custo alvo, o preço de venda é condicionado pelo mercado e é determinado pela análise da cadeia de valor do sector da indústria onde a empresa está inserida e através de todas as funções internas da empresa. A gestão de topo define o nível de lucro desejado com base nas estratégias da empresa e nos objectivos financeiros⁷⁰.

O custo alvo não pode ser definido se não tiver por referência o mercado; ele evidencia portanto a incursão do mercado nas ferramentas de gestão interna que orientam as actividades e decisões da organização.

Segundo Lorino, o custo alvo constitui uma filosofia de gestão que se traduz em práticas de gestão. Por detrás deste tipo de abordagem pode mesmo descobrir-se uma visão global relativamente nova da empresa industrial. Esta filosofia de gestão gira à volta de três temas chave: a transversalidade e a integração, a orientação para o mercado e a orientação na direcção de operações futuras⁷¹.

Na origem do custo alvo está subjacente em primeiro lugar que, para uma empresa industrial, os produtos são os principais geradores de lucro; em segundo lugar, que a rendibilidade dos produtos joga-se, basicamente, nas fases a montante [investigação e desenvolvimento (I&D), concepção e planificação] do ciclo de vida e não nas fases a

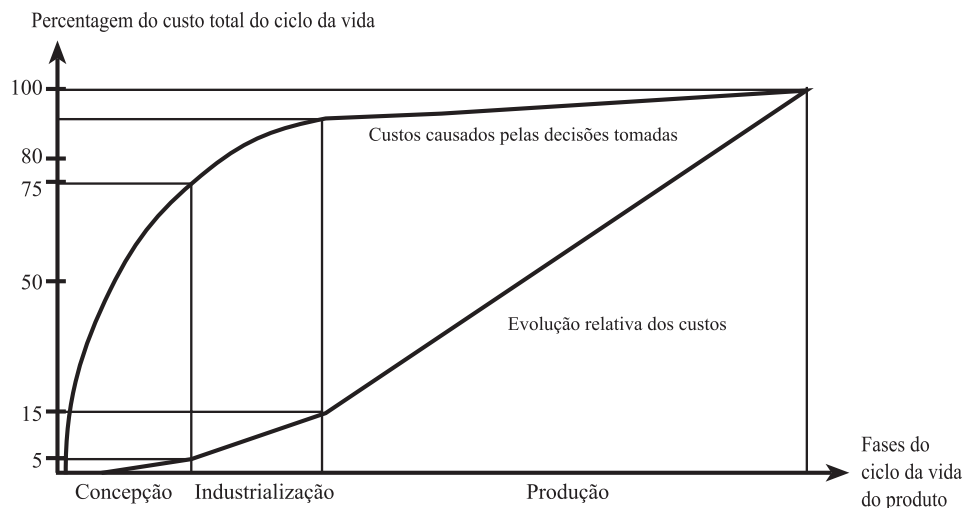
⁷⁰ SHANK, J.K. e FISHER, J., "Case Study - Target Costing as a Strategic Tool", Sloan Management Review, Fall, 1999, pp. 73.

⁷¹ LORINO, P., Target Costing ou Gestion par Coût-Cible", Revue Française de Comptabilité, n° 256, MAI.1994, pp. 52.

jusante (produção e distribuição) desse mesmo ciclo. Assim, uma lógica de ciclo impõe-se porque 70% a 90% (em média 80%) dos custos do ciclo de vida do produto são causados por decisões tomadas antes da primeira unidade de produto ser lançada em fabricação.

Com efeito, os custos são determinados muito antes de ser efectivamente fabricado o produto (podendo mesmo acontecer que não seja produzido sendo nesse caso os encargos, determinados a montante da produção, considerados custos irreversíveis) conforme se pode constatar na Figura 2.

Figura 2 - Concepção e custo do produto



Adaptado de AFNOR, La Valeur, nº 47 e National Research Council (1991).

A análise desta figura permite destacar consequências muito importantes. Em primeiro lugar, a maioria dos custos a jusante (produção e distribuição) dependem de factores de performance ligados à planificação e concepção do produto e, por isso, é mais fácil controlar o custo dos produtos antes que sejam concretizados os factores estruturais de concepção. Em segundo lugar, as decisões de concepção e de planificação têm mais impacto sobre os resultados futuros da empresa (pelo seu impacto nos custos operacionais no futuro) do que sobre os resultados actuais dessa mesma empresa.

A persistência em reduzir os custos de produção sem se preocupar muito com as fases de estudo que em grande parte os pré-determinam aparece pois como um erro de apreciação ligado aos modos de avaliação tradicionais (cálculo da rendibilidade limitada à aquisição, custos por anos, avaliação separada das fases do ciclo da vida, especialmente concepção/realização, sem ter em conta as ligações entre elas).

Conforme já foi referido, é fundamental manter permanentemente uma visão global do ciclo de vida do produto, para que seja possível uma gestão eficaz das actividades a montante. Além disso, a gestão do ciclo de vida permite efectuar um balanço económico sintético do conjunto concepção/realização e operar a arbitragem entre os objectivos contraditórios das diferentes fases (ligações "por optimização" segundo Porter, por exemplo, aumentar os custos em I&D para reduzir o custo de produção⁷²) para se obter um desempenho global ao longo do tempo. A gestão deve ter uma atenção acrescida às fases a montante do ciclo (pré-desenvolvimento e desenvolvimento) e ao seu impacto sobre os custos.

O custo surge então como uma cadeia essencial na comunicação entre as diferentes fases, a montante e a jusante, do ciclo. Isto mesmo destaca Webster: "a necessidade de realizar compromissos entre as considerações por vezes múltiplas do ciclo de vida dá ainda mais importância ao custo como denominador comum para conseguir optimizar a concepção do produto"⁷³. Portanto, as decisões a montante devem responder a uma preocupação essencial que é a maximização da rendibilidade futura do produto, sendo este precisamente o objecto do custo alvo. Aliás a noção de custo alvo seria desprovida de sentido sem uma visão completa do ciclo de vida do produto.

4.5. O processo de determinação do custo alvo e os objectos da sua aplicação

A abordagem do preço alvo e do custo alvo tem subjacente,

⁷² PORTER, M. E., *Competitive Advantage*, The Free Press, New York, 1985.

⁷³ WEBSTER, D., "Activity Based Costing Facilitates Concurrent Engineering", *Concurrent Engineering*, 1992.

conforme já foi referido, um conjunto de ferramentas técnicas e de gestão. As necessidades da utilização dessas ferramentas são múltiplas para concretizar os passos seguintes:

1. Conceber um produto que satisfaça as necessidades dos potenciais clientes;
2. Escolher um preço alvo com base no valor que os clientes atribuem ao produto e nos preços dos concorrentes;
3. Calcular o custo alvo subtraindo a margem desejada (um lucro alvo) ao preço alvo;
4. Proceder a uma avaliação sistemática do desempenho de todos os aspectos relacionados com a I&D, a concepção e a planificação dos produtos e processos, a produção, o marketing, a distribuição e o serviço pós-venda, com o objectivo de reduzir os custos, mantendo a satisfação das necessidades dos clientes. Esta avaliação, além de permitir atingir o custo alvo, pode resultar em melhorias na concepção dos produtos e em alterações nas especificações das matérias-primas e nos métodos e processos de produção.

Para encontrar um custo alvo é necessário determinar um preço de mercado alvo (por exemplo, pela gestão de marketing e no domínio dos estudos de mercado) previamente à concepção e antes de introduzir no mercado o novo produto. Este preço alvo é colocado a um nível que permitirá à organização atingir uma quota de mercado significativa, ou seja, um nível de vendas desejável. Para obter o preço alvo é preciso dispor de técnicas de avaliação previsional dos preços futuros de mercado para os novos produtos.

Quando o novo produto começa a ser introduzido, pode estabelecer-se uma variação no preço de venda dum produto já existente, com base nos próprios preços de produtos já existentes, cujos dados são obtidos através da investigação do mercado e examinando as estratégias de avaliação dos concorrentes.

Para produtos completamente novos, diversas empresas japonesas utilizam a análise funcional e avaliam os produtos por funções. Assim, o produto é decomposto em vários elementos ou atributos e o somatório do valor de cada função dá o preço de venda estimado. No

caso da indústria de automóveis por exemplo, Kato diz que, as funções podem consistir no estilo, conforto, operacionalidade, fiabilidade, qualidade, aspecto, etc.⁷⁴. Para cada uma das funções é determinado um preço que reflecte o montante que o cliente está disposto a pagar e esse será o preço alvo previsional para a empresa. Seguidamente, é encontrada a margem de lucro alvo que é previamente definida, a partir da planificação estratégica da empresa. Ainda segundo Kato no Japão a rendibilidade total a atingir é baseada nos planos de lucros a médio/longo prazo, que reflectem as estratégias empresariais e de gestão ao longo de um período de três a cinco anos. Com base nesta planificação, a rendibilidade total alvo é então dividida nas parcelas correspondentes a cada um dos produtos e fica em vigor no mercado durante um determinado período⁷⁵.

O custo alvo (Ca), ou seja, o custo máximo a afectar ao produto é obtido por simples subtracção entre o preço de venda previsional (Pa) e a rendibilidade alvo (Ra) ao nível do produto acabado:

$$Ca = Pa - Ra^{76}$$

Logo, o custo alvo é determinado numa primeira fase através de dados do mercado (preço alvo que o cliente está disposto a pagar) e, portanto, é induzido ou causado por factores externos, isto é, factores do mercado.

O preço de venda futuro e a margem são aceites (o primeiro como um dado que é, e a segunda obtida da planificação estratégica global) pela empresa que, com base nas suas capacidades e nas tecnologias existentes, pode então determinar a que custo será capaz de produzir

⁷⁴ KATO, Y., "Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies", *Management Accounting Research*, Vol. 4, 1993, pp. 33-47.

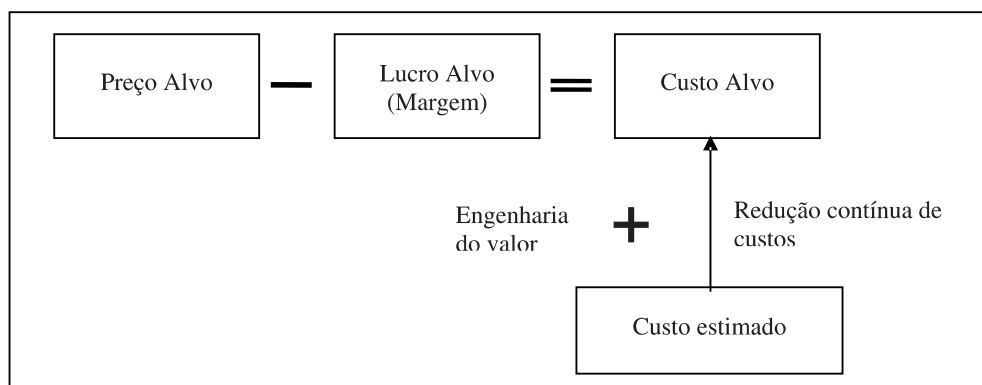
⁷⁵ KATO, Y., "Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies", *Management Accounting Research*, Vol. 4, 1993, pp. 33-47.

⁷⁶ Formulação diferente da conhecida fórmula $R = Pv - Pc$ em que o preço de venda aparece como uma restrição do mercado e o custo como uma restrição pouco flexível o que deixa à empresa a liberdade de aceitar o mercado ou não segundo o seu nível de rendibilidade.

um novo produto. Assim, com base nas especificações de concepção e através da extrapolação das técnicas e dos métodos existentes é estimado um custo para esse produto. A equipa que vai desenvolver o produto (aceitando as decisões de concepção) tenta encontrar o custo alvo para esse produto. Nesta fase, o custo estimado (custo objectivo, custo planificado ou custo projectado) é comparado com o custo alvo. Se o custo estimado do produto ficar acima do custo alvo, então todos os responsáveis se concentram na modificação da concepção e planificação desse produto, através da engenharia de valor, até que se torne mais barato produzi-lo (o custo estimado tende a igualar o custo alvo).

No sector produtivo, os engenheiros, aplicando metodologias de melhoria contínua da eficiência na produção, procuram, num período de um a dois anos, atingir o custo alvo. Assim, uma equipa constituída por designers (concepção e planificação), engenheiros, especialistas em marketing e pessoal de produção, em conjunto com o responsável da contabilidade de gestão concentram-se na fabricação do produto e tentam eliminar a diferença entre o custo estimado e o custo alvo, conforme se pode observar na Figura 3.

Figura 3 - Esquema de custo alvo utilizado pela Nissan



Fonte: HORVATH (1993)⁷⁷.

⁷⁷ HORVATH, P., Target Costing, State-of-the Art Review, Bedford, IFS International Limited, UK, 1993.

O papel dos contabilistas de gestão consiste em estimar custos de produção para os produtos concebidos e projectados e medir, controlar e vigiar o custo de produção logo que tenha início o processo de fabricação.

O custo alvo adquire a sua maior importância nas fases de investigação e desenvolvimento (I&D) e concepção e planificação porque, como já foi referido anteriormente, uma percentagem elevada dos custos do ciclo da vida do produto é determinada ou causada por decisões (que têm um forte poder para influenciar os custos a longo prazo) tomadas no início desse ciclo e antes de ter lugar o processo produtivo. Por isso, é mais fácil reduzir o custo estimado para que se aproxime do custo alvo nesta fase.

O custo alvo determinado no início do ciclo da vida de um produto não deve ser o centro das atenções para sempre. Ao longo da vida do produto, o custo alvo deverá ser revisto continuamente e se possível reduzido como parte de um processo de melhoria contínua, além de que o custo alvo incorpora, normalmente, efeitos de aprendizagem ao longo do seu ciclo de vida, devido aos exercícios de redução de custos para os produtos já existentes.

Segundo Shank e Fisher, a convicção de que o custo alvo deve ser aplicado no início do ciclo da vida do produto é baseada, em parte, no pressuposto de que os custos são fixos depois do produto entrar na fase de produção. Adicionalmente, a crescente diminuição do ciclo da vida do produto também reforça a ideia de que a repetição das fases a montante perde a sua relevância quando o produto começa a ser fabricado. Esses dois pressupostos implicam que qualquer tentativa em larga escala para reduzir custos na fase de produção não faz sentido⁷⁸.

No Japão, os dados sobre custos para novos produtos ou para avaliar as alterações introduzidas nos produtos já existentes são fornecidos, muitas vezes, por tabelas de custos. Estas tabelas representam dados sobre todos os custos induzidos para fabricar um produto, quer por funções, quer em termos do custo dos

⁷⁸ SHANK, J. K. e FISHER, J., "Case Study - Target Costing as a Strategic Tool", Sloan Management Review, Fall, 1999, pp. 74.

componentes que integram o custo de produção, e baseiam-se em diversos pressupostos.

A informação contida nessas tabelas apresenta temas muito diversos, como o impacto nos produtos devido à utilização de diferentes recursos, aos processos de fabrico e às especificações de concepção. Portanto, estas tabelas permitem responder a questões relacionadas com decisões de alterar alguma característica do produto e podem conter também versões matemáticas das funções custo, que mostram, por exemplo, de que forma as alterações nos componentes materiais dos produtos podem modificar os custos.

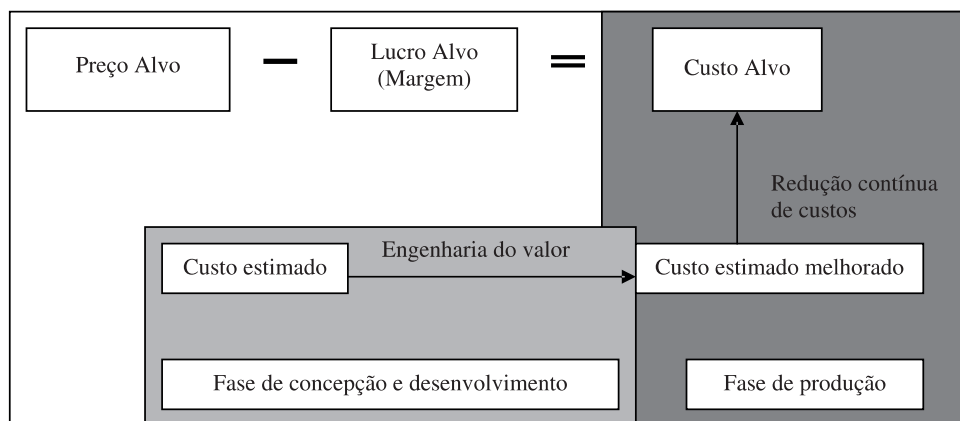
Relativamente ao problema das tabelas de custos, Kato afirma que uma tabela de custos mostra uma variedade de performances de custos quando são utilizados diferentes tipos de materiais para um determinado componente e por isso devia existir uma tabela de custos para cada uma das fases do ciclo de vida dos produtos⁷⁹.

Quando é adoptada uma abordagem baseada no custo alvo, os preços de mercado determinam o custo do produto ou produtos e a avaliação a custo completo não é utilizada. Mesmo que o custo estimado para um produto novo possa exceder o seu custo alvo, é o custo alvo que serve de base para a decisão de o produzir, admitindo que a gestão da empresa tem a expectativa de conseguir atingir o objectivo imposto pelo mercado.

Para chegar ao custo alvo, a empresa pode tentar eliminar o desvio entre este e o custo estimado em duas fases. Numa primeira fase, procura otimizar a concepção do produto com a ajuda da engenharia de valor, obtendo um custo estimado mais próximo do custo alvo; numa segunda fase (já no período da produção), introduzindo metodologias de melhoria contínua (*kaizen costing*), tenta obter ganhos contínuos de performance para igualar o custo alvo. O que se observa na Figura 4.

⁷⁹ KATO, Y., "Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies", *Management Accounting Research*, Vol. 4, 1993, pp. 33-47.

Figura 4 - Esquema de custo alvo desenvolvido para a Toyota



Fonte: SAKURAI (1989)⁸⁰.

A determinação do custo alvo implica alguns cálculos que são fundamentais para a obtenção de um preço alvo concorrencial para um dado nível de procura. Este preço servirá de base ao cálculo do custo alvo e este transforma-se no objectivo a atingir. Pelo contrário, na avaliação a custo industrial, os custos são calculados *a priori*, de seguida é adicionada a margem desejada a esses custos e só depois é determinado o preço de venda. Portanto, na avaliação a custo alvo o problema relativo à necessidade de estimar a procura antes de determinar o preço de venda fica ultrapassado, enquanto que a estimação da procura é uma característica do método do custo industrial.

Segundo Monden, a abordagem do custo alvo é representada por cinco fases: planeamento da organização, desenvolvimento dum conceito específico para o novo produto, determinação do plano detalhado para o novo produto, concepção e desenvolvimento do novo produto e transferência do plano de produção⁸¹.

⁸⁰ SAKURAI, M., "Target Costing and how to use it", Journal of Cost Management, Summer, 1989, pp. 39-50.

⁸¹ MONDEN, Y., Cost Reduction Systems: Target Costing and Kaizen Costing, Portland, OR: Productivity Press, 1995. (citado em MONDEN, Y et al., 1997, pp. 114).

Tendo em conta a metodologia de Monden (1995), o objectivo dos vários departamentos é comparar o custo alvo com o custo estimado de modo que:

$$\text{Custo Estimado} \leq \text{Custo alvo}^{82}$$

Se o custo estimado for superior ao custo alvo, as actividades destinadas à redução de custos devem ser repetidas, investigando alternativas de concepção, investigação e desenvolvimento, industrialização e protótipo, até que o custo estimado se torne o mais próximo possível do custo alvo.

Para determinar os custos alvo por produto existem dois métodos⁸³:

1. O método baseado no preço de venda - o custo alvo é obtido deduzindo ao preço de venda alvo o resultado operacional alvo⁸⁴.
2. O método baseado no custo estimado (custo de produção contabilístico) - o custo alvo é determinado pela dedução ao custo estimado das economias de custo esperadas pela implantação de processos de melhoria contínua dos resultados⁸⁵.

Das cinco fases referidas anteriormente Monden destacou duas (a determinação do plano base para cada novo produto e o desenho do produto), que serviram de objecto à experiência que efectuou para testar os impactos de determinadas variáveis (particularmente a

⁸² MONDEN, Y., AKTER, M. e KUBO, N., "Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment", *Managerial and Decision Economics*, Vol. 18, 1997, pp. 114.

⁸³ MONDEN, Y., AKTER, M. e KUBO, N., "Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment", *Managerial and Decision Economics*, Vol. 18, 1997, pp. 114.

⁸⁴ Definição atribuída a SAKURAI, M. (1989).

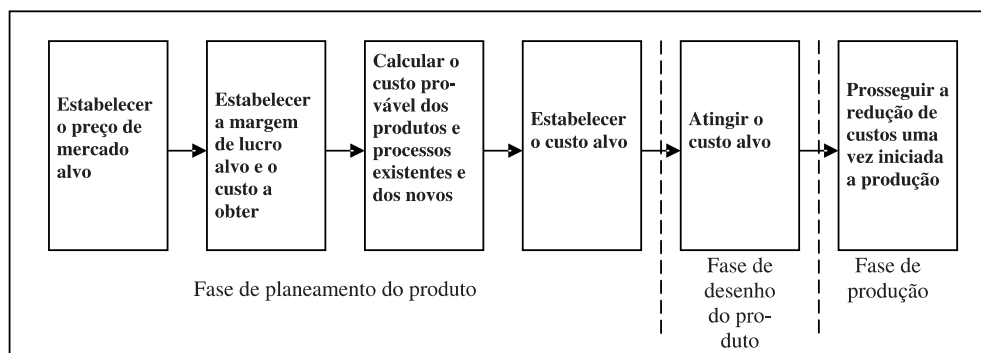
⁸⁵ SAKURAI, M., "Target Costing and how to use it", *Journal of Cost Management*, Summer, 1989, pp. 39-50.

participação e a informação) sobre a definição de custo alvo e sobre a redução dos custos⁸⁶.

No estudo do sistema de custo alvo o autor utilizou as ferramentas de investigação do comportamento contabilístico (especialmente a investigação científica do comportamento dos métodos de avaliação e dos sistemas de controlo orçamental), e concluiu que as variáveis participação, informação controlável e não controlável e tempo, e os efeitos da interacção das duas primeiras têm impacto na redução de custos durante o processo de desenvolvimento do produto.

Segundo o CAM-I, o processo para determinar o custo alvo compreende seis fases que representam um plano de trabalho padrão e uma estrutura de testes e implantação. Enquanto cada custo alvo é único, a sua implantação numa organização inclui todas as fases que constam da Figura 5 (e ainda podem ser mais), mas não necessariamente pela ordem apresentada.

Figura 5 - Fases do processo do custo alvo



Fonte: Institute of Management Accounting (IMA)⁸⁷.

⁸⁶ MONDEN, Y., AKTER, M. e KUBO, N., "Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment", *Managerial and Decision Economics*, Vol. 18, 1997, pp. 114.

⁸⁷ Consortium for Advance Manufacturing-International (CAM-I) - Arthur Andersen LLP, "Practices and Techniques: Tools and Techniques for Implementing Target Costing", *Statement on Management Accounting*, Statement nº 4GG, NOV.1998.

Por outro lado, lê-se no trabalho do CAM-I que "o custo alvo procura antecipar os custos antes que ocorram, continuamente melhorar o desenho do produto e do processo, externamente centrar a atenção da organização nas necessidades dos clientes e nas ameaças da concorrência, e sistematicamente ligar a organização aos seus fornecedores, clientes e outros intervenientes, num sistema de planeamento da rendibilidade e do custo integrado e coeso". O mesmo CAM-I refere também que "o custo alvo é o meio de atingir vantagens competitivas através da gestão activa das inevitáveis negociações e das restrições enfrentadas por qualquer organização que forneça produtos e serviços no mercado. Sendo pro-activo na contenção de custos, o custo alvo assegura rendibilidade e sucesso a curto e longo prazos porque coloca em primeiro lugar as necessidades dos clientes e as funcionalidades, utilizando-as para conduzir o desenho, o desenvolvimento, a produção e o fornecimento dos produtos".

4.6. Análise comparada das práticas do custo alvo no Japão e noutros países

Alguns estudos desenvolvem argumentos de contingência para identificar as circunstâncias nas quais o uso do custo alvo é mais apropriado ou desejável para as empresas. Em primeiro lugar, argumenta-se que o custo alvo é apenas relevante nas indústrias transformadoras, uma vez que estas são caracterizadas pela importância que é dada ao processo de desenvolvimento do produto. As indústrias de montagem beneficiam em particular com a utilização do custo alvo. Segundo Tani, as empresas japonesas adoptaram o custo alvo como resposta à incerteza crescente do contexto empresarial⁸⁸.

Para Dekker e Smidt, o custo alvo suporta as necessidades do processamento da informação da empresa, na tentativa gerir o aumento da variabilidade e da especificidade dos factores que devem ser considerados na tomada de decisão⁸⁹.

⁸⁹ DEKKER, H. e SMIDT, P., "A Survey of Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms", *International Journal of Production Economics*, Vol. 84, 2003, pp. 295.

⁸⁸ TANI, T., "Interactive Control in Target Cost Management", *Management Accounting Research*, Vol. 6, 1995. pp. 399-414.

Outros autores argumentam que o custo alvo é particularmente benéfico em situações de intensa pressão concorrencial para assegurar que apenas produtos rendíveis sejam introduzidos no mercado.

Ainda outros autores argumentam que, quando os clientes são sensíveis às diferenças no preço de venda, as empresas têm pouco espaço de manobra para actuar neste instrumento e muitas focalizam-se no custo para conseguir a margem adequada. Então, as empresas muito centradas no custo estarão mais inclinadas para adoptar o custo alvo nos seus esforços de desenvolvimento do produto. O objectivo mais importante para a implantação do custo alvo, mesmo nas indústrias transformadoras no Japão, é a redução de custos.

Finalmente, existem argumentos que se referem às diferenças culturais para justificar a grande implantação do custo alvo no Japão e também que nas comparações entre as práticas do custo alvo nos países ocidentais se deve ter em conta que as realidades são diferentes.

Os estudos empíricos disponíveis na literatura sobre o tema do custo alvo dizem respeito ao Reino Unido, aos Estados Unidos (USA), à Suécia, à Alemanha, à Índia, à Holanda, à Austrália e à Nova Zelândia. Em Portugal a literatura sobre o tema do custo alvo é escassa e a pesquisa bibliográfica que a autora efectuou não revelou a existência de qualquer estudo empírico que referisse a utilização de práticas do custo alvo ou qualquer outro sistema de gestão de custos pelas empresas portuguesas.

Alnestig e Segerstedt (1996) concluíram que na Suécia as empresas usam técnicas de custeio com princípios semelhantes ao custo baseado nas actividades, mas sem estar formalmente implantado um tal sistema.

O estudo comparativo das realidades empresariais japonesa e alemã realizado por Horvath e Tani (1995) facultou algumas conclusões das quais se destacam: a análise sugere que, quando as empresas japonesas introduzem o sistema, o objectivo principal é a redução de custos, sendo patente que a gestão de custos ganha cada vez mais importância. O sistema contabilístico de gestão de custos na Alemanha, cuja base é o sistema de custos padrão, centra-se no processo de produção e nos custos directos e estes elementos são utilizados para construir os orçamentos e prever resultados. O ponto de

partida das reflexões a respeito do custo alvo foi a crise da indústria automóvel que afectou a Volkswagen AG. Assim, os objectivos foram vários e com a seguinte ordem de prioridade: primeiro a redução de custos; segundo, a orientação para o mercado; terceiro, a redução do tempo de resposta; e quarto a qualidade.

Wijewardena e De Zoysa (1999) realizaram um estudo comparativo das práticas do custo alvo nas grandes indústrias transformadoras australianas (231 respostas em 1 000 questionários) e nas japonesas (217 respostas em 1 000 questionários), uma vez que, como referem, o último estudo comparativo referenciado na literatura sobre a prática da contabilidade de gestão no Japão e na Escócia ocorreu em 1988. Os autores concluíram que das onze ferramentas mencionadas no questionário (orçamentos, relatórios contabilísticos históricos, custo padrão, custeio baseado nas actividades, análise custo-volume-resultado, análise de rácios, responsabilidade contabilística, custo variável, relatórios de custos da qualidade, custo alvo e preços de transferência) as empresas australianas colocam maior destaque nos orçamentos, nos relatórios contabilísticos históricos e no custo padrão enquanto as empresas japonesas dão mais importância ao custo alvo, à análise custo-volume-resultado e aos orçamentos. O que significa, segundo os autores, que as empresas australianas destacam as ferramentas que são utilizadas para planear e controlar os custos a fim de preparar os relatórios financeiros e que, pelo contrário, as empresas japonesas, ao privilegiar particularmente o custo alvo, demonstram que dão grande atenção à redução de custos na fase de planeamento e desenho dos produtos.

Por outro lado, Chenhall e Langfield-Smith (1998) referem que, das 78 grandes empresas transformadoras australianas do seu estudo, 38% afirmam adoptar o custo alvo, embora os autores considerem que a taxa de adopção seja relativamente baixa comparada com a utilização de outras práticas contabilísticas.

Bruggeman *et al.* (1996) na Bélgica e Israelsen *et al.* (1996) na Dinamarca verificaram que são largamente utilizadas medidas de performance baseadas nos custos.

Guilding *et al.* (2000) efectuaram um estudo sobre empresas da Nova Zelândia, do Reino Unido e dos Estados Unidos. O objectivo do

estudo consistia em verificar a implantação de práticas de CGE (incluindo o custo alvo) nas empresas. Os autores concluíram que a taxa de adopção do custo alvo nas empresas daqueles países é relativamente moderada.

Roslender e Hart (2003) realizaram uma investigação exploratória sobre a CGE, onde está integrado o custo alvo, a empresas do Reino Unido. Em comum com Guilding *et al.* (2000) concluem que presentemente o termo CGE tem um significado muito limitado para a maioria das empresas que exercem as suas práticas. Para estes autores o próprio termo está aberto a numerosas interpretações, o que se reflecte na natureza variada das investigações associadas ao termo. Do ponto de vista de Dekker e Smidt (2003) a CGE é melhor entendida como uma abordagem genérica do posicionamento estratégico da contabilidade.

Os resultados da investigação de Dekker e Smidt (2003) sobre a realidade das indústrias transformadoras holandesas quanto a adopção de práticas de custo alvo permitem concluir que os métodos de custeio utilizados são equivalentes ao conceito japonês de custo alvo. Contudo, ficou claro que as empresas que adoptam estas práticas utilizam outros termos nos seus sistemas de custeio para designar o custo alvo, à excepção de uma empresa que utiliza esta designação.

Davila (2004), num estudo recente, tinha como objectivo analisar outras práticas da CGE além do custo alvo que as empresas de alta tecnologia (12 divisões de 7 empresas da indústria farmacêutica e de cosméticos, com vendas superiores a 300 milhões de dólares e 8 empresas de hardware, com vendas superiores a 1 000 milhões de dólares, na Europa e nos Estados Unidos) utilizam para gerir custos na fase de desenvolvimento do produto, e também encontrar explicações para as vantagens que a adopção de tais práticas pode acarretar para as empresas. Das conclusões do autor destacam-se duas (pela sua coincidência com outros estudos efectuados anteriormente) as decisões tomadas durante o desenvolvimento do produto determinam uma porção significativa dos custos desse produto; e o custo alvo, a principal técnica proposta para gerir custos na fase de desenvolvimento, não é adoptado frequentemente nas empresas estudadas.

Joshi (2001) estudou a situação de 60 grandes e médias empresas transformadoras da Índia no que se refere às suas práticas de contabilidade de gestão e concluiu que nessas empresas há maior utilização de técnicas da contabilidade de gestão tradicional. Ainda assim, o custo alvo é adoptado por 35% (22) das empresas, o que do ponto de vista do autor representa uma baixa taxa de adesão desta prática relativamente a outras mencionadas no estudo nomeadamente a avaliação do desempenho dos centros de resultados, a análise dos desvios, o orçamento do plano das operações diárias e o retorno do investimento, que têm taxas de utilização de 100%.

5. CONCLUSÕES

O custo alvo não é uma técnica de avaliação de custos; é sobretudo um programa completo de redução dos custos que começa antes mesmo que tenham sido criados os primeiros planos do produto a introduzir no mercado. De uma forma geral, na literatura posiciona-se como um sistema de gestão de custos.

Trata-se de um processo dinâmico que tem por objectivo reduzir os custos dos novos produtos durante todo o seu ciclo de vida, satisfazendo as exigências dos consumidores em diferentes domínios (qualidade, fiabilidade, baixo preço, etc.).

O custo alvo constitui uma filosofia de gestão traduzida em práticas de direcção que revelam uma visão global relativamente nova da empresa industrial. Esta filosofia de gestão assenta em três temas chave: a transversalidade e a integração, a orientação para o mercado e a orientação para as operações futuras.

A transversalidade e a integração exigem uma comunicação eficaz, para o que é necessário desenvolver uma cultura de orientação generalizada para o cliente, de responsabilidade partilhada e de confiança mútua.

A orientação para o mercado consiste em controlar as actividades relativas ao produto com base em objectivos de mercado e não em estudos de engenharia ou em observações históricas. Os atributos do produto são definidos pelo mercado e pelas capacidades estratégicas da empresa; os objectivos são directamente deduzidos das expectativas

do mercado e orientam os processos internos ligados ao produto.

A planificação e a concepção dos produtos determinam uma parte importante das estruturas e das características futuras da empresa (capacidade de produção, tecnologias, intensidade de capital, qualificações, rede de fornecedores, posição de mercado, formas de distribuição e de comercialização, imagem, etc.). A engenharia dos produtos é em parte a engenharia futura da empresa. Através de práticas do custo alvo, a empresa investe os seus recursos, o seu tempo e as suas capacidades na gestão de objectos e de performances virtuais, que não existem ainda mas existirão, num futuro tanto mais longínquo quanto mais tempo for necessário para o custo alvo ser eficaz.

O custo alvo é antes de tudo a expressão de uma aprendizagem organizacional, construindo um saber colectivo, porque integra saberes profissionais específicos, orienta-se para o mercado, ou seja, para o exterior e considera o tempo, representado pelo ciclo de vida do produto, como uma variável estratégica.

No entanto, da análise bibliográfica efectuada pela autora, fica claro que a implantação do custo alvo como ferramenta da contabilidade de gestão estratégica é ainda reduzida nos países ocidentais.

6. BIBLIOGRAFIA

- AFNOR, La Valeur, nº 47, 1991.
- ALNESTIG, P. e SEGERSTEDT, A. "Product Costing in ten Swedish Manufacturing Companies, *International Journal of Production Economics*, Vol. 46-47, 1996, pp. 441-457. (citado em DEKKER, H. e SMIDT, P., 2003).
- ANDERSON, S. W. e SEDATOLE, K., "Designing Quality into Products: The use of Accounting data in New Product Development", *Accounting Horizons*, Vol. 12, 1998, pp. 213-233. (citado em DEKKER, H. e SMIDT, P., 2003).
- BRIMSON, J.A., *Activity Accounting: an Activity-Based Costing Approach*, John Willey & Sons, Inc., New York, 1995.
- BROMWICH, M., *Managerial Accounting Definition and Scope – from a Managerial view*, *Management Accounting (UK)*, Vol. 66 nº 8, 1988, pp. 26-27. (citado em ROSLENDER, R. e HART, S.J. 2003).
- , *The case for Strategic Management Accounting: the role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, nº 1, 1990, pp. 27-46. (citado em ROSLENDER, R. e HART, S. J. 2003).
- , *Accounting for Strategic Excellence*, Working paper, Department of Accounting and Finance, London School of Economics and Political Science, 1991. (citado em ROSLENDER, R. e HART, S. J. 2003).
- , *Strategic Management Accounting*, In: Drury, C. (Ed.), *Management Accounting Handbook*, Butterworth-Heinemann, Oxford, 1992 (citado em ROSLENDER, R. e HART, S. J. 2003).
- e BHIMANI, A., *Management Accounting: Evolution not Revolution*, CIMA Publications, London, 1989, (citado em ROSLENDER, R. e HART, S. J. 2003).
- e ———, *Management Accounting: Pathways to Progress*, CIMA Publications, London, 1994 (citado em ROSLENDER, R. e HART, S. J. 2003).
- BRUGGEMAN, W, SLAGMULDER, R. e WAEYTENS, D., "Management Accounting Changes: The Belgium Experience", in Bhimani, A. (Ed.) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford: Oxford University Press, 1996, pp. 1-30.
- CAM - I (Consortium for Advanced Management - International) e SMAC (Society of Management Accounting of Canada), "Implementing Target Costing", *Management Accounting Guideline*, 1993 e ABR.1994.
- , (Consortium for Advance Manufacturing-International) e Arthur Andersen LLP, "Practices and Techniques: Tools and Techniques for Implementing Target Costing", *Statement on Management Accounting*, Statement nº 4GG, NOV.1998.

- CHENHALL, R. e LANGFIELD-SMITH, K., “Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study”, *Management Accounting Research*, Vol. 9, 1998, pp. 1-19. (citado em DEKKER, H. e SMIDT, P., 2003).
- COOPER, R. e SLAGMULDER, R., “Interorganizational Cost Management and Relational Context”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, 2004, pp. 1-26.
- e ———, “Develop Profitable New Products with Target Costing”, *Sloan Management Review*, JUN.1999, pp. 23-33.
- e ———, *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, 1997. (citado em MEYSSONNIER, F., 2001).
- , R., “Costing Techniques to Support Corporate Strategy: Evidence from Japan”, *Management Accounting Research*, Vol. 7, 1996, pp. 219-246.
- e YOSHIKAWA, T., “Inter-organizational Cost Management Systems” *International Journal of Production Economics*, Vol. 37, 1994, pp. 51-62. (citado em DEKKER, H. e SMIDT, P., 2003).
- , R., “Japanese Cost Management Practices”, *CMA*, OUT.1994, pp. 20-26. (citado em MEYSSONNIER, F., 2001).
- e KAPLAN, R. S., “How Cost Accounting Distorts Product Costs”, *Management Accounting*, ABR.1988, pp. 21-25.
- e ———, “Activity Based Systems: Measuring the Cost of Resource Usage”, *Accounting Horizons*, SET. 1992.
- , KAPLAN, R. S., MAISEL, L. S. MORRISSEY, E. e OEHM, R. M., *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*, Montvale, N.J.: Institute of Management Accountants (IMA), 1992.
- DAVILA, T., “An Empirical Study on the Drivers of Management Control Systems’ Design in New Product Development”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, nº 4/5, MAI.2000, pp. 383-409.
- e WOUTERS, M., “Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management”, *Accounting Horizons*, Vol. 18, nº1, MAR.2004, pp. 13-26.
- DEGLAIRE, J.N. e DUMAREST, L. (1993), “Cibler ces coûts, c’est anticiper ses profits”, *Harvard L’Expansion*, hiver, pp. 88-98. (citado em MEYSSONNIER, F., DEZ.2001).
- DEKKER, H. e SMIDT, P., “A Survey of Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms”, *International Journal of Production Economics*, Vol. 84, 2003, pp. 293-305.
- DRURY, Colin, *Management and Cost Accounting*, Business Press - Thomson Learning, 5ª Edição, 2000.
- ELLRAM, L. M., “Supply Management’s Involvement in the Target Costing Process”, *European Journal of Purchasing & Supply Management*, Vol. 8, 2002, pp. 235-244.
- EWERT, R. e ERNST, C., “Target Costing, Coordination and Strategic Cost Management”, *European Accounting Review*, Vol.8, 1999, pp. 23-49.

- GUILDING, C., CRAVENS, K. S. e TAYLES M., "An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices", *Management Accounting Research*, Vol. 11, 2000, pp. 113-135.
- HERGERT, M. and MORRIS, D., "Accounting Data for Value Chain Analysis", *Strategic Management Journal*, Vol. 10, 1989, pp. 175-188.
- HORNGREN, C. T, FOSTER, G. e DATAR, S., *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 10ª edição, Prentice Hall International, 2000.
- HORVATH, P., *Target Costing, State-of-the Art Review*, Bedford, IFS International Limited, UK, 1993.
- , "Pour un Contrôle de Gestion à l'écoute du Marché", *Revue Française de Gestion*, JUN./JUL./AGO. 1995, pp.72-85.
- e TANI, T., "Japanese-German Comparison of Target Costing Management", Paper presented at the 1997 European Accounting Association (EAA) congress in Graz, 1997.
- ISRAESEN, P., ANDERSON, M., ROHDE, C. E SORESEN, P. E., "Management Accounting in Denmark: Theory and Practice", in Bhimani, A. (Ed.) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford: Oxford University Press, 1996, pp. 31-55.
- JOSHI, P. L., "The International Diffusion of New Management Accounting Practices: The Case of India", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 10, 2001, pp. 85-109.
- JOHNSON, H. T., *Relevance Regained: from top-down control to bottom-up empowerment*, The Free Press, New York, 1992.
- e KAPLAN, R. S., *Relevance Lost: Rise and Fall of Management Accounting*, HBS Press, 1987.
- KAPLAN, R. S., "Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research", *The Accounting Review*, OUT.1983, pp. 686-705.
- , "The evolution of management accounting", *The Accounting Review* JUL.1984, pp. 390-418.
- , e ATKINSON, A. A., *Advanced Management Accounting*, 3ª edição, Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ, 1998.
- , e COOPER, R., *Cost & Effect*, Harvard Business School Press Boston, Massachusetts, 1998.
- KATO, Y., "Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies", *Management Accounting Research*, Vol. 4, 1993, pp. 33-47.
- KULMALA, H. I., "Developing Cost Management in Customer-Supplier Relationship: Three case studies" *Journal of Purchasing and Supply Management*, Vol. 10, 2004, pp. 65-77.
- LORINO, P., *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod, Paris, 1991.
- , "Target Costing ou Gestion par Coût-Cible", *Revue Française de Comptabilité*, n° 255 e n° 256, ABR./MAI.1994, pp. 35-45 e 48-60.

- MECIMORE, C. D. e BELL, A.T., “Are we Ready for Fourth-Generation ABC?”, *Management Accounting*, JAN.1995, pp. 22-26.
- MEYSSONNIER, F., “Le Target Costing: un état de l’art”, *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 4, n° 4, DEZ.2001, pp. 113-138.
- MONDEN, Y., *Cost Reduction Systems: Target Costing and Kaisen Costing*, Portland, OR: Productivity Press, 1995. (citado em MONDEN, Y. et al., 1997).
- , AKTER, M. e KUBO, N., “Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment”, *Managerial and Decision Economics*, Vol. 18, 1997, pp. 113-129.
- MORVAN, Y., *Fondements d’Économie Industrielle*, 2ª edição, Economica, Paris, 1991.
- PARTRIDGE, M. and PERREN, L., “Cost Analysis of the Value Chain: Another Role for Strategic Management Accounting”, *Management Accounting (UK)*, JUL./AGO.1994.
- PORTER, M. E., *Competitive Advantage*, The Free Press, New York, 1985.
- ROSLENDER, R. e HART, S. J., “In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives”, *Management Accounting Research*, Vol. 14, 2003, pp. 255-279.
- SAKURAI, M., “Target Costing and how to use it”, *Journal of Cost Management*, Summer, 1989, pp. 39-50.
- , *Environmental Change and its Influence on Management Accounting*, Tokyo: Dobunkan (in Japanese), 1991.
- SEIDENSCHWARZ, W., *Target Costing*, Verlag Vahlen, Munique, 1993.
- SHANK, J.K., e FISHER, J., “Case Study - Target Costing as a Strategic Tool”, *Sloan Management Review*, Fall, 1999, pp. 73-82.
- SMITH, W. I. e LOCKAMY III, A., “Target Costing for Supply Chain Management: An Economic Framework”, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Internet: John Willey & Sons, Inc., 2000, pp. 67-77.
- TANAKA, T., “Target Costing at Toyota”, *Journal of Cost Management*, Vol. 7, n° 1, 1993, pp. 4-11.
- TANI, T., “Interactive Control in Target Cost Management”, *Management Accounting Research*, Vol. 6, 1995, pp. 399-414.
- , OKANO, H., SHIMUZU, N. IWABUSHI, Y. FUDUDA, J. e COORAY, S., “Target Costing Management in Japanese Companies: Current State of the Art”, *Management Accounting Research*, Vol. 4, 1994, pp. 67-81.
- WEBSTER, D., “Activity Based Costing Facilitates Concurrent Engineering”, *Concurrent Engineering*, 1992.
- WIJEWARDENA, H. e De ZOYSA, A., “A Comparative Analysis of Management Accounting Practices in Australia and Japan: An Empirical Investigation”, *The International Journal of Accounting*, Vol. 34, n° 1, 1999, pp. 49-70.
- WILSON, R., “Strategic Cost Analysis”, *Management Accounting*, OUT. 1990, pp. 42-43.

