

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO – CSE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

KARINA MITIKO SHIMABUKURO

TARGET COSTING: UM PERFIL DAS PUBLICAÇÕES ENTRE OS ANOS
DE 2000 A 2005.

FLORIANÓPOLIS
2006

KARINA MITIKO SHIMABUKURO

***TARGET COSTING: UM PERFIL DAS PUBLICAÇÕES ENTRE OS ANOS
DE 2000 A 2005.***

Monografia apresentada à
Universidade Federal de Santa
Catarina como um dos pré-
requisitos para a obtenção do
grau de bacharel em Ciências
Contábeis.

**FLORIANÓPOLIS
2006**

KARINA MITIKO SHIMABUKURO

**TARGET COSTING: UM PERFIL DAS PUBLICAÇÕES ENTRE OS ANOS
DE 2000 A 2005.**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de _____, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Profa Dra. Elisete Dahmer Pfitscher
Coordenadora de Monografias

Banca examinadora

Professor Dr. José Alonso Borba
Orientador

Prof. Dr. Pedro José von Mecheln

Profa. Michele Patrícia Roncalio

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais pela ajuda e compreensão em todos os momentos.

À minha irmã Vanessa, pelo carinho, cumplicidade e apoio.

Ao Marco, pelo amor, carinho e também, pela paciência e compreensão nas horas difíceis.

Ao professor José Alonso Borba, pelas idéias, críticas e sugestões, atenção dispensada e pelo bom humor durante todo o período de elaboração dessa monografia.

E a todos os amigos que me deram apoio e alegria durante a graduação.

RESUMO

SHIMABUKURO, Karina Mitiko. *Target Costing*: um perfil das publicações entre os anos de 2000 a 2005. p.47. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

Este trabalho visa traçar um perfil das publicações sobre *Target Costing* divulgadas nos principais periódicos, de Contabilidade e Administração, nacionais e internacionais, nos livros-texto mais utilizados nessas áreas e nos anais de congressos, entre os anos de 2000 a 2005. Um dos objetivos é verificar se os livros-texto mais utilizados nas áreas de Administração e Contabilidade abordam este assunto. Os outros são: identificar quais são os autores mais referenciados em artigos nacionais e estrangeiros, quais são as fontes de publicação mais prolíficas e classificar os trabalhos de acordo com o perfil metodológico. A pesquisa evidencia que alguns livros-texto ainda não abordam o *Target Costing* e naqueles que o fazem, a abordagem é, em geral, muito sucinta. As referências utilizadas, tanto em pesquisas nacionais quanto em estrangeiras, são bem distribuídas entre os autores. Tanto nos estudos nacionais quanto nos internacionais, o número de trabalhos teóricos e teórico-empíricos é bastante equilibrado.

Palavras-chave: *Target Costing*, publicações, análise.

ABSTRACT

This research aims to identify some characteristics of publications about Target Costing published in the mainly, national and international, newspapers and magazines, in management and accounting areas, in the textbooks more studied in these areas and in the conferences annals, during the period of 2000 to 2005. One of the objectives is to investigate if the textbooks more studied in management and accounting areas mention the subject. The others are: to identify who are the authors who have more references in the national and international articles, which newspapers, magazines or conferences have published more researches about Target Costing and to delineate the methodological approach of the chosen articles. The results show some textbooks do not mention the subject and those which mention, they show the subject in a succinct way. The references used, both in national and international researches, are well distributed among the authors. And, both in national and in international articles there are equilibrium in the methodological approach.

Keywords: *Target Costing, publications, analysis.*

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Passos da pesquisa em <i>websites</i>	22
Quadro 2 – Periódicos consultados e seus <i>websites</i>	23
Quadro 3 – Congressos consultados e seus <i>websites</i>	23

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Classificação das referências utilizadas em artigos nacionais.....	27
Tabela 2 – Autores mais referenciados em artigos nacionais.....	28
Tabela 3 – Classificação dos artigos nacionais quanto ao perfil metodológico.....	30
Tabela 4 - Número de artigos nacionais publicados por revista e por congresso.....	31
Tabela 5 – Autores mais referenciados em artigos estrangeiros.....	32
Tabela 6 – Classificação dos artigos estrangeiros quanto ao perfil metodológico.....	33
Tabela 7 – Número de artigos estrangeiros por periódico.....	34
Tabela 8 - <i>Target Costing</i> nos livros-texto nacionais.....	35
Tabela 9 - <i>Target Costing</i> nos livros-texto estrangeiros traduzidos.....	36

SUMÁRIO

RESUMO	5
LISTA DE QUADROS	7
LISTA DE TABELAS	8
1. INTRODUÇÃO	10
1.1 TEMA/PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS	11
1.2.1 OBJETIVO GERAL	11
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
1.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	13
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	14
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	16
2.1 <i>TARGET COSTING</i>	15
2.1.1 DEFINIÇÕES DE <i>TARGET COSTING</i>	15
2.1.2 ORIGEM E DESENVOLVIMENTO DO <i>TARGET COSTING</i>	16
2.1.3 OBJETIVOS DO <i>TARGET COSTING</i>	18
2.1.4 CARACTERÍSTICAS DO <i>TARGET COSTING</i>	18
2.1.5 PROCEDIMENTOS PARA UTILIZAÇÃO DO <i>TARGET COSTING</i>	19
2.2 CADEIA DE VALOR.....	20
2.3 CICLO DE VIDA DO PRODUTO.....	21
2.4 ENGENHARIA DE VALOR	21
2.5 PESQUISAS ANTERIORES	22
3. METODOLOGIA.....	24
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	29
4.1 ANÁLISE DOS ARTIGOS NACIONAIS	29
4.1.1 QUANTIFICAÇÃO DOS ARTIGOS NACIONAIS.....	29
4.1.2 ANÁLISE DAS REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	29
4.1.3 AUTORES MAIS REFERENCIADOS	30
4.1.4 PERFIL METODOLÓGICO	31
4.2 ANÁLISE DOS ARTIGOS ESTRANGEIROS	33
4.2.1 QUANTIFICAÇÃO DOS ARTIGOS ESTRANGEIROS	33
4.2.2 AUTORES MAIS REFERENCIADOS	33
4.2.3 PERFIL METODOLÓGICO	35
4.3 <i>TARGET COSTING</i> NOS LIVROS-TEXTO	37
5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	40
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	42

1. INTRODUÇÃO

Antes do aparecimento das indústrias, as empresas eram, na sua quase totalidade, comerciais e não havia grandes dificuldades de avaliar estoques, visto que o valor de cada mercadoria era encontrado dividindo-se o valor total das compras pela quantidade de unidades adquiridas (Martins, 2003). Porém, o advento das fábricas aumentou a necessidade de informações sobre os custos de produção, os custos para a mensuração de estoques e os sistemas de Contabilidade de Custos.

Até as primeiras décadas do século XX, os sistemas de Contabilidade de Custos destinavam-se a mensurar os custos de produção dos produtos para que os estoques pudessem ser avaliados nas demonstrações financeiras, de forma a suprir a necessidade de informações por parte dos usuários externos. Não havia muita preocupação em se obter informações sobre o custo individual de cada produto, uma vez que para as empresas com fabricação de produtos homogêneos, informações sobre custos médios agregados sobre os itens individuais já eram consideradas suficientes. Além disso, mesmo com o crescimento da variedade de produtos, o alto preço de sistemas de custos mais apurados sobrepunha-se as vantagens trazidas por informações mais precisas (Hansen; Mowen, 2001).

Desta forma, os sistemas de custeio atendiam as exigências da Contabilidade Financeira e as informações produzidas eram destinadas, principalmente, aos usuários externos, sendo pouco úteis para fins gerenciais.

Essa realidade, porém, mudou drasticamente com o aumento da competição internacional. Os avanços nos transportes e na comunicação fizeram com que empresas geograficamente distantes passassem a concorrer pelos mesmos mercados consumidores, ocasionando diminuição nas margens de lucro e aumento na importância do custeio detalhado de cada produto (Hansen; Mowen, 2001). As exigências por mais qualidade e a diversificação da demanda dos clientes acarretaram redução nos ciclos de vida dos produtos, fazendo com que o planejamento e gerenciamento de custos nos estágios de pesquisa e desenvolvimento se tornassem essenciais para a sobrevivência das empresas.

Diante dessa nova realidade, algumas empresas japonesas, americanas e européias passaram a utilizar o *Target Costing*.

1.1 Tema/Problema

O *Target Costing*, ou custeio meta ou custeio alvo, é um sistema que determina o custo máximo de fabricação de um produto ou serviço adotando como base o preço estabelecido pelo mercado e subtraindo deste a margem de lucro desejada.

Esse sistema satisfaz as necessidades de redução de custos nas fases em que o produto ainda está sendo planejado e desenvolvido, e nas quais se podem realizar os cortes mais expressivos de custos.

Desta forma, o *Target Costing* passou a ser adotado com eficácia por empresas japonesas como: Nissan, Toyota, Olympus Optical e Sony (Cooper; Slagmulder, 2000, p.86) e se difundiu pelos Estados Unidos, Alemanha e outros países ocidentais, incluindo o Brasil.

Como conseqüência, o tema tem despertado interesse cada vez maior de autores de vários países e, no Brasil, já existem publicações tratando do assunto, por isso cabe questionar:

Quais as características dos trabalhos sobre *Target Costing* encontrados em livros, revistas, jornais e congressos no período de 2000 a 2005?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Traçar um perfil das publicações sobre *Target Costing* divulgadas nas principais publicações, nacionais e internacionais, de Contabilidade e Administração, nos livros-texto mais utilizados nessas áreas e nos anais de congressos, entre os anos de 2000 a 2005.

1.2.2 Objetivos Específicos

Esse trabalho tem como objetivos específicos:

- mostrar as origens históricas e o desenvolvimento do *Target Costing*;
- apresentar os conceitos básicos para uma adequada compreensão do tema;
- fazer um levantamento dos trabalhos sobre *Target Costing* publicados em livros, revistas, jornais e congressos entre os anos de 2000 a 2005;
- quantificar as publicações encontradas;
- nos artigos selecionados nas revistas e congressos nacionais, analisar as variáveis: bibliografia específica sobre o tema, autores mais referenciados, perfil metodológico e fontes de divulgação mais prolíficas;
- nos artigos estrangeiros, identificar os autores mais referenciados, o perfil metodológico e os periódicos mais prolíficos no estudo do tema;
- nos livros, verificar quais obras tratam de *Target Costing*.

1.3 Justificativa

O aumento da concorrência internacional, inovações tecnológicas, redução do ciclo de vida dos produtos, diversificação da demanda, entre outros fatores têm obrigado empresas de todo o mundo a reestruturarem suas estratégias de custos para continuar no mercado.

O mesmo tem ocorrido no Brasil, como afirma Souza; Zanella; Nascimento (2005, p.33) “as empresas brasileiras têm sido forçadas a implementar novas práticas de gestão para se manterem no mercado”.

Em resposta a essas necessidades, novos sistemas de custeio têm sido adotados em outros países e o *Target Costing* vem sendo apresentado como uma das alternativas mais atraentes para a gestão de custos e desenvolvimento de novos produtos.

Sendo assim, é relevante analisar o desenvolvimento da produção científica

sobre o *Target Costing* no decorrer dos últimos anos. Pois, de acordo com Theóphilo; Ludícibus (2005, p. 2), “[...] o desenvolvimento das ciências depende, além das investigações que visam seu crescimento linear, de estudos que se dediquem à reflexão crítica sobre o conhecimento nelas produzido”.

Diante dessa realidade, este trabalho visa contribuir para o desenvolvimento de posteriores estudos sobre o tema.

1.4 Limitações da pesquisa

Com o objetivo de analisar as publicações mais recentes sobre o tema, o período escolhido para a pesquisa foram os anos de 2000 a 2005.

Optou-se por pesquisar seis revistas classificadas com conceito A no sistema Qualis de classificação de periódicos, anais, jornais e revistas criado pela CAPES.

As publicações Qualis A selecionadas são: Revistas de Administração da Universidade de São Paulo – RA/USP, Revista de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas – RAE/FGV, Revista de Administração Pública – RAP, Revista de Contabilidade e Finanças da Universidade de São Paulo, Revista de Organização e Sociedade – ROS e a revista da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas - Cadernos EBAPE.BR. No caso da ROS, foram verificados apenas os números 17 até 34 que estavam disponíveis para consulta no *website*.

Pretende-se verificar também as publicações do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e dos Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC dos estados do Paraná, São Paulo e Rio Grande do Sul.

A Revista Brasileira de Contabilidade e as revistas dos Conselhos Regionais de Contabilidade dos estados escolhidos foram consultadas no acervo do Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina. Devido ao fato de o acervo não estar completo, alguns exemplares não puderam ser consultados.

No caso da Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, não foram consultados os números 118, 119, 121 e 122. Já na Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná faltou pesquisar o número 126 e a Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo foi consultada

somente até o número 32, pois não está mais em circulação.

Foram escolhidos 14 livros de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, entre os quais 6 nacionais e 8 estrangeiros traduzidos.

Os anais pesquisados foram os do Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD, do Congresso Brasileiro de Custos e do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

O Congresso USP de Controladoria e Contabilidade foi realizado pela primeira vez em 2001, portanto foram pesquisados os anais de 2001 a 2005.

E os artigos estrangeiros foram coletados apenas no portal de periódicos da CAPES.

1.5 Organização do trabalho

Este trabalho foi dividido em cinco capítulos: introdução, fundamentação teórica, metodologia, análise dos resultados e, conclusão e recomendações.

O primeiro capítulo trata das considerações iniciais sobre o assunto, descrevendo o tema e o problema da pesquisa. Em seguida, são apresentados o objetivo geral, os objetivos específicos, a justificativa, as limitações da pesquisa e por fim, a organização do trabalho.

O segundo capítulo aborda os aspectos teóricos do assunto. Nele são apresentados a origem e o desenvolvimento do tema, algumas definições, objetivos, características e procedimentos para a utilização do sistema, bem como outros assuntos relacionados ao *Target Costing*.

O terceiro capítulo trata da metodologia da pesquisa e define os objetivos, o procedimento e a abordagem do problema.

O quarto capítulo apresenta o resultado e a análise do levantamento efetuado em livros, anais, revistas e jornais.

O quinto capítulo se refere às conclusões da pesquisa e apresenta sugestões para futuros trabalhos sobre o tema.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 *Target Costing*

2.1.1 Definições de *Target Costing*

O acirramento da competitividade e a demanda por produtos diversificados obrigam as empresas a estabelecerem seu preço de venda com base nas condições de mercado. Nesse contexto, o *Target Costing* tem se mostrado uma ferramenta de grande auxílio na gestão estratégica de custos.

Considerando que ainda não há um consenso quanto à tradução do termo *Target Costing*, optou-se por utilizar a expressão *Target Costing* para definir o sistema de custeio e *Target Cost* para o custo alvo que é um dos elementos do *Target Costing*. Pois Scarpin; Rocha (2000) esclarecem que: “*Target costing* é o método de custeamento, e *target cost* é um dos componentes e objetivo principal do *target costing* (os outros são: preço de venda e margem de lucro) [...]”.

Segundo Monden (1999, p.27):

O custo-alvo incorpora a administração do lucro por toda a empresa durante a etapa de desenvolvimento do produto. Especificamente, esses esforços em toda a empresa incluem (1) planejar produtos que tenham a qualidade de agradar ao consumidor, (2) determinar os custos-alvo (inclusive custos de investimentos alvo) para que o novo produto gere o lucro-alvo necessário a médio ou longo prazos, dadas as condições de mercado correntes, e (3) promover maneiras de fazer com que o produto atinja os custos-alvo, ao mesmo tempo em que satisfaça as necessidades do consumidor por qualidade e pronta-entrega.

O *Target Costing* é um instrumento de gerenciamento estratégico que tem por objetivo a redução do custo do produto durante seu ciclo de vida. Pressupõe uma interação entre todas as áreas da empresa, por meio de um adequado planejamento a longo prazo do lucro e o compromisso com o aperfeiçoamento contínuo. (COGAN, 1999).

Para Sakurai (1997, p.52):

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

Já para Cooper e Slagmulder (2000, p.86):

[...] o custeio-alvo é uma técnica usada para administrar estrategicamente os lucros futuros de uma empresa. [...] A empresa estabelece seu custeio-alvo estimando o preço de venda de um produto planejado e subtraindo dele a margem de lucro desejada. O segredo, então, é projetar o produto de modo que satisfaça os clientes e possa ser fabricado dentro de seu custo-alvo.

Assim, pode-se definir *Target Costing* como um processo de gerenciamento de custos e planejamento de lucros a longo prazo que busca reduzir os custos do produto nas fases iniciais de concepção e ao longo de seu ciclo de vida, sem com isso prejudicar a qualidade que os clientes procuram, integrando esforços de todos os setores da empresa.

Cabe ressaltar que a maioria dos autores enfatiza a utilização desse modelo nas fases iniciais de planejamento do produto, devido ao fato de grande parte dos custos serem determinados durante essa fase.

Cogan (1999, p.97) chega a afirmar que é apenas na fase de projeto que se justifica a utilização desse sistema.

Isso ocorre porque aproximadamente oitenta por cento dos custos são determinados nos estágios de projeto do produto (COGAN, 1999). Portanto, é nessa fase que os custos podem ser modificados, pois há a possibilidade de alterar as características do produto, substituir materiais e até mesmo mudar o processo de produção. Uma vez que as características técnicas já foram fixadas, as diminuições de custos durante a produção tendem a ser pouco expressivas.

2.1.2 Origem e Desenvolvimento do *Target Costing*

Nos anos sessenta ocorreram grandes mudanças sociais e econômicas no Japão. Pela primeira vez na história daquele país, os consumidores possuíam poder aquisitivo para influenciar o mercado.

Nesse período, a principal forma de fabricação das empresas japonesas foi a produção em larga escala de produtos padronizados. Devido a isso, as empresas davam pouca importância à fase de planejamento e desenho e centralizavam o gerenciamento de custos nos estágios de produção (SAKURAI, 1997).

Assim, visando ampliar a eficiência da produção industrial, o custo-padrão foi

a principal ferramenta adotada pelas empresas japonesas até o começo da década de sessenta.

No final daquela década e nos anos setenta, o padrão de vida dos japoneses aumentou e os consumidores passaram a demandar produtos diversificados. Por isso, buscando atender essa preferência variada, as empresas foram obrigadas a fabricar produtos com características diversas.

Segundo Imai (*apud* Sakurai, 1997, p.50), uma vez que as pessoas passaram a buscar novos produtos com mais frequência, o ciclo de vida dos produtos foi reduzido e as fases de planejamento e desenvolvimento ganharam importância dentro do processo de administração dos custos, visto que as fases antecedentes à produção são determinantes na estrutura dos custos e não existe um “longo prazo” para a redução dos mesmos.

Nesse ambiente, os japoneses criaram na década de sessenta, o *Target Costing* fundamentado na técnica americana da Engenharia de Valor.

A Engenharia de Valor foi desenvolvida pela *General Electric (GE)* e visava a identificação de custos desnecessários e a pesquisa de novos materiais, com custos reduzidos e que pudessem ser facilmente encontrados para substituir aqueles mais caros e escassos no período da II Guerra (HANSEN E TEIXEIRA, 2002).

Desta forma, os japoneses modificaram essa técnica e desenvolveram um sistema de redução e gerenciamento de custos e planejamento de lucros, o *Target Costing*.

No fim da década de oitenta, o *Target Costing* uniu-se a estratégia empresarial e atualmente é considerada uma importante ferramenta na gestão estratégica de custos, tendo se difundido para países do continente europeu e americano (SAKURAI, 1997).

2.1.3 Objetivos do *Target Costing*

Segundo Monden (1999, p.27), o *Target Costing* possui fundamentalmente dois objetivos:

- Reduzir o custo de novos produtos de forma a garantir o lucro pretendido, ao mesmo tempo em que se atendam os níveis de qualidade, tempo de entrega e preço.
- Motivar todos os colaboradores a atingir o lucro-alvo durante o planejamento de novos produtos, fazendo com que o custo-alvo seja uma atividade de administração do lucro por toda a organização.

Portanto, o *Target Costing* objetiva, essencialmente, a redução dos custos e a obtenção do lucro, sem prejudicar a qualidade dos produtos.

2.1.4 Características do *Target Costing*

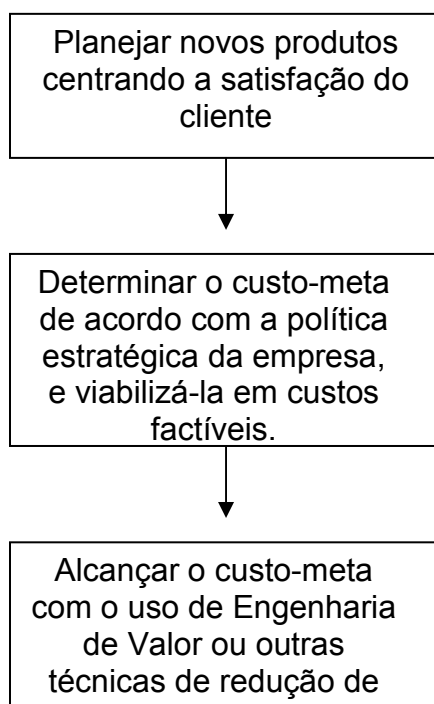
Apesar de nem todos terem um mesmo entendimento a respeito do *Target Costing*, é possível reunir os comentários de diversos autores e apresentar as seguintes características:

- O *Target Costing* é utilizado nas fases de planejamento e desenho do produto;
- É uma ferramenta de redução de custos.
- É voltado para o mercado.
- É um elemento do planejamento estratégico de lucro. Nesse sistema o planejamento estratégico das operações é estabelecido considerando a concorrência e os desejos dos clientes e o *Target Costing* é utilizado para alcançar o lucro desejado.
- É um sistema dirigido à engenharia, pois orienta e focaliza as decisões para as características do desenho do produto. Pode ser conciliado com outras técnicas como engenharia de valor, controle de qualidade total e *just in time*.
- Necessita dos esforços de todos os setores da empresa e fortalece essa cooperação.

- É mais eficaz na fabricação de produtos com grande diversidade e em baixa quantidade.

2.1.5 Procedimentos para utilização do *Target Costing*

Embora os procedimentos específicos variem de uma organização para outra, Nobbori; Monden (*apud* Sakurai, 1997, p.58) afirmam que conceitualmente, há três passos iniciais para o *Target Costing*.



Fonte: Adaptado de Sakurai (1997)

Assim, o *Target Costing* inicia-se com a pesquisa do que os clientes desejam e do quanto estão dispostos a pagar pelo produto.

O *Target Costing* é calculado no passo 2. Quando a empresa recebe uma solicitação do cliente, subtrai-se o lucro planejado do preço de venda estipulado, obtendo-se o custo permitido. Esse custo baseia-se nas exigências do mercado e não nos custos da Contabilidade de Custos. E pode ser expresso por:

$Target\ Cost = (\text{preço de venda com base no mercado}) - (\text{lucro planejado})$

O próximo passo é definir se o produto pode ser produzido com o custo permitido. Calcula-se então um “custo flutuante” para cada peça com base nos registros contábeis da organização e este é recalculado continuamente, à medida que as tarefas da Engenharia de Valor vão sendo desempenhadas, até que “o custo flutuante” se equipare ao custo permitido (*Target Cost*).

Diante do exposto, pode-se perceber que o *Target Costing* não é um processo que pode ser executado isoladamente, ou seja, é necessária a aplicação conjunta de outros métodos e conceitos como cadeia de valor, ciclo de vida do produto, engenharia de valor, entre outros.

2.2 Cadeia de valor

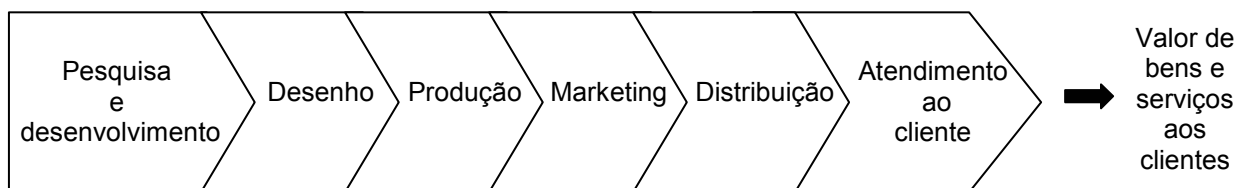
Cadeia de valor é o agrupamento interligado de atividades que ampliam o valor dos produtos ou serviços de uma empresa. Essas atividades podem ser entendidas como as atividades que, na percepção dos clientes, agregam valor (utilidade) aos bens e serviços por eles comprados e são analisadas pela contribuição que adicionam ao serviço, qualidade e custo do produto final (MAHER, 2001).

A cadeia de valor engloba atividades que vão desde a pesquisa e desenvolvimento até o atendimento ao cliente.

A análise da cadeia de valor é um fator relevante quando da adoção do *Target Costing*, pois de acordo com Lopes; Menezes (2001, p.6):

O custo meta é uma metodologia que depende muito da conscientização das pessoas envolvidas, por isso para atingir o custo meta todos os participantes da cadeia de valor, pesquisa e desenvolvimento, design, engenharia produção, marketing custo distribuição, atendimento de clientes deverão trabalhar interligados buscando atingir o custo-alvo definido antes do início da produção.

Figura 1 – Atividades da cadeia de valor



Fonte: Maher (2001)

2.3 Ciclo de vida do produto

O tempo compreendido desde a pesquisa e desenvolvimento até o fim da atividade de atendimento ao cliente é conhecido como ciclo de vida do produto.

De acordo com Atkinson et al (2000, p.676), o ciclo de vida do produto é composto por:

- **Ciclo de pesquisa, de desenvolvimento e de engenharia (PD&E):** ciclo em que são analisadas as necessidades do consumidor para projetar e desenvolver um produto;
- **Ciclo de fabricação:** ciclo em que os custos são incorridos na fabricação de um produto;
- **Ciclo de serviço, pós-venda e de distribuição:** inicia-se quando a primeira unidade de um produto é adquirida pelo cliente.

O Target Costing é utilizado, principalmente, durante o ciclo de pesquisa e de desenvolvimento.

2.4 Engenharia de valor

É uma análise sistemática de cada função do produto ou serviço, com o objetivo de identificar as funções necessárias, aumentar a qualidade ou valor do produto, e satisfazer as exigências do cliente, ao menor custo (SAKURAI, 1997).

De acordo com Sakurai (1997), existem três tipos de Engenharia de valor:

- Engenharia de valor de abordagem zero: aplicada na fase de planejamento

do produto, quando da escolha sobre qual novo produto fabricar;

- Engenharia de valor de primeira abordagem: utilizada nos estágios de desenho e de desenvolvimento, focalizando o ambiente da fábrica e a eficiência das atividades de produção;
- Engenharia de valor de segunda abordagem: usada na fase de produção.

A avaliação das funções pode acarretar melhorias no desenho dos produtos, substituições de materiais ou mudanças dos processos de fabricação (MAHER, 2001).

A Engenharia de valor, no *Target Costing*, é um dos fatores essenciais no desenvolvimento de novos produtos, visto que com o uso da engenharia de valor são identificadas as modificações necessárias para que o produto atinja o custo permitido (*Target Cost*).

2.5 Pesquisas anteriores

Diversas pesquisas com o objetivo de analisar o perfil de uma determinada área, em certo período de tempo, já foram publicadas, e entre elas podem-se citar: em Recursos Humanos, Tonelli *et al* (2003) fez um balanço crítico dos trabalhos divulgados nos principais periódicos científicos brasileiros, na década de 1990.

Em Marketing, Vieira (1998) analisou a influência da publicação científica em Marketing no Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração – Enanpad nos anos 90 como referência para produção acadêmica dessa área.

No campo de Finanças, Camargos; Coutinho; Amaral (2005) realizaram um levantamento da produção científica da área de Finanças no Brasil entre 2000 a 2004, analisando a demografia de autoria dos artigos, a distribuição dos trabalhos por subáreas e temas, a estrutura / conteúdo dos trabalhos e o conteúdo da conclusão e das referências bibliográficas de cada artigo.

Também na área de Finanças, Leal; Oliveira; Soluri (2003) analisaram uma amostra de 551 artigos da área de Finanças publicados entre 1974 a 2001, identificando os veículos mais frequentes de publicação dos trabalhos, quais os

principais pesquisadores e onde estes atuam.

Na área de Custos, Callado; Almeida (2005) traçaram um perfil das pesquisas sobre custos rurais no âmbito do Congresso Brasileiro de Custos entre 1994 a 2003, com o objetivo de analisar o histórico de publicações, a área temática de cada artigo, os pesquisadores responsáveis pelas publicações, as instituições por eles representadas, a localização geográfica destas, os métodos de coleta de dados utilizados, os segmentos econômicos pesquisados e a classificação da bibliografia.

Uma pesquisa com este tipo de enfoque, mas tratando de um tema específico, também já foi elaborada. Em Controle Gerencial, Borba; Costa; Lyrio (2005) classificaram a produção científica relacionada a Controle Gerencial, publicada em periódicos das áreas de Administração e Contabilidade, nos anos de 2000 a 2004, conforme o perfil metodológico.

Como observado, pesquisas desse tipo já são realizadas há algum tempo em outras áreas, porém, no âmbito nacional, ainda não se tem conhecimento de um estudo semelhante com enfoque no *Target Costing*.

3. METODOLOGIA

A fim de alcançar os objetivos propostos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica em revistas, livros, anais de congressos e no portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES.

No que concerne aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois visa identificar, analisar e classificar as características de um grupo de publicações sobre o *Target Costing*. Segundo Gil (*apud* Beuren et al, 2003, p.81) “este tipo de pesquisa tem como principal objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno ou ainda estabelecer relações entre as variáveis”.

O procedimento utilizado é bibliográfico visto que busca explicar o problema a partir de referências teóricas publicadas em revistas, congressos, jornais e livros relacionados ao tema.

Por se tratarem de publicações com características bastante diferentes, optou-se por separá-las em dois grupos: artigos e livros, para melhor estudar suas variáveis.

Os trabalhos sobre *Target Costing* foram coletados durante o período de 01 de janeiro de 2000 a 31 de dezembro de 2005.

Em revistas, a coleta dos artigos foi feita nos *websites* disponíveis na *internet* e também foi realizada consulta ao acervo da biblioteca do Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina. As publicações selecionadas foram seis revistas com classificação “A” no sistema Qualis de classificação de periódicos, anais, jornais e revistas criado pela CAPES, a Revista Brasileira de Contabilidade e as revistas dos Conselhos Regionais de Contabilidade dos estados do Paraná, São Paulo e Rio Grande do Sul.

Com o objetivo de facilitar a busca nos *websites* e coletar artigos relacionados ao tema foram escolhidas as seguintes expressões-chave:

- “*target costing*”
- “*target cost*”
- “custeio alvo”
- “custo alvo”
- “custeio-alvo”
- “custo-alvo”
- “custeio meta”
- “custo meta”
- “custeio-meta”
- “custo-meta”

Assim, uma vez estabelecidas as expressões-chave, o período da pesquisa e os periódicos, a busca foi efetuada da seguinte forma:

Quadro 1 – Passos da pesquisa em *websites*

Passo 1	Acesso no <i>website</i> do periódico;
Passo 2	Procura pela ferramenta “Busca” ou “Pesquisa”;
Passo 3	No campo “Busca em” foi selecionado “Palavra-chave” e no campo seguinte foi digitada uma expressão-chave;
Passo 4	Selecionado “Buscar”;
Passo 5	Os arquivos encontrados foram consultados e copiados em arquivos do tipo doc ou pdf;

Esses passos foram utilizados na maioria dos *websites* consultados, porém naqueles em que não havia ferramenta de busca foi feita consulta por ano ou por número do periódico.

O quadro 2 mostra os *websites* dos periódicos consultados.

Quadro 2 – Periódicos consultados e seus *websites*

Periódicos	Website para consulta
Revista de Contabilidade e Finanças da USP	www.eac.fea.usp.br/eac/revista/ ;
Na Revista de Administração de Empresas – RAE	www.rae.com.br ;
Revista de Administração da USP	www.rae.com.br ;
Revista da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas - Cadernos EBAPE.BR.	http://www.ebape.fgv.br/cadernosebape/asp/dsp_list_artigos_edicao.asp ;
Revista de Administração Pública – RAP	http://www.ebape.fgv.br/academico/asp/dsp_rap_sobre.asp ;
Revista de Organização e Sociedade – ROS	www.adm.ufba.br/ipuo&s19.html ;
Portal de Periódicos (CAPES)	http://www.periodicos.capes.gov.br/portugues/index.jsp .

Os anais dos três congressos selecionados foram pesquisados em *websites* e por meio de CD-ROM. Os *websites* para consulta constam do quadro 3.

Quadro 3 – Congressos consultados e seus *websites*

Congresso	Website para consulta
1º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	http://www.congressoeac.locaweb.com.br/ ;
2º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/seminario2/ ;
3º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/congresso3/ ;
4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/ ;
5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos52005/default.asp ;
Congresso Brasileiro de Custos	http://www.abcustos.org.br/ ;

Os artigos do Enanpad foram consultados por meio de CD-ROM.

Após o levantamento dos dados, os artigos foram selecionados, restando apenas os que tratavam, especificamente, do tema. Artigos que versavam sobre outros temas ou continham apenas uma palavra das expressões-chave foram

descartados da amostra. Ao estudar o *Target Costing*, é evidente que este método é adotado em conjunto com outras técnicas, porém como o foco do trabalho é o *Target Costing*, artigos sobre Contabilidade Gerencial, Engenharia de valor, Gerenciamento de Custos entre outros que apenas faziam menção ao *Target Costing*, também foram desconsiderados para fins de análise.

Em seguida, iniciou-se a análise desses artigos com a elaboração de quadros correlacionados e gráficos e posteriormente ocorreu a classificação e interpretação das informações.

Para classificar os artigos de acordo com o perfil metodológico utilizou-se a classificação proposta por Machado-da-Silva; Cunha; Amboni (*apud* Tonelli et al, 2003, p.109) na qual os artigos podem ser considerados:

- *teórico-empíricos* – compreendendo estudos que partem de um quadro de referências teóricas e, pela coleta de dados, buscam confirmá-lo ou refutá-lo no todo ou em parte;
- *teóricos* – envolvendo trabalhos que limitam-se a conceitos, proposições, identificação de variáveis, construção ou reconstrução de modelos, sem envolver teste empírico.

Para realizar a análise das referências bibliográficas, foram selecionadas somente as bibliografias contidas ao final de cada artigo, não levando em consideração as referências inseridas no corpo do texto. Em seguida, foi verificado se o título da referência continha qualquer uma das seguintes expressões:

- *target costing*;
- *target cost*;
- custeio meta;
- custo meta;
- custeio alvo;
- custo alvo;
- *costo objetivo*.
- Também foram incluídos na análise das referências bibliográficas os livros: Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo Kaizen de Yasuhiro Monden e Gerenciamento integrado de custos de Michiharu Sakurai.

As referências que apresentavam qualquer uma dessas expressões ou se tratavam dos livros supracitados foram consideradas como referências específicas sobre *Target Costing*. O restante das referências foram consideradas como referências não-específicas sobre *Target Costing*.

Para proceder à análise dos livros, foi escolhido um conjunto de 14 obras, dentre elas livros nacionais e internacionais traduzidos. Os livros foram escolhidos por amostragem não probabilística por acessibilidade. De acordo com Beuren (2003, p. 126): “nesse tipo de amostragem o pesquisador apenas obtém os elementos a que tem maior facilidade de acesso, admitindo que eles possam efetivamente representar de forma adequada a população.”

Nos livros, foi averiguado quais abordavam o *Target Costing*. Nas obras em que isso ocorreu, foram verificados: número de páginas sobre o tema, exercícios e exemplos práticos (aqui considerados apenas exercícios e exemplos que demonstrem ou proponham o cálculo do *Target Cost*).

Os livros de Michiharu Sakurai e Yasuhiro Monden acima mencionados não compuseram a amostra, pois, apesar de versarem sobre o *Target Costing*, não são livros-texto.

E no que concerne à abordagem do problema, esta é qualitativa e quantitativa.

Segundo Silva; Menezes (2005, p.20), a pesquisa quantitativa:

considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.).

Ainda de acordo com Silva; Menezes (2005, p.20), a pesquisa qualitativa:

considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

Portanto, visando uma análise mais detalhada das publicações sobre o tema, optou-se pelos dois tipos de abordagem.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise dos artigos nacionais

4.1.1 Quantificação dos artigos nacionais

Ao realizar o levantamento dos artigos sobre *Target Costing* publicados nos periódicos e congressos nacionais, entre os anos de 2000 à 2005, foram encontrados 32 artigos no total. Depois de efetuada a filtragem com base nos critérios apresentados na metodologia, restaram 26 artigos para a análise.

4.1.2 Análise das referências bibliográficas

As referências bibliográficas foram classificadas, de acordo com os critérios apresentados na metodologia, em dois grupos e os resultados obtidos constam na tabela 1.

Tabela 1 – Classificação das referências utilizadas em artigos nacionais

Tipo de referência	Total por tipo	Percentual (%)
Específicas sobre <i>target costing</i>	153	30,06
Não-específicas sobre <i>target costing</i>	356	69,94
Total	509	100,00

De acordo com os resultados, as referências bibliográficas específicas sobre *Target Costing* somam o percentual de apenas 30,06% das referências utilizadas.

Já as referências não específicas sobre *Target Costing* perfazem o percentual de 69,94% do total.

O grupo de referências não-específicas sobre *Target Costing* é composto, em grande parte, por publicações de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial que, mesmo não tendo como foco central o *Target Costing*, podem conter abordagens sobre o tema.

Estes resultados parecem evidenciar que esse assunto ainda é pouco explorado. E assim, para aprofundar seus conhecimentos, os autores nacionais recorrem aos artigos nacionais e internacionais publicados em jornais, revistas e congressos de Contabilidade e aos poucos livros específicos publicados em língua inglesa e portuguesa.

4.1.3 Autores mais referenciados

Com o intuito de identificar quais os autores mais referenciados pelos pesquisadores nacionais, foi elaborada uma lista com os autores que possuíam 15 ou mais referências nas bibliografias consultadas, como mostrado na tabela 2.

Tabela 2 – Autores mais referenciados em artigos nacionais

Autores mais referenciados	Nº de referências bibliográficas	Percentual (%)
COOPER, Robin	32	6,29
SAKURAI, Michiharu	26	5,11
ROCHA, Welington	19	3,73
ANSARI, Shahid	17	3,34
MARTINS, Eliseu	16	3,14
MONDEN, Yasuhiro	15	2,95
Outros autores	384	75,44
Total	509	100,00

Entre os seis autores com mais de 15 referências utilizadas, 4 são estrangeiros e 2 são nacionais.

As obras mais utilizadas são as de Robin Cooper, representando 6,29% do total. A maior parte dessas referências são artigos sobre *Target Costing* e Custeio Baseado em Atividades – ABC publicados em língua inglesa, havendo poucos trabalhos traduzidos para o Português.

Os autores japoneses também estão entre os mais utilizados, Michiharu Sakurai e Yasuhiro Monden aparecem com 26 e 15 referências, respectivamente. A referência mais utilizada de Sakurai é, sem dúvida alguma, seu livro Gerenciamento integrado de custos. Já a obra mais citada de Monden é o livro Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo *kaizen*.

Outro autor estrangeiro muito consultado é Shahid Ansari com um percentual de 3,34% do total de referências.

Por sua vez, o autor brasileiro com maior número de referências é Welington Rocha, cujas publicações respondem por 3,73% das referências pesquisadas. Esse resultado parece confirmar a afirmação feita por Scarpin (apud Hansen; Rocha, 2004, p.5), pois segundo ele, “[...] o pesquisador brasileiro que mais tem estudado o tema é o professor Welington Rocha, com alguns artigos publicados”.

O segundo autor nacional mais referenciado é Eliseu Martins. Apesar de seu livro Contabilidade de Custos abordar o tema de forma sucinta, este corresponde por 3,14% do total de referências e foi a única obra de Martins consultada pelos pesquisadores quando da elaboração de seus trabalhos.

Assim, percebe-se que as bibliografias analisadas estão bem distribuídas e não há nenhum autor cujas referências apresentem um número muito significativo em relação aos outros.

4.1.4 Perfil Metodológico

De acordo com os critérios apresentados na metodologia dessa pesquisa, as publicações escolhidas foram classificadas segundo seu perfil metodológico em: teórico e teórico-empírico. Os resultados são apresentados na tabela 3.

Tabela 3 – Classificação dos artigos nacionais quanto ao perfil metodológico

Perfil Metodológico	Nº artigos	Percentual (%)
Teórico	12	46,15
Teórico-empírico	14	53,85
Total	26	100,00

Mesmo existindo poucos trabalhos a respeito do *Target Costing* nas fontes pesquisadas, pode-se perceber que o perfil metodológico desses artigos está bem distribuído entre os dois grupos.

Os trabalhos do tipo teórico correspondem a 46,15% do total.

Já os artigos do tipo teórico-empírico representam 53,85% do total. A maior parte desses trabalhos é composta por estudos de caso.

Dos 14 artigos do tipo teórico-empírico, 10 são estudos de um único caso em empresas prestadoras de serviços, industriais e até em uma empresa do ramo comercial.

As outras 4 pesquisas que não se constituem em estudos de caso são: um levantamento de dados para determinar quais métodos, sistemas ou técnicas de custeio são utilizados pelas empresas de médio e grande porte, localizadas em um determinado estado; um modelo que, levando em conta a incerteza e a subjetividade inerente ao processo *do Target Costing*, busca auxiliar aos gestores na tomada de decisão; um estudo para identificar a estratégia de preços adotada pelas empresas de alguns setores, utilizando a método da causalidade de Granger e; uma proposta de modelo estruturado e operacional para usar o *Target Costing*.

A fim de verificar as revistas e congressos mais prolíficos na divulgação do *Target Costing*, foram identificadas as fontes dos 26 artigos selecionados. Os resultados constam na tabela 4.

Tabela 4 - Número de artigos nacionais publicados por revista e por congresso

Revistas e Congressos	Nº de artigos publicados
Revista Brasileira de Contabilidade	1
Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná	1
Revista de Contabilidade e Finanças	2
Congresso Brasileiro de Custos	16
Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	4
Enanpad	2
Total	26

De acordo com os resultados pode-se afirmar que os congressos são as fontes mais prolíficas, o Congresso Brasileiro de Custos é, sem dúvida, o evento que mais publicou pesquisas sobre o *Target Costing*, durante os últimos seis anos. Em seguida, está o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

4.2 Análise dos artigos estrangeiros

4.2.1 Quantificação dos artigos estrangeiros

Ao buscar artigos internacionais sobre *Target Costing*, no período de 2000 a 2005, no portal de periódicos da CAPES foram encontrados 136 artigos. Depois de realizar a seleção, com base nos critérios explicitados na metodologia, restaram apenas 24 artigos para o estudo.

4.2.2 Autores mais referenciados

Visando encontrar quais as referências mais utilizadas nos artigos estrangeiros, foi elaborada a tabela a seguir que apresenta os resultados para autores que possuíam 10 ou mais bibliografias nas referências pesquisadas.

Tabela 5 – Autores mais referenciados em artigos estrangeiros

Autores mais referenciados	Nº de referências bibliográficas	Percentual (%)
COOPER, Robin	42	7,5
ELLRAM, Lisa M.	15	2,68
ANSARI, Shahid	14	2,5
KAPLAN, Robert S.	12	2,14
Outros autores	477	85,18
Total	560	100,00

Diferentemente do que ocorreu com as referências mais utilizadas dos artigos nacionais, somente dois autores possuíam 15 ou mais referências.

As publicações mais referenciadas são de Robin Cooper, com um percentual de 7,5% do total de referências. A maioria dessas obras trata de *Target Costing* e de outros temas de Contabilidade Gerencial.

A segunda autora mais referenciada é Lisa M. Ellram com 15 referências utilizadas.

Já as obras de Shahid Ansari representam 2,5% do total e são, em sua maioria, livros sobre *Target Costing*.

O quarto autor mais referenciado é Robert S. Kaplan com um percentual de 2,14% da totalidade de referências analisadas.

Portanto, pode-se afirmar que a autoria das referências bibliográficas utilizadas nos artigos estrangeiros é bastante distribuída, não existindo nenhum autor com uma quantidade de referências muito superior aos demais.

4.2.3 Perfil Metodológico

As publicações internacionais também foram classificadas segundo seu perfil metodológico e os resultados são apontados na tabela 6.

Tabela 6 – Classificação dos artigos estrangeiros quanto ao perfil metodológico

Perfil Metodológico	Nº artigos	Percentual (%)
Teórico	10	41,67
Teórico-empírico	14	58,33
Total	24	100,00

A análise do perfil metodológico mostra que não há grande discrepância entre os dois grupos.

As publicações do tipo teórico representam 41,67% do total de artigos pesquisados, enquanto as do tipo teórico-empírico correspondem a 58,33%. E a maior parte desses trabalhos estudos de caso e pesquisas de levantamentos ou *survey*.

Em se tratando das fontes de divulgação mais prolíficas sobre o *Target Costing*, foram identificadas as fontes dos 24 artigos estrangeiros analisados, como mostra a tabela 7.

Após a identificação das fontes de publicação, constatou-se que existem 20 fontes para os 24 artigos selecionados. Apenas os periódicos *Cost Management* e *The Journal of Corporate Accounting & Finance* publicaram mais de um trabalho sobre o tema.

Sendo assim, pode-se afirmar que não há nenhum periódico no qual a produção sobre *Target Costing* é mais prolífica em relação aos outros.

Tabela 7 – Número de artigos estrangeiros por periódico

Periódicos	Nº de artigos publicados
AACE International Transactions	1
Accountancy Ireland.	1
British Journal of Management	1
CFO, The Magazine for Senior Financial Executives	1
Competitiveness Review	1
Construction Accounting & Taxation.	1
Cost Management	3
European Journal of Purchasing & Supply Management	1
Industrial Management + Data Systems	1
International Journal of Production Economics	1
Journal of Accounting Education	1
Journal of Business Logistics	1
Journal of International Accounting, Auditing and Taxation	1
Journal of Managerial Issues	1
Journal of Supply Chain Management	1
Management Accounting Quarterly	1
Management Accounting Research	1
Managerial Auditing Journal	1
The International Journal of Quality & Reliability Management	1
The Journal of Corporate Accounting & Finance	3
Total	24

4.3 Target Costing nos livros-texto

Com o intuito de analisar se o tema está inserido nos livros-texto utilizados nos cursos de Ciências Contábeis e Administração, foram selecionados 14 livros, dentre os quais, 6 obras de autores nacionais e 8 livros estrangeiros traduzidos.

Os resultados encontrados evidenciam que, mesmo se tratando de publicações recentes, alguns autores nem sequer mencionam o tema em suas obras. Esse fato ocorre em 3 livros estrangeiros traduzidos e 1 livro nacional, como mostrado nas tabelas abaixo.

Tabela 8 - Target Costing nos livros-texto nacionais

Livro	Autores nacionais	Terminologia	Target Costing nos livros-texto
Custos: planejamento, implantação e controle	Leone (2000)	-	Não aborda o tema
Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e excel	Bruni; Famá (2004)	Custo-meta	1 página
Contabilidade Gerencial	Iudícibus (1998)	Target Costing (Custeamento-Alvo)	1 página
Contabilidade de Custos	Martins (2003)	Target Costing	3 páginas
Gestão estratégica de custos	Perez Junior; Oliveira; Costa (1999)	Custo Meta	3 páginas
Contabilidade gerencial: teoria e prática	Crepaldi (2004)	Target Costing	10 páginas

Tabela 9 - Target Costing nos livros-texto estrangeiros traduzidos

Livro estrangeiros traduzidos	Autores estrangeiros	Terminologia	Target Costing nos livros-texto
Contabilidade Gerencial	Jiambalvo (2002)	-	Não aborda o tema
Contabilidade de Custos	VanDerbeck; Nagy (2001)	-	Não aborda o tema
Contabilidade Gerencial	Warren; Reeve; Fess (2001)	-	Não aborda o tema
Contabilidade de custos: criando valor para a administração	Maher (2001)	<i>Target Costing</i>	3 páginas
Gestão de custos	Hansen; Mowen (2001)	Custeio-Alvo	3 páginas, 1 exemplo, 1 problema
Contabilidade Gerencial	Garrison; Noreen (2001)	Custo-Meta	4 páginas, 1 exemplo, 2 problemas
Contabilidade Gerencial	Hornngren; Sundem; Stratton (2004)	Custeio-alvo	4 páginas, 1 exemplo, 4 problemas
Contabilidade Gerencial	Atinkson et al (2000)	Custeio Meta	9 páginas, 1 exemplo, 2 problemas

No que concerne a ocorrência do tema, pode-se perceber que os livros nacionais abordam o tema de forma mais sucinta, pois em quase todas as obras nacionais não há mais do que 3 páginas tratando do assunto. A exceção é o livro de Crepaldi (2004) que além de discorrer sobre as noções básicas sobre o sistema de *Target Costing*, também apresenta alguns procedimentos para estabelecer o custo desejado.

A abordagem dos autores nacionais também é muito conceitual, limitando-se somente a apresentar a equação básica do sistema e a explicar, sucintamente, o que é o *Target Costing*. Nenhum dos livros nacionais pesquisados apresenta

exemplos ou problemas práticos nos quais sejam demonstrados como calcular o *Target Cost*.

Isso talvez ocorra porque ainda não se conhece o grau de utilização desse sistema por empresas no Brasil. Segundo Souza; Zanella; Nascimento (2005, p.34), “sabe-se que as empresas japonesas adotam com mais freqüência o custo-meta do que, por exemplo, as norte-americanas. Já a resposta para as brasileiras ainda carece de estudos específicos”.

Os livros estrangeiros traduzidos apresentam maior quantidade de páginas sobre o assunto do que os nacionais. Nos livros de Maher (2001) e Hansen; Mowen (2001) há 3 páginas versando sobre o *Target Costing*, nas obras de Garrison; Noreen (2001) e Horngren; Sundem; Stratton (2004), 4 páginas cada uma e no livro de Atinkson et al (2000), o tema é abordado em 9 páginas.

Apesar de as obras internacionais não apresentarem um referencial teórico denso, quase todas oferecem exemplos e problemas práticos para facilitar o entendimento e a aplicação dos conceitos.

Todos os livros estrangeiros traduzidos, com exceção de Hansen; Mowen (2001), também mencionam casos reais de companhias que implantaram o *Target Costing* para reduzir o custo de seus produtos e melhorar a estratégia competitiva. São apresentados casos de empresas como Boeing, Culp e Swiss Corporation for Microelectronics and Watchmaking (fabricante dos relógios Swatch e Omega).

Portanto, pode-se perceber que os livros nacionais oferecem um referencial teórico muito superficial para o estudo do tema. Já as obras estrangeiras traduzidas abordam o assunto com um pouco mais de detalhamento e oferecem exemplos e problemas práticos e também casos empresariais. Todavia, tanto nas publicações nacionais quanto nas estrangeiras traduzidas o estudo do tema é incipiente.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Por meio da pesquisa, verificou-se que os autores nacionais utilizam poucas referências específicas sobre o tema, porém grande parte das bibliografias não-específicas são livros que abordam o *Target Costing*, ainda que de forma superficial.

No que concerne aos autores mais referenciados nos artigos nacionais, foi verificado que apenas 6 deles possuíam mais de 15 referências, evidenciando que estas estão bem distribuídas entre os autores. Constatou-se ainda que 2 dos autores mais referenciados são pesquisadores brasileiros e entre os quatro estrangeiros, 2 são japoneses.

Quanto ao perfil metodológico, não há grande diferença entre a proporção de trabalhos do tipo teórico e teórico-empírico.

Já em relação as fontes mais prolíficas, o Congresso Brasileiro de Custos foi o evento que mais artigos publicou no período compreendido pela pesquisa, com 17 trabalhos.

A análise das bibliografias dos artigos estrangeiros evidenciou que somente 2 autores possuíam 15 ou mais referências, sendo Robin Cooper e Lisa M. Ellram os mais referenciados. O perfil metodológico é equilibrado, sendo 10 artigos do tipo teórico e 14 teórico-empíricos. E em relação as fontes de divulgação mais prolíficas, constatou-se que a produção está bastante distribuída entre as publicações, pois somente dois periódicos publicaram mais de 1 artigo.

Ao comparar os artigos nacionais e os internacionais, percebe-se que em nenhum deles existe grande concentração de referências de um mesmo autor. No entanto, os autores Robin Cooper e Shahid Ansari figuram entre os mais referenciados nos dois grupos.

Outro fato curioso é que nas referências mais utilizadas pelos autores estrangeiros não há nenhum pesquisador japonês, ao contrário do que ocorre com as referências mais utilizadas nos artigos nacionais, nas quais os autores Sakurai e Monden estão entre os mais referenciados.

No que tange ao perfil metodológico, tanto as pesquisas nacionais quanto as estrangeiras estão bem distribuídas entre os dois tipos. Porém, há que se ressaltar que os artigos internacionais apresentam, de forma geral, trabalhos mais diversificados sobre o tema, levantamentos de dados em empresas que já adotam o

Target Costing, estudos de múltiplos casos. Enquanto os nacionais são compostos, principalmente, por estudos de casos únicos e revisões da literatura.

Isso talvez aconteça pelo fato de que ainda não se tem conhecimento de empresas brasileiras que adotam esse sistema com sucesso e, também porque parte dos artigos nacionais foram coletados de congressos e sendo assim, são pesquisas que ainda podem estar em amadurecimento.

A pesquisa em livros evidencia que nas obras nacionais, o tema é pouco abordado, ou então mencionado de forma sucinta. Já nas obras estrangeiras traduzidas, o *Target Costing* é apresentado com exemplos e exercícios práticos. Contudo, tanto nos livros nacionais quanto nos internacionais traduzidos, o tema é pouco explorado.

Nos últimos anos, o tema *Target Costing* vem se destacando e tem sido apontado como uma alternativa inovadora. Porém, de modo geral, os resultados mostram que ainda existem poucos estudos específicos sobre o tema.

Por isso, é recomendável que futuros trabalhos investiguem o conhecimento que os gestores e acadêmicos já possuem sobre o tema e discutam as possíveis dificuldades de se implantar um sistema desse tipo no país.

Além disso, outra pesquisa desse tipo poderia ser realizada compreendendo um período de tempo maior e analisando mais características.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Claudia Buhamra et al. Target Costing: um estudo na área de serviços educacionais. In: Congresso Brasileiro de Custos IX, 2002, São Paulo. Anais... São Paulo: ABC, 2002.

AIDA, Marcelo. Análise do ABC e do Custo Meta sob uma Abordagem Teórica. In: EnANPAD, XXVI, 2002, Salvador. Anais... Salvador: ANPAD, 2002.

ARAÚJO, Antônio Maria Henri Beyle de; SILVA, César Augusto Tibúrcio; MARQUES, Rogério Ramos. Custo meta: um estudo de sua aplicabilidade nas empresas. In: Congresso Brasileiro de Custos VIII, 2001, São Leopoldo. Anais... São Leopoldo: ABC, 2001.

ARAUJO, Gláudia Fabiana Silva F. de et al. O custo-meta como estratégia empresarial. In: Congresso Brasileiro de Custos XI, 2004, Porto Seguro. Anais... Porto Seguro: ABC, 2004.

ATKINSON, Anthony et al. Contabilidade gerencial. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

BANHAM, Russ. Off Target?. CFO, The Magazine for Senior Financial Executives, v. 16, p. 127-130, 2000.

BEUREN, Ilse Maria et al. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. O custeio-alvo como suporte às decisões para desenvolver novos produtos: um estudo em indústria moveleira. In: Congresso Brasileiro de Custos XI, 2004, Porto Seguro. Anais... Porto Seguro: ABC, 2004.

BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas; ROCHA, Wellington. O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos, no desenvolvimento de novos produtos. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade IV, 2004, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2004.

BEUREN, Ilse Maria; PERFEITO, Juarez; CARDOSO, Rodrigo dos Santos. O custo meta no desenvolvimento de novos produtos: um caso em uma indústria de conserva de pescado. In: Congresso Brasileiro de Custos XII, 2005, Florianópolis. Anais... Florianópolis: ABC, 2005.

BORBA, José Alonso ; COSTA, Jeane Maria da ; LYRIO, Maurício Vasconcellos Leão . Controle Gerencial: Perfil Metodológico de uma Amostragem de Publicações Acadêmicas nas Áreas de Administração e Contabilidade de 2000 a 2004. In: SemeAd VIII - FEA/USP, 2005, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2005.

BORBA, José Alonso; MURCIA, Fernando. A Influencia dos Custos Perdidos (Sunk Costs) no processo de tomada de decisão: Um estudo empírico baseado em cenários de decisão. In: Congresso Brasileiro de Custos XII, 2005, Florianópolis. Anais... Florianópolis: ABC, 2005.

BORBA, José Alonso; MURCIA, Fernando; SOUTO-MAIOR, César Duarte. Contemplando a Subjetividade do 'Target Costing': Uma Abordagem Experimental Baseada na Logica Fuzzy (Nebulosa). In: Congresso Brasileiro de Custos XII, 2005, Florianópolis. Anais... Florianópolis: ABC, 2005.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e excel. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CALLADO, A. L. C. ; ALMEIDA, Moisés Araújo . Perfil dos artigos sobre custos no agronegócio publicados nos Anais do Congresso Brasileiro de Custos. Custos e Agronegócio On Line, DLCH/UFRPE, v. 1, p. 1-20, 2005.

CAMARGOS, Marcos Antônio de; COUTINHO, Eduardo Senra; AMARAL, Hudson Fernandes. O Perfil da Área de Finanças do ENANPAD: Um Levantamento da Produção Científica e de suas Tendências entre 2000-2004. In: EnANPAD XXIX, 2005, Brasília. Anais... Brasília: ANPAD, 2005.

CASTELLANO, Joseph F.; YOUNG, Saul. Speed Splasher: an interactive, team-based target costing exercise. Journal of Accounting Education, v. 21, p. 149-155, 2003.

COGAN, Samuel. Custos e preços: formação e análise. São Paulo: Pioneira, 1999.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. Definir preço com rentabilidade. HSM Management, São Paulo, ano 3, n. 18, p. 86-94, jan-fev 2000.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. Interorganizational costing, part 2. Cost Management, v.17, p. 12, 2003.

CREESE, Robert C. Cost management in lean manufacturing enterprises. AACE International Transactions, p.C5A, 6 p., 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade gerencial: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DEKKER, Henri; SMIDT, Peter. A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. International Journal of Production Economics, v.84, p.293-305, 2003.

ELLRAM, Lisa M. Purchasing and Supply Management's Participation in the Target Costing Process. Journal of Supply Chain Management, v.36, p.39-50, 2000.

ELLRAM, Lisa M. Supply management's involvement in the target costing process. European Journal of Purchasing & Supply Management, v.8, p.235-244, 2002.

ELLRAM, Lisa M. The Implementation of Target Costing in the United States: Theory

Versus Practice. The Journal of Supply Chain Management, p.13-26, Winter 2006.

FREITAS, Thiago Antonio Pacanaro Andrade. Muito prazer! Target Costing... In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade IV, 2004, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2004.

GANDHINATHAN, R.; RAVISWARAN, N.; SUTHAKAR, M. QFD- and VE-enabled target costing: a fuzzy approach. The International Journal of Quality & Reliability Management, v.21, p. 1003, 2004.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. Contabilidade gerencial. Trad. José Luiz Paravato. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. Gestão de custos. Trad. Robert Brian Taylor. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HANSEN, Jens Erik. TEIXEIRA, Fabrícia Souza. O Processo de Target Costing no auxílio à sobrevivência empresarial: Estudo de Caso da Damaso Ltda. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade I, 2001, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2001.

HANSEN, Jens Erik; ROCHA, Welington. Custeio-alvo: princípios e requisitos. In: Congresso Brasileiro de Custos XI, 2004, Porto Seguro. Anais... Porto Seguro: ABC, 2004.

HELMS, Marilyn M. et al. Managerial implications of target costing. Competitiveness Review, v.15, p.49-56, 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BRENDA, Michael F. Van. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

HIBBETS, Aleecia R.; ALBRIGHT, Tom; FUNK, Wilfried. The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field. Journal of Managerial Issues, v.15, p.65-83, 2003.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. Contabilidade gerencial. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contabilidade Gerencial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JOSHI, P.L. The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, v.10, p.85-109, 2001.

JUNIOR, José Hernandez Perez; OLIVEIRA, Luis Martins de; COSTA, Rogério Guedes. Gestão estratégica de custos. São Paulo: Atlas, 1999.

KLIEMANN NETO, Francisco José; FILOMENA, Tiago Pascoal. Proposta de modelo para operacionalização do custo-alvo no desenvolvimento de produtos. In: Congresso Brasileiro de Custos XI, 2004, Porto Seguro. Anais... Porto Seguro: ABC, 2004.

LEAL, Ricardo Pereira Câmara; OLIVEIRA, Jefferson de Oliveira; SOLURI, Aline Feldman. Perfil da Pesquisa em Finanças no Brasil. Revista de Administração de Empresas - RAE, v.43, n.1, p.91-104, jan-fev-mar 2003.

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

LIN, Thomas W. et al. Target Costing and Incentive compensation. Cost Management, v.19, p. 29-42, 2005.

LINHARES, Robson de Souza. A utilização do custo-alvo nas empresas como esperança de obter vantagem competitiva. Revista Brasileira de Contabilidade, nº 141, mai-jun 2003.

LINHARES, Robson de Souza. O Target Costing aplicado a uma empresa do setor frigorífico no Espírito Santo. In: Congresso Brasileiro de Custos X, 2003, Guarapari. Anais... Guarapari: ABC, 2003.

LOPES, António Carlos Vaz; MENEZES, Emílio Araújo. A integração do sistema ABC e custo-meta como vantagem competitiva na gestão estratégica de custo. In: Congresso Brasileiro de Custos VIII, 2001, São Leopoldo. Anais... São Leopoldo: ABC, 2001.

MAHER, Michael. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. Trad. José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

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

MONDEN, Yasuhiro. Sistemas de redução de custos : custo-alvo e custo Kaizen. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MOURITSEN, J.; HANSEN, A.; HANSEN, C.O. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. Management Accounting Research, v. 12, p.221-244, 2001.

NICOLINI, David et al. Can Target Costing and Whole Life Costing be Applied in the Construction industry?: evidence from two case studies. British Journal of Management, v.11, p.303-324, 2000.

ONO, Koki; JUNIOR, Antonio Robles. Utilização do Target Costing e de outras técnicas de custeio: Um Estudo Exploratório em municípios de Santa Catarina. Revista de Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, Edição Especial, p. 65 - 78, 30 jun. 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1996.

PARISI, Cláudio; PENHA, José Carlos. A utilização do Target Price e do Target Cost como técnicas complementares para o planejamento do lucro. In: Congresso

Brasileiro de Custos XI, 2004, Porto Seguro. Anais... Porto Seguro: ABC, 2004.

PARIZOTO, Kety Gavlik; BEDNARCZUK, Sônia Daniela; LONGO, Luci. Custo Meta (Target Cost) apresentação de um estudo de caso. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, Curitiba, ano 29, nº 139, p.33-38, 2º quadrimestre de 2004.

PIERCE, Bernard. Target cost management: Comprehensive benchmarking for a competitive market. Accountancy Ireland, v.34, p.30-32, 2002.

ROTTA, Vivian de Cássia. A utilização do custeio alvo em empresas prestadoras de serviços de advocacia em processos de concorrência pública. In: Congresso Brasileiro de Custos XII, 2005, Florianópolis. Anais... Florianópolis: ABC, 2005.

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

SANTOS, Ailton Carvalho dos; CERQUEIRA JUNIOR, Cosme Castor de; CAMPOS, Pollyanna de Araújo. O custeio alvo e kaizen: sua aplicação nas pequenas empresas. In: Congresso Brasileiro de Custos XI, 2004, Porto Seguro. Anais... Porto Seguro: ABC, 2004.

SCARPIN, Jorge Eduardo; DUARTE, Roberto Cristiano. Target Costing: o que estaria errado? Se é que há algo errado! In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade III, 2003, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2003.

SCARPIN, Jorge Eduardo; ROCHA, Wellington. Target Costing: abordagem conceitual e histórica. In: Congresso Brasileiro de Custos VII, 2000, Recife. Anais... Recife: ABC, 2000.

SILVA, Benedito Albuquerque da; FURLNA, Cristina. Aplicabilidade do custeio meta ao ramo comercial: um estudo de caso. In: Congresso Brasileiro de Custos XII, 2005, Florianópolis. Anais... Florianópolis: ABC, 2005.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação. 4ª ed. revisada e atualizada. Florianópolis: UFSC, 2005. Disponível em: < <http://www.ppgep.ufsc.br/>>. Acesso em: 10 set. 2005.

SMITH, Wilbur I.; LOCKAMY III, Archie. Target costing for supply chain management: An economic framework. The Journal of Corporate Accounting & Finance, p.67-77, nov-dez 2000.

SMITH, Wilbur I.; LOCKAMY III, Archie. Target costing for supply chain management: criteria and selection. Industrial Management + Data Systems, v.100, p.210, 2000.

SOUISSI, Mohsen; ITO, Kazunoti. Integrating target costing and the balanced scorecard. The Journal of Corporate Accounting & Finance, p.57-62, 2004.

SOUZA, Cecíliane Cardoso de et al. Metodologia de Formação de Preço para Cursos de Pós-Graduação com Enfoque no Target Costing. In: EnANPAD XXIX, 2005, Brasília. Anais... Brasília: ANPAD, 2005.

SOUZA, Marcos Antônio; ZANELLA, Fernando C.; NASCIMENTO, Auster Moreira do. Utilização do custo-meta por empresas brasileiras como estratégia de gestão: alguns estudos setoriais utilizando o método da causalidade de Granger. *Revista de Contabilidade & Finanças - USP*, São Paulo, n. 39, p. 33-46, set-dez 2005.

SULAIMAN, Maliah bt; AHMAD, Nik Nazli; ALWI, Norhayati. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, v.19, p. 493, 2004.

SWENSON, Dan et al. Best practices in target costing. *Management Accounting Quarterly*, v.4, p.12-17, 2003.

SWENSON, Dan W.; BUTTROSS, Thomas E.; KIM, Il-Woon. Using the CAM-I Diagnostic to evaluate readiness for Target Costing. *Cost Management*, v.19, p.41-48, 2005.

TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de; KNUTH, Valdecir. Aplicação do sistema de custeio meta às empresas do setor faccionista de costura: um estudo de caso. In: Congresso Brasileiro de Custos XII, 2005, Florianópolis. Anais... Florianópolis: ABC, 2005.

TONELLI, Maria J. et al. Produção acadêmica em Recursos Humanos no Brasil: 1991-2000. *Revista de Administração de Empresas - RAE*, v.43, n.1, p.104-122, 2003.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. *Contabilidade de Custos*. 11ª ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

VIEIRA, Francisco G. D. Por quem os sinos dobram?: uma análise da publicação científica na área de Marketing do ENANPAD. In: EnANPAD XXII, 1998, Foz do Iguaçu. Anais... Foz do Iguaçu: ANPAD, 1998.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

WOODLOCK, Peter. Does it matter how targeted costs are achieved? *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, p.43-52, 2000.

YOOK, Keun-Hyo; KIM, Il-Woon; YOSHIKAWA, Takeo. Target Costing in the construction industry: evidence form Japan. *Construction Accounting & Taxation*, v.15, p.5-18, 2005.

ZSIDISIN, George A.; ELLRAM, Lisa M.; OGDEN, Jeffrey A. The relationship between purchasing and supply management's perceived value and participation in strategic supplier cost management activities. *Journal of Business Logistics*, v.24, p.129, 2003.