

**TESE DE MESTRADO EM CONTABILIDADE**

**O CUSTO ALVO**  
**FERRAMENTA**  
**DE GESTÃO ESTRATÉGICA**

**Realizado por Fernando Rui Morais Soares**

**Orientado por Prof. Doutor João Francisco Alves Ribeiro**

**FACULDADE DE ECONOMIA**

**UNIVERSIDADE DO PORTO**

**2009**

## NOTA BIOGRÁFICA

Fernando Rui Morais Soares, com o grau de Bacharel em Contabilidade obtido em 1974 no Instituto Comercial do Porto, licenciou-se em 2007 em Contabilidade no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto e em 2008 concluiu a parte escolar do Mestrado em Contabilidade, da Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

Iniciou a sua actividade profissional em 1976 como Cost and Management Accountant na Companhia de Linhas Coats & Clark, Lda, empresa que operava no sector Textil.

Em 1981 exerceu funções de Director Administrativo e Financeiro da empresa Jayme da Costa - Mecânica e Electricidade, SARL, empresa que operava no sector de material eléctrico e electromecânico.

Em 1984 exerceu funções de Gerente Administrativo e Financeiro da ARJAL - Indústrias Metálicas, Lda, empresa que operava no sector de componentes metálicos para a industria automóvel.

Em 1988 exerceu funções de Director Geral de Pereira, Barroso & Oliveira, Lda, operando actividade no fabrico de componentes metálicos para a indústria automóvel.

A partir de 2000 passou a acumular funções de Administrador - Presidente da PBOL-MISURA - Indústrias Metálicas, Lda, localizado em S. Paulo - Brasil, para o fabrico de componentes metálicos para a indústria automóvel e Administrador de Pereira, Barroso & Oliveira II - Trading, SA, empresa de serviços de participações sociais.

Paralelamente à actividade profissional desenvolvida, refere-se que desempenhou funções de Presidente da Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas no período de 1976 a 1978 e de 1991 a 2003 exerceu funções de Vice-Presidente da AFIA - Associação de Fabricantes para a Indústria Automóvel e tendo sido nomeado representante da AFIA no CLEPA - Comité de Liaison European Production Automobile, no período 1992 a 2003. No período de 1998 a 2002 foi nomeado representante europeu do CLEPA no MERCOSUL.

No período de 1999 a 2004 exerceu igualmente funções de Presidente do Conselho Fiscal do CEIA - Centro de Excelência e Inovação Indústria Automóvel

A partir de 2005 decidiu exercer actividade de profissional liberal em colaboração com Sociedades de Revisores, pretendendo igualmente realizar a sua valorização académica e especialização em Contabilidade até ao nível de Mestrado e Doutoramento.

## **AGRADECIMENTOS**

Começo por agradecer ao meu orientador, Professor Doutor João Francisco Alves Ribeiro, pela disponibilidade no acompanhamento desta minha tese e pelos importantes comentários e sugestões apresentados.

Agradeço a todas as empresas que responderam ao inquérito realizado, pois sem a sua colaboração este trabalho não teria sido possível.

Pretendo alargar os meus agradecimentos a todos os meus amigos, colegas e docentes, que de alguma forma, directa ou indirectamente, contribuíram para a elaboração desta tese.

Por último, queria dedicar este meu trabalho à minha família, pelo incentivo, compreensão e paciência que sempre me facultaram.

A todos o meu sincero obrigado.

# INDICE

Págª

<b>1 – INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>2 – PRESSUPOSTOS TEÓRICOS DO <i>CUSTO ALVO</i></b>	
<b>2.1 – ASPECTOS HISTÓRICOS</b>	
2.1.1 – Do meio envolvente empresarial.....	10
2.1.2 – Do ciclo de vida dos produtos e inovação de processos tecnológicos.....	12
2.1.3 – Críticas aos sistemas tradicionais de cálculo de custos.....	13
<b>2.2 – A IMPORTÂNCIA DA “SATISFAÇÃO DO CLIENTE” .....</b>	<b>16</b>
2.2.1 – A gestão da qualidade e influência na competitividade das empresas.....	18
2.2.2 – O custo alvo e a cadeia de valor.....	19
<b>2.3 – O CUSTO ALVO</b>	
2.3.1 – Introdução.....	21
2.3.2 – Origem e difusão do custo alvo.....	22
2.3.3 – Princípios do custo alvo.....	23
2.3.4 – Características do custo alvo.....	26
2.3.5 – Processo de implementação e determinação do custo alvo.....	27
2.3.6 – Factores limitadores do sucesso do custo alvo.....	34
2.3.7 – Ilustração da implementação do custo alvo	
2.3.7.1 – Recolha de informação .....	35
2.3.7.2 – Desenvolvimento realizado .....	39
2.3.7.3 – Avaliação de resultados .....	44
<b>2.4 – PRÁTICAS DO CUSTO ALVO NO JAPÃO E EM OUTROS PAÍSES.....</b>	<b>45</b>
<b>3 – PESQUISA EFECTUADA PARA O CASO PORTUGUÊS EM EMPRESAS DE COMPONENTES PARA A INDÚSTRIA AUTOMÓVEL</b>	
<b>3.1 – INTRODUÇÃO.....</b>	<b>51</b>
<b>3.2 – METODOLOGIA.....</b>	<b>51</b>
3.2.1 – O inquérito.....	52
3.2.2 – Definição da amostra.....	52
<b>3.3 – RESULTADOS E DISCUSSÃO.....</b>	<b>53</b>
<b>4 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>59</b>
<b>5 – BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>62</b>
<b>6 – ANEXOS.....</b>	<b>65</b>

## RESUMO

A globalização das economias mundiais é caracterizada por fortes pressões externas sobre as empresas para o aumento da concorrência internacional.

O preço de mercado está fortemente influenciado pela competição e pelo preço que o consumidor está disposto a pagar por certo tipo de bem. O preço já não é formado com base no custo, pelo que o custo deve ser definido em função do preço de venda estabelecido pelo mercado.

O custo alvo, como metodologia desenvolvida pelos japoneses nos anos sessenta com base numa técnica americana conhecida por engenharia de valor, informa antes do início da produção o custo máximo admissível para um produto ou serviço, considerando o mínimo de rentabilidade desejado pela gestão e o preço de venda que o mercado estabelece.

Estudos internacionais revelam que o custo alvo como prática de gestão estratégica, está muito pouco disseminada e em Portugal são desconhecidas pesquisas sobre este tema.

Este trabalho além de promover uma análise dos pressupostos teóricos e conceitos envolvidos no custo alvo, tem por finalidade pesquisar o grau de utilização das práticas de custo alvo em Portugal, usando para o efeito uma amostra de empresas de componentes para a indústria automóvel.

Apesar das limitações ao inquérito empírico realizado, os resultados obtidos demonstram que o grau de maturidade da implementação do sistema de custo alvo não divergem muito das de outros países europeus, parecendo haver uma discrepância entre a teoria e a prática.

## **ABSTRACT**

The globalization of the world-wide economies is characterized by strong external pressures on the companies to increase international competition.

The market price is strongly influenced by competition and the price the consumer is willing to pay for a certain type of product. The price is no longer formed on the basis of cost, but rather the cost must be defined in function of the sales price given by the market.

Target costing, as a methodology developed by the Japanese in the sixties based on an American technique known as “engineering value”, informs, before the beginning of production, the maximum cost allowed for one product or service, considering the minimum yield desired by management and the sales price established by the market.

International studies reveal that target costing as a practice of strategical management has very low dissemination. In Portugal, searches/inquiries about this matter are unknown.

This dissertation, besides promoting an analysis of theoretical assumptions and concepts involved in target costing, has the purpose of researching the deployment of target costing in Portugal. A sample of the automotive auto parts industry is analysed.

Despite the restrictions to the undertaken empirical inquiry, the results show that the maturity level of target costing systems implementation in Portugal isn't very different from that of other European countries, and that a discrepancy exists between theory and practice.

## LISTA DE FIGURAS

- Figura 1 – A importância da satisfação do cliente
- Figura 2 - Evolução do custo do produto vs ciclo da vida
- Figura 3 - esquema de custo alvo utilizado pela Nissan
- Figura 4 - Fases do processo do custo alvo
- Figura 5 - Processo de eliminação do GAP entre Ce e Ca
- Figura 6 - Os custos estimados dos componentes de cada módulo
- Figura 7 - Os custos estimados de operação
- Figura 8 - Os recursos e componentes da STONE
- Figura 9 - Cálculos dos custos alvo
- Figura 10 - Determinação do custo estimado da STONE
- Figura 11 - Custo estimado total da cadeia de valor
- Figura 12 - Grau de importância e % de contribuição de cada recurso
- Figura 13 - Custo relativo dos componentes STONE
- Figura 14 - Contribuição relativa total de cada componente STONE

## 1 – INTRODUÇÃO

A difusão da oferta de produtos e serviços *low cost* começa, em muitos países, a ter maior peso do que a reforma fiscal ou do *welfare*, pois aumenta sensivelmente o poder de compra dos salários.

Quanto mais intensa a competição em que estiverem envolvidas as empresas, em boa parte decorrente do processo de globalização, mais importante é a participação de um sistema de gestão e redução de custos, pois observa-se que já não há espaço para a flexibilidade dos preços de venda, em virtude de os clientes/consumidores serem cada vez mais exigentes em relação ao preço e qualidade.

Perante esta realidade, o custo vai ser um factor muito importante na aquisição de um produto, pelo que as empresas passam a rever constantemente os seus processos produtivos, aplicando novas tecnologias e tentando reduzir ao máximo os seus custos, para responder de forma competitiva às exigências do mercado.

Assim, privilegia-se a análise dos factores chave de sucesso (a eficiência dos custos, qualidade, tempo de operação e inovação), a introdução de sistemas de melhoria contínua, a análise da cadeia de valor e a descentralização da informação relevante e necessária para a tomada de decisões.

A gestão do custo do produto começa no momento da sua concepção. O planeamento do custo de um produto deve ter em atenção o processo de fabrico e o ciclo de vida do produto, observando nesta análise o objectivo da redução de custos. Assim, centrado na engenharia de valor, o *Custo Alvo* é um sistema de planeamento e gestão de custos de um produto desde a fase inicial do seu desenvolvimento até ao seu lançamento no mercado.

Desta forma, a metodologia do *Custo Alvo* trabalha de forma interdisciplinar, envolvendo várias áreas da empresa, com base nas exigências e preferências percebidas do mercado, tenta-se apresentar no produto as funções ou qualidades requeridas pelo consumidor, com o menor custo possível.

O sistema de contabilidade de gestão tem um importante papel a desempenhar neste processo, identificando e calculando o tempo gasto em actividades que acrescentem valor para o cliente. A análise da cadeia de valor é uma ferramenta muito importante para a gestão estratégica, pelo que as empresas, para conseguirem vantagens competitivas, deverão definir as actividades estratégicas da cadeia de valor mais valorizadas pelos clientes e gerir controladamente os seus custos.

Porque em Portugal não existe qualquer estudo sobre o nível de implementação do custo alvo em organizações empresariais, o objectivo que constitui o núcleo central deste trabalho é avaliar as práticas efectivas de utilização do custo alvo e investigar o nível de conhecimento deste instrumento de gestão, em particular em empresas de componentes da indústria automóvel, considerando o elevado grau de excelência tecnológica e competitividade dos mercados em que estas empresas operam e a disponibilidade apresentada pela AFIA- Associação de Fabricantes para a Indústria Automóvel, na motivação dos seus associados em responder aos inquéritos distribuídos.

Assim a estrutura deste trabalho é a seguinte:

- No capítulo dois são abordados os pressupostos teóricos do *Custo Alvo*, sendo indiciada a utilidade desta ferramenta da contabilidade de gestão estratégica para as organizações envolvidas em situações de elevada competição.
- A pesquisa efectuada em Portugal em empresas do cluster automóvel é apresentada No capítulo três, pretendendo-se com as questões mencionadas no inquérito, constatar o nível de conhecimento e os factores relevantes na utilização do custo alvo.
- No capítulo quatro são apresentadas as conclusões sobre as práticas do custo alvo em Portugal e as limitações do estudo realizado.

## **2 – PRESSUPOSTOS TEÓRICOS DO *CUSTO ALVO***

### **2.1 - ASPECTOS HISTÓRICOS**

#### **2.1.1 - Do meio envolvente empresarial**

De acordo com relato de Sakurai (1991), o *Custo Alvo*, ou *Genka Kikaku* em japonês, surgiu como ferramenta de planeamento e gestão de custos em 1965, ano em que a *Toyota* originalmente criou a ferramenta e que mais tarde revolucionaria toda a indústria japonesa. Assim, o *Custo alvo* não tem origem nos meios académicos, sendo desenvolvido em meios empresariais por organizações como *NEC*, *Sony*, *Nissan*, *Sharp* e principalmente a *Toyota*, a criadora original do *Custo Alvo*.

A criação do *Custo Alvo* surge para dar resposta à grande proliferação de produtos industriais e de consumo das empresas ocidentais que estavam a superlotar os mercados asiáticos. Por outro lado, as empresas japonesas estavam enfrentando uma elevada escassez de recursos e de pessoal habilitado para o desenvolvimento de novos conceitos e técnicas, requisitos essenciais ao aumento da competitividade em termos de qualidade, custo e produtividade.

Os japoneses acreditavam que a análise multifuncional utilizada pelos ocidentais para a produção era a solução para a sua ineficiência, pois reconheciam que era muito vantajosa a combinação entre profissionais de planeamento, marketing, engenharia, finanças, compras e produção, organizados em equipas integradas, com competências para examinar novos métodos e técnicas de projecto e desenvolvimento de novos produtos, realizando a integração entre a alta administração e a linha de produção.

Estava assim criada a ferramenta que revolucionaria a indústria japonesa: o *Custo Alvo*. Um sistema dinâmico de gestão de custos e planeamento de lucros, baseado na ideia americana de Engenharia de Valor (ou Análise de Valor), desenvolvida durante a Segunda Guerra Mundial, que consistia na pesquisa de novos materiais, com custos mais baixos e grande disponibilidade, que pudessem substituir outros mais raros e de custo mais elevado, durante os anos de guerra.

Entretanto até os anos setenta, comentava Sakurai (1997) que a gestão e o controlo de custos era realizado por via do custo padrão e a existência de barreiras e dificuldades na comunicação, a distância geográfica e a protecção dos mercados, limitavam a capacidade das empresas externas actuarem em mercados domésticos. Face a esta situação, as organizações não eram incentivadas a maximizar a eficiência e a melhorar as práticas de gestão, ou a minimizar custos, pois quaisquer acréscimos destes poderiam com frequência ser repercutidos nos preços (cost plus), logo suportados pelos clientes.

Ao longo dos anos setenta, a produção japonesa passou a ser mais diversificada, fabricando-se grande variedade de produtos com características distintas para responder às solicitações de consumidores cada vez mais exigentes. Assim, as empresas ocidentais começaram a sentir uma concorrência agressiva por parte de competidores estrangeiros que ofereciam produtos de elevada qualidade a baixo preço.

Monden (1997) refere que no final dos anos oitenta, muitas organizações foram confrontadas com alterações significativas no seu meio envolvente empresarial, salientando-se a diminuição do ciclo de vida dos produtos, a aceleração da taxa das trocas, as alterações na procura dos consumidores (na satisfação de necessidades específicas de cada cliente), a concorrência agressiva dos mercados em termos de qualidade e preço, que colocaram em causa os métodos tradicionais de cálculo de custos.

Para manter a rendibilidade e ter sucesso num mercado global altamente competitivo, as empresas elegeram a satisfação do cliente como prioridade fundamental dos seus negócios. Por isso, adoptaram novas abordagens da gestão, modificaram os seus sistemas produtivos e investiram em novas tecnologias, que tiveram uma influência muito significativa nos sistemas de contabilidade de gestão e particularmente nos sistemas de cálculo de custos.

Apesar do *Custo Alvo* ter a sua criação no ano de 1965, somente na década de oitenta é que ganhou notoriedade no mundo ocidental, apontando-se três razões para esse desfasamento:

- A atenção dispensada ao sistema de produção japonês *just-in-time*, que dominou a indústria nas décadas de setenta e oitenta, deixando para trás o *Custo Alvo*.
- Muitas empresas japonesas nas décadas de setenta, oitenta e ainda nos dias actuais, estão aperfeiçoando os seus sistemas de *Custo Alvo*, o que provocou a sua fraca divulgação.
- O *Custo Alvo* é baseado em actividades de desenvolvimento de novos produtos, o que normalmente é tratado com grande sigilo pelas empresas japonesas.

## **2 . 1 . 2 - Do ciclo de vida dos produtos e inovação de processos tecnológicos**

A rentabilidade de uma tecnologia ou de um produto é avaliada num período que se estende desde os seus primeiros estudos até ao fim da vida, em que todas as despesas e receitas do ciclo da vida são avaliadas por antecipação e depois são acompanhadas e acumuladas ao longo do ciclo, devendo ser confrontado com o custo limite imposto pelo mercado e pelos objectivos estratégicos à gestão interna.

A diminuição do ciclo de 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.

O custo de um produto é determinado 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 estar preparada para dar resposta à nova realidade empresarial, procurando fornecer informação relevante na fase de concepção, porque muitos custos são originados nesta fase. Portanto, para uma empresa ser competitiva e ter sucesso, deve conseguir uma gestão eficaz dos custos na fase de concepção e industrialização, ter capacidade de adaptação às novas e diferentes solicitações dos clientes e reduzir o tempo de modificação e de introdução de novos produtos.

Recentemente e em resultado dos desenvolvimentos tecnológicos, o contexto industrial experimentou profundas alterações, permitindo a passagem da produção em massa para nichos de produção eficiente, dando rápida resposta à procura de pequenas séries de produtos específicos.

A aceleração tecnológica provocou uma transformação radical na estrutura dos encargos da empresa. A utilização de máquinas/ferramentas sofisticadas com elevado desempenho, implicam uma diminuição do peso relativo do trabalho (mão-de-obra) na estrutura dos custos e provoca uma transferência de encargos directos para os indirectos. A polivalência das máquinas permite o aumento do número das séries de produção, tornando arbitrário a afectação de alguns custos directos.

### **2.1.3 - Críticas aos sistemas tradicionais de cálculo de custos**

Cooper e Slagmulder (2000) mencionam que com a concorrência internacional e a necessidade de reduzir custos para sobreviver, as empresas devem desenvolver produtos que ofereçam a qualidade e a funcionalidade desejadas pelos clientes e garantam os lucros pretendidos. Estas expectativas são consequência dum progresso tecnológico e científico, da acção de concorrentes globais que pressionam as outras empresas a optarem por estratégias de excelência empresarial, pois a concorrência pode alterar a posição de uma empresa em supremacia no mercado para o esquecimento, obrigando-a a abandonar a actividade económica em que estava inserida.

A excelência empresarial advém do compromisso permanente das empresas em serem globalmente competitivas, exigindo a eliminação contínua de desperdícios e a capacidade para se manter líder do mercado, quer através da introdução permanente de produtos novos e rentáveis, quer pela manutenção no mercado de uma grande variedade de produtos.

A capacidade para manter a excelência empresarial está suportada na melhoria contínua de todas as actividades da empresa, nomeadamente, investigação, concepção, desenvolvimento, marketing, finanças, produção, embalagem, transporte, apoio logístico, venda e serviço pós-venda.

Johnson e Kaplan (1987) tecem críticas generalizadas aos sistemas tradicionais de contabilidade, em particular no método das secções homogéneas, fundamentando que os sistemas contabilísticos não evoluíram ao mesmo ritmo da realidade empresarial, não sendo por isso capazes de reflectir atempadamente o impacto das novas situações.

Cada vez mais as organizações tomam consciência das suas deficiências quando se vêem confrontadas com um ambiente caracterizado pela flexibilidade e pela capacidade de resposta, 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 contabilidade deve ser algo mais do que o simples registo, compilação e informação dos aspectos financeiros das operações de uma actividade empresarial. Tradicionalmente, na análise da contribuição marginal, a importância centrava-se na distinção entre custos fixos e variáveis; agora a preocupação recai na imputação de 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 variáveis.

Neste contexto e de acordo com Kaplan (1983), a imputação dos custos passa a ser mais importante do que a tradicional distinção entre custos fixos e variáveis. A melhoria na imputação de custos resultará em menores afectações arbitrárias, tornando mais fácil a distinção entre custos directos e indirectos.

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 de custos. A rentabilidade 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.

De acordo com Davila (2000), 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 centraram-se principalmente no custo de produção física, sem acumular os custos do ciclo a montante (concepção, planificação e implantação) e a jusante aos da produção (distribuição e apoio ao produto).

As actividades relacionadas com a concepção e o desenvolvimento de produtos e com o desenvolvimento dos processos produtivos representam um importante investimento em capital e cujos benefícios não são imediatos, enquanto a contabilidade tradicional não os identifica directamente com o produto que foi desenvolvido, considerando como um encargo do período, incluído nos encargos gerais e imputado a todos os produtos com base em medidas de volume (base mão-de-obra directa).

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, porém 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

Segundo Kaplan (1984), nos sistemas tradicionais de contabilidade de custos, o cálculo do custo de produção não tem em conta o ciclo de vida dos produtos e a repartição dos encargos são pouco correctas, porque eram baseados em sistemas em que a mão-de-obra directa e as matérias-primas eram factores 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.

A contabilidade de custos tradicional também não proporciona a 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 erradas, pela via de reduções globais dos orçamentos de todos os departamentos, congelamentos dos acréscimos salariais, da formação do pessoal, das viagens não essenciais, da contratação de novos empregados, das actividades gerais e dos investimentos e de reformas antecipadas dos trabalhadores.

Estas medidas, certamente bem intencionadas, estão condenadas ao fracasso porque geram um ciclo de declínio competitivo que se auto-alimenta. 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. 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. 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 tenham sido considerados (de engenharia, de vendas, de produção).

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, porque na prática é muito difícil separar os encargos fixos dos encargos variáveis.

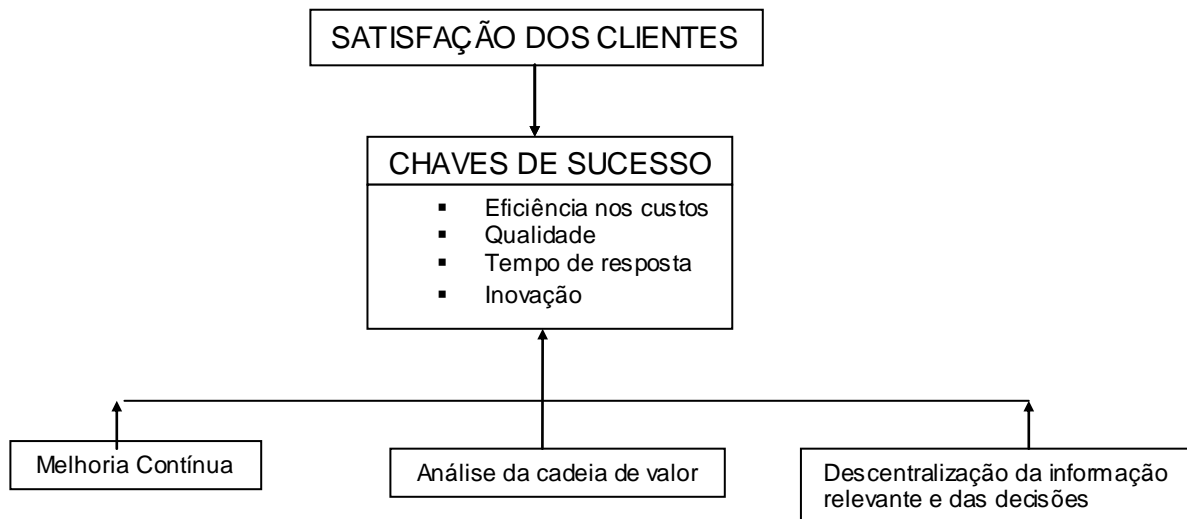
## **2 . 2 - A IMPORTÂNCIA DA “SATISFAÇÃO DO CLIENTE”**

Historicamente, a satisfação do cliente sempre foi uma questão central para as organizações, como consequência do fenómeno da globalização e do aumento da competição, bem como a modernização da legislação de defesa do consumidor e do aumento do nível de exigência dos consumidores.

As inovações ocorridas na área da gestão, tais como a gestão da qualidade total (TQM), o tempo certo (JIT) e as metodologias de melhoria contínua, o cálculo dos custos e a gestão baseada nas actividades (ABC), entre outras, desenvolveram-se como resposta às modificações de natureza operacional e competitiva, porque a satisfação do cliente passou a ser prioridade das empresas.

Figura 1 – A importância da satisfação do cliente

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



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.

Se, por um lado, as organizações buscam a orientação para mercado, como forma de aumentar a lucratividade, por outro lado os clientes pedem cada vez melhores níveis de serviço reflectidos no custo, na qualidade, na fiabilidade, na entrega e na escolha de produtos inovadores. Assim, para melhorar a satisfação dos clientes, as empresas devem concentrar-se em todos os factores chave de sucesso que afectem directamente essa satisfação.

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, outras metodologias para 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.

O custeio-alvo é aplicado para reduzir custos durante a fase de projeto do produto, motivando interacções estreitas entre as equipas de engenharia da empresa e as de seus fornecedores. O objetivo dessas interacções é descobrir soluções mais baratas, pois com essa ferramenta do custeio alvo, a empresa consegue estabelecer os preços de venda de seus fornecedores, correspondendo assim aos desafios lançados pelos clientes e de forma competitiva.

Como esses preços refletem as pressões de custo que a empresa enfrenta no mercado, ela transfere também tais pressões para seus fornecedores. Quando conclui que é impossível obter o lucro adequado, o fornecedor poderá iniciar um esforço conjunto para descobrir formas de reduzir custos sem comprometer aspectos-chave, como qualidade e funcionalidade.

### **2 . 2 . 1 - A gestão da qualidade e influência na competitividade das empresas**

A marca da excelência empresarial reside no facto da empresa ser globalmente competitiva, o que requer a eliminação contínua de desperdícios e capacidade para manter a liderança no mercado através da introdução de novos produtos, ou da disponibilização de uma gama variada de produtos. As manifestações mais evidentes do êxito das empresas neste novo meio envolvente competitivo, são a automação e a informatização, os reduzidos níveis de mão-de-obra directa e de existências e a maior atenção dada ao produto, na planificação da produção e os ciclos cada vez mais curtos da vida dos produtos.

O objectivo da qualidade total deve ser constante e partilhado por todos os membros da organização e difundido como uma filosofia empresarial. O sistema de qualidade total (TQM) e o tempo certo (JIT) estão ligados na busca de uma maior competitividade por parte das empresas, porém só funcionam completamente quando todos os colaboradores estão motivados e implicados directamente na identificação, detecção das causas dos problemas e, em conjunto com fornecedores e clientes, constituem a parte integrante da cultura da organização.

De acordo com Guilding, Cravens e Tayles (2000), a gestão da qualidade total corresponde à cultura da organização na procura constante da satisfação do cliente através de um sistema integrado de ferramentas, técnicas e formação, que implica a melhoria contínua dos processos organizacionais, resultando em produtos e serviços competitivos e de elevada qualidade.

A preocupação com a qualidade para o cliente, que atravessa todas as operações e processos da empresa, é imperativa e existe a expectativa de que seja de facto alcançada desde que a gestão assuma um verdadeiro compromisso com a filosofia do modelo da qualidade total implementado.

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 do tempo necessário para desenvolver e colocar novos produtos no mercado.

A competitividade das empresas no longo prazo é determinada pelas vantagens ou desvantagens relativamente aos seus concorrentes. Assim, 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 de posições sólidas de tesouraria.

Desta forma o modelo de gestão pela qualidade total, associado com práticas do custo alvo, pretende responder aos novos desafios da competitividade, no desenvolvimento de novos produtos e serviços diferenciados e de maior qualidade, no ciclo de vida dos produtos cada vez mais curto e volátil, por responderem às necessidades dos clientes e estarem combinados a alta qualidade e os baixos custos, pela capacidade de responderem às necessidades mutáveis dos consumidores e à capacidade de inovação requerida pelos diferentes segmentos do mercado.

## **2 . 2 . 2 – O custo alvo e a cadeia de valor**

A cadeia de valor e a forma como as diferentes actividades são exercidas resultam do histórico da empresa, da sua estratégia, da forma como a sua estratégia é implementada e dos mecanismos económicos que sustentam essas actividades.

As actividades são os elementos base através dos quais a empresa cria um produto que tem valor para os seus clientes. A forma como cada actividade é exercida e os mecanismos económicos associados, determinam se a empresa tem custos competitivos em relação aos seus concorrentes e a contribuição qualitativa para a satisfação das necessidades dos seus clientes.

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.

A análise da cadeia de valor é uma ferramenta 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.

Para definir as actividades estratégicas da cadeia de valor, deve-se começar por identificar as características do produto que são mais valorizadas pelos clientes da empresa. Depois de identificar as características que distinguem o produto, é necessário descobrir quais as actividades que na empresa são responsáveis pela criação de valor no produto, representando actividades estratégicas as que fornecem maiores vantagens competitivas.

Quando uma empresa é mais eficaz na gestão da cadeia de valor relativamente aos seus 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, porém a um nível que não provoque diminuições da vantagem estratégica.

A redução do custo não deve assumir-se por uma única empresa, mas em todas que compõem a cadeia de valor, dividindo os esforços e fortalecendo os resultados entre ambas. O custo alvo é uma ferramenta para se estabelecerem critérios para esta divisão de esforços e busca de resultados na cadeia de valor como um todo.

O conceito de custo alvo, anteriormente apresentado, implica a busca pela inovação por parte dos engenheiros, os quais devem criar alternativas técnicas e económicas para que o projeto seja rentável, ou seja, custe o valor estabelecido pelo custo alvo. Entretanto, a Gestão Estratégica de Custos deve compreender a cadeia de valor, e o custo alvo também deve ser o adequado nesse contexto.

A definição do custo alvo na cadeia de valor e a repartição das responsabilidades de cumprimento dos objetivos através da definição de custos alvos parciais geram uma maior sinergia na cadeia de valor e tornam o sistema voltado para um processo de melhoria contínua e para a consolidação da competitividade. Assim, os custos serão analisados na fase de projeto, possibilitando o aprimoramento do processo de custeio antes mesmo de o produto existir.

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

## 2.3 - O CUSTO ALVO

### 2.3.1 - Introdução

As empresas industriais optimizaram sistemas de produção para fazer face ao desafio que representam a concorrência mundial, a pressão sobre os preços e suportarem a estratégia da satisfação dos clientes. Através da aplicação de metodologias como o TQM e o JIT e também pelo estabelecimento de parcerias em colaboração com os fornecedores e correcções na estrutura da cadeia de valor, as empresas procuraram ser mais competitivas.

As empresas que atingem a excelência industrial e são altamente competitivas, definem novas estratégias de desenvolvimento futuro com base na análise dos processos de concepção, inovação e desenvolvimento dos produtos.

O problema da concepção e desenvolvimento dos produtos coloca-se particularmente a empresas produtoras de bens de equipamento industriais ou de grande consumo, como os construtores automóveis. Também empresas que executam trabalhos complexos de alta tecnologia, devem procurar os factores chave de sucesso nas fases de concepção e desenvolvimento. Fabricantes de produtos de grande consumo, sentem necessidade de baixar os seus preços de venda, para enfrentar a influência de marcas tradicionais, perdendo por vezes eficácia porque não cumprem os objectivos de rentabilidade.

O custo alvo segundo Cooper e Slagmulder (1999), assenta nas ideias chave de que “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 rentabilidade 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 de vida do produto, utilizando metodologias de melhoria contínua”. Considera-se portanto como uma técnica de custeio para gerir os lucros futuros da empresa com a inclusão explícita do custo alvo no processo de desenvolvimento do produto.

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

Portanto, admitindo que o preço de venda do futuro produto é imposto pelo mercado e a margem corresponde às escolhas estratégicas 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.

### **2.3.2 - Origem e difusão do custo alvo**

O sistema do custo alvo foi inventado pela Toyota em 1965 e a utilização generalizada desta ferramenta nas empresas japonesas constata-se através da citação de Sakurai (1991) “ mais de 80% das indústrias de montagem adoptou a estratégia do custo alvo”.

De acordo com Horvath (1993), com base em estudo empírico realizado no Japão em 1991/1992 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%).

Segundo Meyssonier (2001), nas empresas ocidentais, o custo alvo é hoje uma prática corrente num número não negligenciável de empresas, mas cuja visibilidade é ainda fraca e os artigos de investigação que lhe são consagrados são relativamente pouco numerosos.

Os meios americanos do controlo de gestão (académicos e empresariais) tem reticências quanto à abordagem do custo alvo, pois a sua cultura contabilística está virada para a rentabilidade financeira de curto prazo e para a geração de valor para o accionista, enquanto o custo alvo se concentra em indicadores físicos como a duração da vida dos produtos e a criação de valor para o cliente.

Na Europa, o custo alvo não está muito divulgado. Os artigos sobre a realidade europeia aparecem em publicações americanas e os seus autores são em maioria Japoneses. Nas empresas europeias, há um ambiente fechado relativamente a estimativa ou projecções de custos, em particular e por maioria de razões relativamente ao custo alvo.

Especialistas da contabilidade de gestão ou do controlo de gestão não têm vocação para abordar o custo alvo, pois necessitam utilizar um conjunto de ferramentas e técnicas como a análise funcional, a engenharia do valor, a análise da utilidade e a engenharia simultânea. Os engenheiros utilizam estes métodos, porém não são capazes de realizar a articulação com as grandes questões da gestão como a planificação dos lucros, estudos do mercado, a contabilidade de gestão, o controlo orçamental, a gestão financeira.

### 2. 3. 3 - Princípios do custo alvo

O custo alvo fundamenta-se num custo que se obtém avaliando o preço de venda, que é condicionado pelos objectivos de mercado pretendidos e determinado pela cadeia de valor do sector industrial onde a empresa está inserida, deduzido pela margem desejada e imposta pela gestão interna, com base nas estratégias e nos objectivos financeiros da empresa.

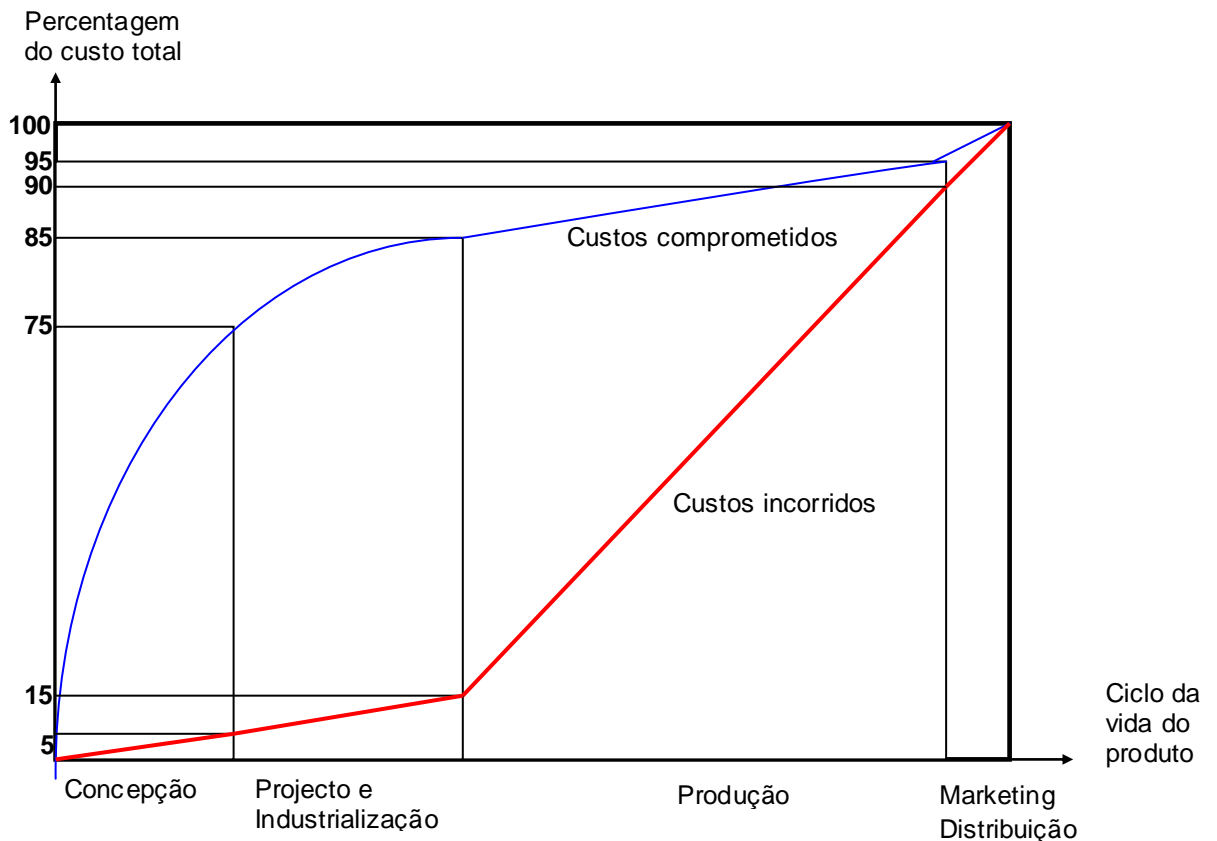
Segundo Shank e Fisher (1999), o custo alvo é um objectivo financeiro para o custeio de um produto que deriva do lucro desejado que a gestão de topo definiu com base na estratégia empresarial e do preço de venda estimado, o qual é condicionado pelo mercado e é determinado pela análise da cadeia de valor do sector industrial onde a empresa está inserida e em função das actividades internas desenvolvidas pela empresa.

Na origem do custo alvo apresentam-se algumas premissas:

1. **O lucro é a garantia de sobrevivência da empresa.** Para uma empresa industrial, os produtos são os principais geradores de lucro e o lucro é essencial para a sobrevivência e continuidade da empresa. A margem de lucro, é fruto dos objectivos que a empresa estabeleceu, tendo em conta a diversidade de produtos e as diferentes fases do ciclo de vida.
2. **O custo é definido antes do início da produção.** A rentabilidade dos produtos joga-se nas fases a montante (investigação e desenvolvimento, concepção e planificação) do ciclo de vida. A maior parte dos custos de um produto é comprometida nas fases de concepção, projecto e teste e por consequência, os custos relacionados com matéria-prima, mão-de-obra e máquinas já estão estimados. Após o início da produção, não se consegue obter uma redução de custos tão significativa. Para se obter uma substancial redução dos custos, deve-se analisar novamente o projecto, para identificar onde estão os principais factores causadores dos custos e se a margem de lucro não for satisfatória, altera-se o projecto, sem afectar as funções e o preço que o mercado está disposto a pagar pelo produto.

Conforme se pode constatar pela análise da figura, os custos são determinados muito antes de ser efectivamente fabricado o produto e as decisões de concepção/planificação têm grande impacto sobre os resultados futuros da empresa. A noção de custo alvo seria desprovida de sentido sem uma visão completa do ciclo de vida do produto.

Figura 2 - Evolução do custo do produto vs ciclo da vida



Adaptado de AFNOR (1991), Horngren, Charles(1999)

O custo alvo deve ser estimado considerando os custos incorridos ao longo da vida útil do produto, influenciados pela concepção e industrialização e baseados nas condições tecnológicas e produtivas instaladas.

Para otimizar a concepção do produto utiliza-se a engenharia de valor para aproximação da empresa às condições estabelecidas pelo mercado. Horngren e Foster (1999), apontam “dois importantes conceitos associados à engenharia de valor e à gestão de custos: os custos comprometidos e os custos incorridos. Os custos incorridos ocorrem pela utilização de recursos, enquanto os custos comprometidos acontecerão no futuro, em função das decisões tomadas”.

O custo alvo deverá absorver estas duas componentes e reduzir o desvio através da engenharia de valor, melhoria do desenho do produto e redução contínua do custo das operações, realizando assim os ajustamentos necessários à fixação do custo alvo o mais reduzido possível.

3. **O custo é fortemente influenciado pela competição.** Os clientes passaram a definir o preço alvo e as características dos produtos, pelo que o custo alvo é determinado a partir do preço informado e deduzido de uma margem de lucro satisfatória. Se o custo projectado não permitir a rentabilidade desejada, o projecto deve ser modificado antes do início da produção. Não sendo possível projectar o produto com o custo adequado, então não deverá ser assumida a sua produção.

Expostas as premissas, seguidamente serão apresentados os princípios adoptados para uma melhor implantação e utilização do custo alvo:

- I. **Custo guiado pelo preço:** estabelece que não são os custos que determinam o preço (visão tradicional), mas a partir do preço de venda é que são estabelecidos os custos a serem incorridos.
- II. **Focalizar no cliente:** a satisfação do cliente em termos de qualidade, custos e tempo, são assumidos nas decisões de produto e processos, orientando a análise dos custos. O custo alvo deve ser atingido sem sacrificar a satisfação do cliente, sem diminuir a performance e operacionalidade do produto.
- III. **Focalizar no projecto:** os custos de um produto são determinados no projecto, na fase de processo produtivo, são praticamente imutáveis. O custo alvo analisa os custos antes que sejam incorridos.
- IV. **Envolvimento da empresa como um todo:** de forma global a empresa é responsável pelo alcance do lucro alvo, através da obtenção do custo alvo por via da utilização de metodologias de redução de custos.
- V. **Orientação para o ciclo de vida do produto:** o custo alvo deve ter em consideração para o cliente o custo de propriedade e para o produtor a minimização dos custos nas diferentes fases do produto.
- VI. **Envolvimento de toda a cadeia de valor:** o custo alvo para ser eficiente e eficaz deve estabelecer parcerias com os diversos membros da cadeia de valor (consumidores, clientes, fornecedores, financiadores, estado, colaboradores...), para alcançar a vantagem competitiva e conseqüentemente, o lucro esperado.

### **2.3.4 - Características do custo alvo**

Serão expostos conceitos de custo alvo propostos por diversos autores relacionados ao tema.

O conceito da autoria de Tanaka (1993) afirma que “o custo alvo é o esforço realizado nas etapas de planificação e de desenvolvimento para atingir um objectivo de custo fixado pela gestão. 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 concentrado em decisões técnicas de concepção do produto.

Para Horvath (1993) “o custo alvo assenta num conjunto completo de instrumentos de planificação, de gestão e de controlo de custos orientados para as 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”. Ainda considera Horvath (1993) que o custo alvo é um lugar de encontro entre o mercado e as capacidades internas da empresa, afirmando “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, pelo que se deve apoiar em diversos métodos destinados a revelar as potencialidades de redução de custos”.

A definição de Kato (1993) é a que apresenta uma perspectiva mais abrangente pois “o custo alvo não é uma técnica de avaliação de custos. Acima de tudo é um programa completo de redução de custos, que começa mesmo antes 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, seja, no momento da planificação, do desenvolvimento e do protótipo. Portanto, não se trata apenas de uma técnica de redução de custos, mas um sistema de gestão estratégica de resultados”.

Monden (1995) define o custo alvo como uma actividade de gestão da rentabilidade para a empresa como um todo durante o desenvolvimento do produto que inclui o planeamento de produtos que representem valor acrescentado e qualidade para o cliente, a determinação do custo alvo para o novo produto de modo a obter a rendibilidade desejada a médio e a 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).

O objectivo do custo alvo é permitir às empresas fornecerem aos clientes produtos de qualidade a preços competitivos que assegurem a desejada rendibilidade, pelo que, a redução de custos pode ser um elemento vital para conseguir aqueles objectivos, devendo ser encarada como um meio para aumentar o valor e a rendibilidade e não um fim em si mesmo.

Sob a óptica de Sakurai (1997) o custo alvo é “um processo estratégico de gestão de custos para redução dos custos totais, nos estádios de planeamento e de desenho do produto”. Esta definição não apresenta o mercado como guia do processo.

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 um imperativo de nível de qualidade elevado.

Em síntese e em conclusão das posições referidas ao longo desta rubrica, pode apontar-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.

Pode conceituar-se de maneira simples e abrangente o custo alvo, como um sistema de gestão estratégica de custos e planeamento de lucros centrado principalmente nas fases de pesquisa, desenvolvimento e engenharia do produto, que sendo guiado pelo preço de mercado, tem por finalidade reduzir os custos de um produto na sua globalidade, de forma a alcançar uma rentabilidade razoável, satisfazendo clientes, considerando todo o ciclo de vida do produto e envolvendo toda a estrutura organizacional e cadeia de valor da empresa.

Apresentados os conceitos, são evidenciados os principais objectivos do custo alvo:

1. Formação do preço de venda, o custo não é o factor que determina o preço, mas sim o preço é que determina o custo;
2. Promover integração entre todos os sectores da empresa, de maneira que todos se envolvam no compromisso da redução de custos;
3. Analisar o custo do produto não apenas na fabricação do mesmo, mas também considerando todo o ciclo de vida do produto;
4. Optimizar o custo do produto de forma que este não perca qualidade;
5. Alcançar o lucro alvo esperado, tornando a obtenção do custo alvo uma actividade de administração do lucro por toda a empresa.

São apresentadas as seguintes características do custo alvo:

1. **Os custos que eram determinados dentro da empresa passaram para custos permitidos pelo mercado.** Troca-se a pergunta “quanto custa um produto”? pela pergunta “quanto deve custar um produto?”. Para alcançar a redução de custos desejada, assume-se que os custos permitidos são menores que os custos que resultariam da fabricação do produto com uma tecnologia disponível para a empresa no momento considerado. Assim, é necessário um esforço da empresa para que se alcance o sucesso desejado, cuja tarefa é atribuída normalmente a engenheiros de projecto e ao controlo de gestão.
2. **O custo alvo como ferramenta para coordenar esforços dentro da empresa para alcançar os custos permissíveis.** A ser alcançado, fazendo com que o custo alvo seja apresentado a toda a equipa envolvida com o projecto do produto, para a realização eventual da produção.
3. **O custo alvo como um sistema de planeamento de lucros e gestão de custos no longo prazo.** Diferente dos custos tradicionais, o custo alvo concentra os seus esforços na gestão dos custos de longo prazo, pois a maior parte do custo de um produto é ainda determinada na fase de projecto e desenvolvimento do mesmo. Assim, a redução de custos dá-se numa etapa onde ocorrem bastantes oportunidades para influenciar o custo de um novo produto, sendo muito mais difícil conseguir uma significativa redução após a entrada do produto numa fase de produção.

Conforme os objectivos e características supracitados, podemos notar que há uma radical mudança em relação à formação de custos dos produtos, pois o custo alvo focaliza-se e desenvolve-se a partir do preço de mercado apurado.

### 2.3.5 - Processo de implementação e determinação do custo alvo

A partir da fundamentação apresentada é importante o conhecimento das sequências de implantação do custo alvo, referidas por Foster, Horngren, Datar (1999):

1) **“Conceber um produto que satisfaça as necessidades dos clientes potenciais”.**

A empresa define o produto que deseja fabricar e comercializar e deve realizar uma pesquisa de mercado e da concorrência, para determinar as características específicas mais valorizadas pelos clientes, para melhorar a sua performance e reduzir os custos associados a características menos importantes.

2) **“Escolher um preço alvo com base no valor que os clientes atribuem ao produto e nos preços praticados pelos concorrentes”.**

Previamente à concepção e anterior à introdução no mercado de um novo produto, o preço alvo permitirá à organização atingir uma quota de mercado significativa. Para se obter o preço alvo será necessário dispor de técnicas de avaliação previsional dos preços futuros de mercado para os novos produtos. No caso da indústria automóvel é utilizada a análise funcional e o produto é decomposto em vários elementos ou atributos, sendo o somatório do valor das várias funções, o preço de venda estimado. As funções podem consistir no estilo, conforto, operacionalidade, fiabilidade, qualidade, aspecto,...e 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.

3) **“Calcular o custo alvo, subtraindo a margem desejada (lucro alvo) ao preço alvo”.**

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

$$\text{Ca} = \text{Pa} - \text{Ra}$$

O custo alvo é determinado através de dados do mercado, o preço alvo que o cliente está disposto a pagar e a margem de lucro alvo, baseada nos planos de lucros a médio/longo prazo, que reflectem as estratégias empresariais e de gestão e determinados pelas capacidades e tecnologias existentes.

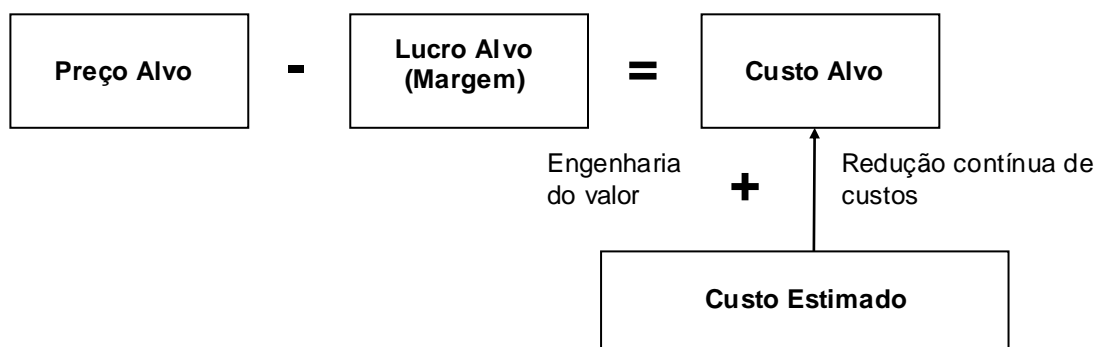
4) **“Utilização da engenharia de valor (ou análise de valor) para atingir o custo alvo”.**

Procedendo a uma avaliação sistemática de desempenho de todos os aspectos relacionados com I&D, a concepção e a planificação de produtos e processos, a produção, o marketing, a distribuição e o serviço pós-venda, com o objectivo de reduzir custos, mantendo o nível da satisfação das necessidades dos clientes, resultando também em melhorias na concepção de produtos e em alterações nas especificações das matérias-primas e nos métodos e processos de produção.

Assim, com base nas especificações de concepção é estimado um custo para esse produto. A equipa que vai desenvolver o produto (cumprindo as especificações e decisões da concepção), tenta encontrar o custo alvo para esse produto. Se o custo estimado for superior ao custo alvo, então os responsáveis concentrar-se-ão na modificação da concepção e planificação desse produto, por via da engenharia de valor, para igualar ao custo alvo ou até que se torne barato produzi-lo.

No sector produtivo os designers, engenheiros, especialistas em marketing, pessoal da produção e responsável da contabilidade de gestão, aplicando metodologias de melhoria contínua da eficiência na produção, concentram-se na fabricação do produto e tentam eliminar a diferença entre o custo estimado e o custo alvo (figura 3):

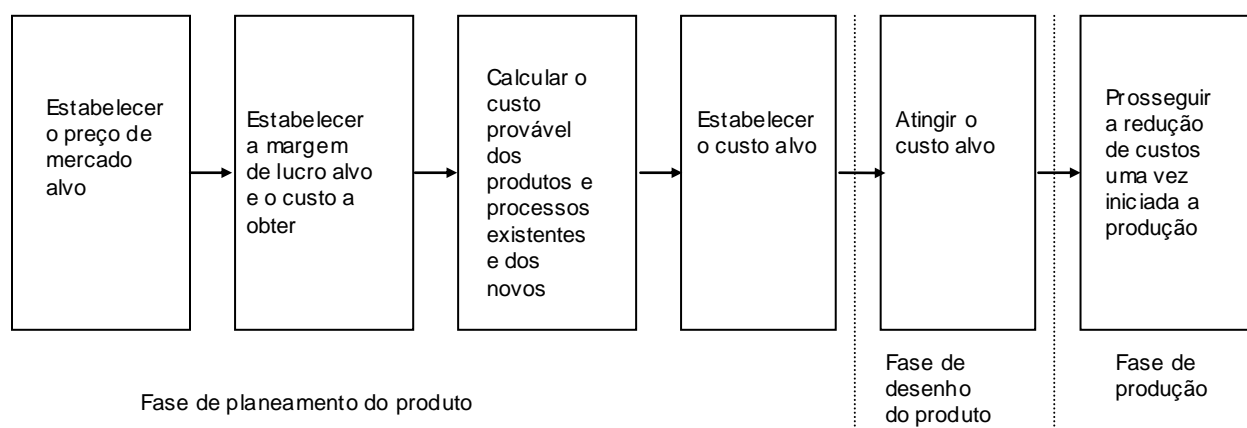
Figura 3- esquema de custo alvo utilizado pela Nissan



Fonte: Horvath (1993)

Os procedimentos para a determinação do custo alvo, compreendem seis fases que constam da figura 4 e potenciam às empresas um esforço de aperfeiçoamento e redução de custos, fazendo face aos novos desafios da globalização e da instabilidade económica.

Figura 4- Fases do processo do custo alvo



Fonte: Institute of Management Accountant (IMA)

Segundo Ansari (1997) “o cálculo do preço máximo que o mercado aceita pagar pelo produto, tem em conta a quantidade de produtos que a empresa vai colocar no mercado, a qualidade do produto que vai ser oferecido, preço de produtos similares dos concorrentes, poder aquisitivo dos consumidores, produtos substitutos a preços inferiores,...”, podendo ser calculados mediante a fórmula:

$$Pv = Pc \frac{[(F1.F2.F3...Fn).F'] \cdot [(A1.A2.A3...An).A'] \cdot [(V1.V2.V3...Vn).V']}{(F'.A'.V')}$$

Sendo:

Pv -preço de venda do produto

Pc -preço dos concorrentes

F1.F2.F3...Fn -novas funções associadas ao produto

A1.A2.A3...An -novos atributos físicos do produto

V1.V2.V3...Vn -outros valores adicionados e percebidos pelos clientes

F' -factor de relevância das novas funções no produto final

A' -factor de relevância dos novos atributos físicos no produto final

V' -factor de relevância dos outros valores adicionados e percebidos pelos clientes no produto final

Estabelecido o preço de venda alvo, calcula-se o lucro alvo desejado ou esperado pelos gestores da empresa, podendo ser um percentual de retorno sobre o activo (ROA - *Return On Assets*) ou sobre o património líquido (ROE - *Return On Equity*), uma taxa de retorno sobre as vendas (ROS - *Return On Sales*), o valor económico agregado (EVA - *Economic Value Added*) ou ainda um valor estabelecido como objectivo, podendo ser calculado mediante a seguinte fórmula:

$$\text{Lucro unitário desejado} = \frac{\text{Indicador desempenho} \times \text{Parâmetro de cálculo do indicador}}{\text{Total esperado de vendas}}$$

Sendo:

Indicador de desempenho = ROA, ROE ou custo de capital (caso de utilização do EVA)

Parâmetro de cálculo do indicador = O activo total (caso utilização do ROA)

O património líquido médio (caso utilização do ROE)

O capital total (caso utilização do EVA)

Total esperado de vendas = Previsão da quantidade física de unidades a serem vendidas

O cálculo do retorno sobre activos e retorno sobre o património líquido é feito por via da aplicação das seguintes fórmulas:

$$\text{Retorno sobre activo (ROA)} = \frac{\text{Lucro líquido}}{\text{Activo}}$$

$$\text{Retorno sobre património líquido (ROE)} = \frac{\text{Lucro líquido}}{\text{Património líquido médio}}$$

O cálculo do valor económico agregado é realizado pela aplicação da seguinte fórmula:

$$\text{Valor económico acumulado (EVA)} = \text{NOIAT} - \text{C\% (TC)}$$

Sendo:

NOIAT = Lucro líquido operacional depois dos impostos

C% = percentagem do custo do capital

TC = capital total

Conhecido o preço de venda e o lucro alvo já determinado ou calculado, obtém-se o custo alvo, deduzindo-se ao preço de venda o lucro desejado.

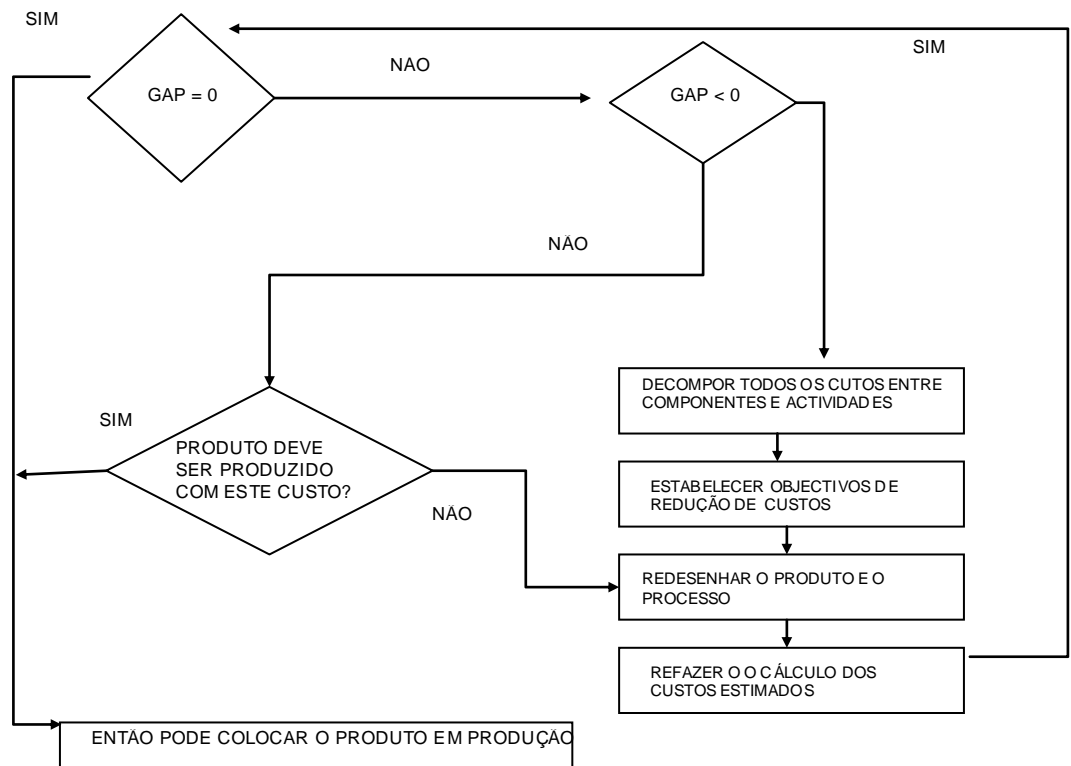
$$\text{Ca} = \text{Pa} - \text{Ra}$$

Lê-se no trabalho do CAM-I que o custo alvo procura antecipar os custos antes que ocorram, melhorando continuamente o desenho do produto e do processo, centrando a atenção na organização, nas necessidades dos clientes e nas ameaças da concorrência e sistematicamente ligando a organização aos seus fornecedores, clientes e outros intervenientes, num sistema de planeamento da rentibilidade e do custo integrado e coeso.

Tendo em conta a metodologia de Moden (1995) o custo alvo deverá ser comparado com o custo estimado, o qual é calculado com base no custo de produtos já em processo de fabrico. O produto só será colocado em processo de fabricação quando o valor do custo estimado for igual ou inferior ao custo alvo. Mesmo que o custo estimado para um produto novo possa exceder o seu custo alvo, é este que serve de base para a decisão de o produzir, admitindo que a gestão da empresa tem a expectativa de conseguir 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. Na primeira fase, procurando otimizar a concepção do produto com a ajuda da engenharia de valor, envolvendo as áreas multidisciplinares de planeamento, engenharia, marketing, produção, finanças, compras e logística da empresa. Na segunda fase (no período da produção), introduzindo metodologias de melhoria contínua (*kaisen costing*), a empresa tentará obter ganhos contínuos de performance para igualar o custo alvo, conforme o descrito na figura 5.

Figura 5 - Processo de eliminação do GAP entre Ce e Ca



O mesmo CAM-I descreve 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. O custo alvo porque é pró-activo na contenção dos custos, assegura a rendibilidade e o sucesso a médio e longo prazo, pois colocando em destaque as funcionalidades do produto e as necessidades dos clientes, irá conduzir o desenho, o desenvolvimento, a produção e o fornecimento do produto”.

### 2.3.6 – Factores limitadores do sucesso do custo alvo

Apesar de potenciais problemas na implementação das técnicas do custo-alvo, poderemos afirmar que se trata de uma ferramenta de gestão estratégica muito poderosa, que se utilizada adequadamente, permite às empresas superar com sucesso a elevada competição envolvente. A partir da literatura abordada, foram identificados alguns factores que poderão condicionar o sucesso/insucesso na implementação do custo-alvo.

Assim:

1. A adopção do custo-alvo produz frequentemente a um ambiente de grande pressão sobre os colaboradores que os conduz por vezes a situações de exaustão.
2. Para a redução de custos, e em consequência da repetição de processos de engenharia de valor, o tempo de desenvolvimento de produto pode ser muito longo, atrasando a entrada do produto no mercado.
3. Conflitos constantes com subcontratantes/fornecedores sobre os objectivos de redução de custos podem conduzir a rupturas ou falhas na subcontratação.

O interesse das empresas japonesas pela utilização do custo-alvo decorreu da diminuição da eficiência dos ganhos derivados do uso do sistema JIT (Just in Time) e da crença que ganhos adicionais poderiam ser obtidos nos custos de produção se houvesse uma concentração na redução de custos nas fases de concepção e desenvolvimento dos produtos. Nos restantes países (Estados Unidos e Europa), o custo alvo está ganhando notoriedade como ferramenta de gestão estratégica, não sendo apenas um método de controlo do custos, mas também uma abordagem da gestão do custo e do lucro, principalmente em sectores industriais bastante competitivos, em que o preço de um produto é estabelecido independentemente do seu custo inicial.

## **2 . 3 . 7 – Ilustração da implementação do custo alvo**

### **2 . 3 . 7 . 1 - Recolha de informação**

Com pequenas adaptações e para salvaguardar a confidencialidade e os planos estratégicos das organizações envolvidas, apresenta-se um estudo de caso com a adopção de práticas pela indústria de componentes do sector automóvel, com base em apontamentos de curso de administração estratégica de custos, ministrado por Ansari (1997) na Califórnia State University.

A empresa STONE, SA, fabrica cartas electrónicas para uso interno em auto-rádios. A carta electrónica é um componente fundamental do auto-rádio, que permite a comunicação com a rede emissora de radiodifusão, com GPS e linhas telefónicas móveis. A empresa VISTEON, fabricante de auto-rádios para a AUTOEUROPA, está pensando adoptar a carta electrónica da STONE para toda a produção de auto-rádios da gama de alta definição.

A AUTOEUROPA estabeleceu o preço alvo de € 200/un, para o auto-rádio da gama de alta definição. A VISTEON para instalar e testar e controlo de qualidade da carta electrónica assume o custo de € 10/un, para a montagem e incorporação de outros componentes plásticos e metálicos são incorridos custos adicionais de € 40/un e organização deseja obter um lucro de 20% sobre o preço de venda.

Entretanto e de acordo com as especificações técnicas estabelecidas pela AUTOEUROPA, o departamento de marketing da STONE em conjunto com o da VISTEON, informaram as características relevantes a serem consideradas na carta electrónica:

- I. Potência e fiabilidade de comunicação com a rede radiodifusão;
- II. Capacidade de correio de voz;
- III. Comunicação fiável, considerando a eliminação do “ruído” em linhas telefónicas móveis;
- IV. Compatibilidade com orientação GPS e GSM;
- V. Capacidade de comunicação em alta velocidade.

Para assegurar as características relevantes atrás enunciadas, a engenharia de I&D da STONE projectou uma carta electrónica para auto-rádio com cinco módulos:

1. módulo filtro, para eliminação dos ruído da comunicação digital;
2. módulo de conversão para converter sinais digitais em analógicos e comuniquem com rede telemóvel;
3. módulo GPS/GSM, que permite orientação com comunicação via satélite;
4. módulo de voz, que permite a comunicação de voz com rede telemóvel; e
5. módulo de processamento que direcciona o tráfego para o local correcto.

Para a realização dos módulos acima descritos, são apresentados na figura seguinte os vários componentes de cada módulo, com indicação das estimativas dos custos de aquisição ou fabricação de cada um deles:

Figura 6- Os custos estimados dos componentes de cada módulo

<b>MÓDULOS</b>	<b>COMPONENTES</b>	<b>€ CUSTO/UN</b>
Filtro	Chip de filtragem ruído	2
Conversor	Processador de sinais	9
	Chip de I/O para telefone	1
GPS/GSM	Chip interpretação	2
	Chip de sinal para satélite	5
	Interruptor I/O para rede móvel	1
Voz	Amplificador	4
	Chip de voz	6
Processador	Chip de controlo	3
	Chip de memória	22
	Controlador de I/O	10
	CPU	25
<b>Custo total estimado dos componentes</b>		<b>€ 90</b>

Entretanto os restantes custos determinados pela STONE para a produção de 120.000 unidades anuais, correspondem aos indicados na seguinte figura, pelo que apontam a custos adicionais de operação de € 20/un. A margem de lucro esperada pela STONE para o produto considerado é de 30% sobre o preço de venda.

Figura 7- Os custos estimados de operação

<b>DEPARTAMENTOS OPERACIONAIS</b>	<b>CUSTO ANUAL</b>
Produção	108.000
Inspeção e Controlo	60.000
Logística	24.000
Embalagem e Etiketagem	30.000
Transporte e Distribuição	18.000
<b>Total dos custos operacionais</b>	<b>€ 240.000</b>

A engenharia da STONE apresentou a contribuição dos vários componentes funcionais relativamente a cada recurso especificado como relevante pelo cliente AUTOEUROPA. O departamento de marketing da STONE em conjunto com o da VISTEON, ordenaram (de 1 a 5) o grau de importância de cada recurso para o cliente, de acordo com a figura:

Figura 8- Os recursos e componentes da STONE

CARACTERÍSTICAS RELEVANTES	GRADUAÇÃO	COMPONENTES	CONTRIBUIÇÃO
Potência e fiabilidade comunicação	5	Chip de controlo Chip de memória Controlador de I/O CPU	10% 30% 10% 50%
Capacidade de correio de voz	5	Amplificador Chip de voz	50% 50%
Comunicação fiável	3	Chip de filtragem ruído	100%
Compatibilidade com orientação GPS e GSM	4	Chip interpretação Chip de sinal para satélite Interruptor I/O p <sup>a</sup> rede móvel	40% 40% 20%
Capacidade de comunicação em alta velocidade	2	Processador de sinais Chip de I/O para telefone CPU	30% 10% 60%

Assim, pretende-se determinar:

1. Os custos alvo.
2. A diferença entre o custo alvo e o custo estimado.
3. Os índices de valor para os componentes.
4. Os alvos de redução de custo.

### 2.3.7.2 - Desenvolvimento realizado

Com base na formulação anteriormente apresentada, convirá determinar os custos alvos da VISTEON (fabricante de auto-rádios) e da STONE (fabricante das cartas electrónicas) e da cadeia de valor total, de acordo com a figura

Figura 9- Cálculos dos custos alvo

<b>CUSTO ALVO</b>	<b>€ VALOR</b>
Preço de venda para AUTOEUROPA	200
Lucro da VISTEON	-40
<b>Custo alvo da VISTEON</b>	<b>160</b>
Custo operacional da VISTEON	-50
Preço de venda da STONE	<b>110</b>
Lucro da STONE	-33
<b>Custo alvo da STONE</b>	<b>77</b>
Preço de venda para AUTOEUROPA	200
Lucro da VISTEON e da STONE	-73
<b>Custo alvo da cadeia de valor global</b>	<b>127</b>

Nesta ilustração seria conveniente o entendimento entre as partes envolvidas na cadeia de valor para a redução conjunta dos custos, podendo igualmente ser extensível aos restantes parceiros do negócio (fornecedores). Por exemplo, o custo incorrido pela VISTEON para instalar e testar e controlo de qualidade da carta electrónica no valor de € 10/un, poderia ser assumido pela STONE no seu processo produtivo com um mais intenso e alargado sistema de inspecção do controlo de qualidade, para a prossecução dos zero defeitos. Assim, o aumento do lucro derivado à eliminação daquele custo, poderia ser repartido pelos dois intervenientes.

Após apuramento do custo alvo, é possível a comparação com o custo estimado:

Figura 10 - Determinação do custo estimado da STONE

<b>CUSTO ESTIMADO DA STONE</b>	<b>€ VALOR</b>
Custo dos componentes	90
Custos operacionais	20
<b>Custo estimado total</b>	<b>110</b>
<b>Custo alvo</b>	<b>77</b>
<b>Variação</b>	<b>30%</b>

Isto significa que todos os custos da STONE deverão ser reduzidos em 30% para se obter uma margem de lucro desejada pela gestão de 30%, sendo também garantido o lucro da VISTEON de 20% (€ 40/un).

Calculando o custo estimado total da cadeia de valor, concluiremos:

Figura 11 - Custo estimado total da cadeia de valor

<b>CUSTO ESTIMADO DA CADEIA DE VALOR</b>	<b>€ VALOR</b>
Custo dos componentes	90
Custos operacionais STONE	20
Custos operacionais VISTEON	50
<b>Custo estimado total</b>	<b>160</b>
<b>Custo alvo</b>	<b>127</b>
<b>Variação</b>	<b>21%</b>

Analisando a cadeia de valor, a redução de custos deve ser realizada em percentagem menor, pois as reduções de custo serão efectuadas em parceria pela STONE e pela VISTEON. Pela análise nos custos estimados da STONE, conclui-se que se torna necessário reduzir os custos de todos os componentes e operacionais na mesma medida da variação entre o custo alvo e o custo estimado (30%).

Na mesma linha será conveniente calcular os indicadores que devem ser alvo de redução prioritária de custos.

Figura 12 - Grau de importância e % de contribuição de cada recurso

CARACTERÍSTICAS RELEVANTES	GRADUAÇÃO		COMPONENTES	CONTRIBUIÇÃO	
Potência e fiabilidade comunicação	5	26%	Chip de controlo	10%	3%
			Chip de memória	30%	8%
			Controlador de I/O	10%	3%
			CPU	50%	13%
Capacidade de correio de voz	5	26%	Amplificador	50%	13%
			Chip de voz	50%	13%
Comunicação fiável	3	16%	Chip de filtragem ruído	100%	16%
Compatibilidade com orientação GPS e GSM	4	21%	Chip interpretação	40%	8%
			Chip de sinal para satélite	40%	8%
			Interruptor I/O p <sup>a</sup> rede móvel	20%	4%
Capacidade de comunicação em alta velocidade	2	11%	Processador de sinais	30%	3%
			Chip de I/O para telefone	10%	1%
			CPU	60%	7%
	<b>19</b>	<b>100%</b>			<b>100%</b>

Assim, deve-se determinar o grau de importância de cada recurso relativamente à totalidade dos componentes utilizados no produto e a % de contribuição e de acordo com as características relevantes dos recursos e componentes da STONE, apresentados pelos departamentos de marketing e de engenharia, foi possível determinar a contribuição relativa de cada componente para a carta electrónica, pela multiplicação da importância relativa de cada recurso pelo grau de contribuição de cada componente.

Em seguida vamos calcular o custo relativo de cada componente relativamente ao total do custo estimado:

Figura13 - Custo relativo dos componentes STONE

<b>MÓDULOS</b>	<b>COMPONENTES</b>	<b>CUSTOS/UN</b>	<b>CUSTºRELATIVO</b>
Filtro	Chip de filtragem ruído	2	2%
Conversor	Processador de sinais	9	10%
	Chip de I/O para telefone	1	1%
GPS/GSM	Chip interpretação	2	2%
	Chip de sinal para satélite	5	6%
	Interruptor I/O para rede móvel	1	1%
Voz	Amplificador	4	5%
	Chip de voz	6	7%
Processador	Chip de controlo	3	3%
	Chip de memória	22	24%
	Controlador de I/O	10	11%
	CPU	25	28%
<b>Custo total estimado dos componentes</b>		<b>€ 90</b>	<b>100%</b>

Para calcular os índices de valor, que indicam quais os componentes em que deve ser concentrada a atenção para a alteração de custos, deve efectuar-se a divisão do grau de contribuição relativa pelo custo relativo, obtendo-se o benefício proporcional que cada componente aporta ao produto relativamente ao seu custo relativo.

As contribuições relativas de um componente a cada um dos recursos, devem ser somadas para se calcular a contribuição relativa total deste componente.

Para o cálculo dos índices de valor, obtido pela divisão do grau de importância relativa (IR) pelo custo relativo (CR), são apresentados os seguintes indicadores:

Figura 14 - Contribuição relativa total de cada componente STONE

<b>COMPONENTES</b>	<b>IC</b>	<b>CR</b>	<b>INDICE VALOR</b>
Chip de filtragem ruído	16%	2%	<b>8</b>
Processador de sinais	3%	10%	<b>0,3</b>
Chip de I/O para telefone	1%	1%	<b>1</b>
Chip interpretação	8%	2%	<b>4</b>
Chip de sinal para satélite	8%	6%	<b>1,33</b>
Interruptor I/O para rede móvel	4%	1%	<b>4</b>
Amplificador	13%	5%	<b>2,6</b>
Chip de voz	13%	7%	<b>1,85</b>
Chip de controlo	3%	3%	<b>1</b>
Chip de memória	8%	24%	<b>0,33</b>
Controlador de I/O	3%	11%	<b>0,27</b>
CPU	20%	28%	<b>0,71</b>
	<b>100%</b>	<b>100%</b>	

Os componentes que apresentam um índice valor (IV) abaixo de 1, são os candidatos a terem os seus custos alterados, pois detêm um custo muito elevado relativamente ao benefício prestado ao cliente. Por outro lado um IV muito alto, indica que o componente está com um custo muito baixo, dando um benefício muito elevado para o cliente.

### **2.3.7.3 - Avaliação dos resultados**

O chip de filtragem de ruído possui um elevadíssimo índice de valor (IV) relativamente aos outros componentes, pois o benefício que ele aporta é muito maior que o seu custo relativo. Poderia mesmo ocorrer que aumentando o custo do componente (aquisição de um de melhor tecnologia e maior qualidade) se obteria um aumento do valor atribuído pelo cliente maior que o incremento do custo.

O índice de valor permite a visualização dos componentes que devem ter os seus custos alterados. Sem nunca esquecer os componentes com potencial de redução de custos, a elevação de custos pode, em certos momentos, incrementar o valor dado pelo cliente.

A cada modificação do custo de cada componente deve-se recalculer os índices de valor e quando os índices de valor estiverem próximo dos ideais e o custo estimado dos componentes forem iguais ou inferiores ao custo alvo, então será dado o início da produção.

Existirá sempre a participação dos principais departamentos da empresa na utilização da metodologia do custo alvo:

1. O marketing apresenta-se como o responsável pela análise da importância dada pelo mercado a cada um dos recursos da carta electrónica e deve analisar o impacto no valor dado pelos clientes pelas alterações na qualidade e funcionalidade.
2. A engenharia responde pelo projecto e pela contribuição de cada componente aos recursos da carta electrónica e é responsável pela imposição de limites até onde o custo de certo componente pode ser alterado sem que o funcionamento seja comprometido.
3. O controlo de gestão responsabiliza-se pela definição do custo alvo e pela elaboração do custeio.

Por vezes a engenharia afirma que não pode reduzir o custo e o marketing afirma que não se pode alterar certo componente pois isso mudaria a visão do cliente em relação ao produto, pelo que este conflito de interesses é vital para o sucesso do custo alvo, devendo existir a centralização da decisão quando se iniciar a produção. Na Toyota (Japão), é o Vice-presidente quem decide quando o processo de custo alvo atingiu o patamar ideal e dá autorização de produção dos modelos automóveis projectados.

## 2.4 - PRÁTICAS DO CUSTO ALVO NO JAPÃO E EM OUTROS PAÍSES

Embora a contabilidade japonesa derive e seja influenciada pelos métodos de contabilidade de gestão ocidentais, em particular os norte-americanos, há significativas diferenças na aplicação desses métodos.

É inegável que as empresas no Japão se desenvolveram espectacularmente, em termos de competitividade, a partir do final da segunda guerra mundial. A contabilidade praticada por essas organizações tem desempenhado um importante papel para essa situação. O custo alvo é relevante nas indústrias transformadoras e é o principal elemento da contabilidade japonesa que a diferencia da contabilidade ocidental, uma vez que é caracterizada pela importância dada ao processo de desenvolvimento do produto. Segundo Tani (1995) “as indústrias de montagem automóvel no Japão beneficiaram em particular com a utilização do custo alvo no processo de redução de custos e para dar resposta às incertezas crescentes e de competitividade no contexto empresarial”.

O custo alvo é particularmente benéfico em situações de intensa pressão concorrencial, consistindo em se fixar o custo necessário ao produto e criando um alvo para a redução de custos, assegurando que apenas produtos com rentabilidade positiva sejam introduzidos no mercado. As diferenças culturais (espírito colectivista, parceria cliente-fornecedor, processos de melhoria contínua) justificam a grande implantação do custo alvo no Japão.

A grande maioria das empresas ocidentais utilizam o retorno sobre o investimento (ROI) como medida da performance e também como alvo a ser atingido. Esta típica medida de curto prazo, pode causar problemas no longo prazo. As empresas Japonesas evitam o uso de medidas de curto prazo e empreendem medidas de longo prazo (ROS), como crescimento da quota de mercado, produtividade, crescimento da facturação e redução de custos. Assim o sistema contabilístico japonês privilegia o plano estratégico e não o operacional.

Estudos empíricos disponíveis sobre o tema do custo alvo foram realizados na Alemanha, na Suécia, na Austrália, na Nova Zelândia, no Reino Unido, na Índia, na Holanda e nos Estados Unidos. Em Portugal a literatura sobre o custo alvo é escassa e a pesquisa efectuada não encontrou a existência de qualquer estudo empírico que referisse a utilização de práticas de custo alvo ou qualquer outro sistema de gestão de custos pelas empresas portuguesas.

O estudo comparativo da realidade empresarial japonesa e alemã efectuado por Horvath e Tani (1997), sugere que quando as empresas japonesas introduziram o sistema, o objectivo principal era a redução de custos. O sistema de gestão de custos na Alemanha era suportado por um sistema de custos padrão centrado no processo produtivo e em custos directos, sendo a base para a construção dos orçamentos e previsão de resultados.

Entretanto a crise que afectou a indústria automóvel, em particular a Volkswagen, AG, foi o ponto de partida para as reflexões sobre o custo alvo e estabelecidas as prioridades e objectivos:

1. redução de custos;
2. orientação para o mercado;
3. redução do tempo de resposta;
4. a qualidade.

Alnestig e Segerstedt (1996) concluíram que na Suécia as empresas utilizavam técnicas de custeio baseado nas actividades, sem contudo existir qualquer referência de implementação de sistema de custo alvo.

Porém Borgernas e Fridh (2003) numa amostragem alargada a 91 empresas Suecas, concluíram que 16,5% já utilizavam o custo alvo, operando em ambientes altamente competitivos. A principal razão apontada pelas restantes para a não adopção era o desconhecimento da técnica. Apesar de em curto espaço de tempo esta percentagem ter subido relativamente ao ano de 1996, ainda era, em 2003, muito reduzida comparativamente ao estudo apresentado por Dekker e Smidt (2003), efectuada na Holanda e no Japão, em que eram identificados níveis de utilização superiores a 60%.

Outras razões apontadas pelas empresas Suecas para a não adopção das práticas de custo alvo prendiam-se com a institucionalização de velhos hábitos e o receio de alterar procedimentos já estabelecidos e suficientemente testados.

As empresas que mais utilizam o custo alvo possuem uma forte diferenciação estratégica e actuavam fundamentalmente no sector industrial de maquinaria, enquanto no estudo de Dekker e Smidt (2003), na Holanda e no Japão, as empresas exerciam actividades em áreas da electrónica, textil e indústria de equipamento de precisão.

Os principais benefícios obtidos pelas empresas Suecas na prática das técnicas do custo alvo, eram, segundo o estudo de Borgenas e Fridh (2003), a redução de custos e rentabilização da actividade exercida, em paralelo com os apresentados no estudo de Dekker e Smidt (2003), pelas empresas Japonesas e Holandesas.

Chenhall e Langfield-Smith (1998) referem que das 78 grandes empresas australianas estudadas, 38% afirmaram adoptar o custo alvo, o que revela uma taxa de adopção baixa quando comparada com a utilização de outras práticas contabilísticas.

Entretanto Wijewardena e De Zoysa (1999), em estudo comparativo das práticas do custo alvo nas indústrias transformadoras australianas e nas japonesas, concluíram que a diferença mais marcante revelada pelos dados do inquérito consistia no facto de as empresas australianas colocarem maior atenção no controlo dos custos, utilizando ferramentas tais como: orçamentação; relatórios contabilísticos históricos; custos padrão e análise de variância na fase de fabrico. Por seu lado, as empresas japonesas dedicavam uma maior atenção ao planeamento de custos e redução dos custos, com base na metodologia do custo alvo do produto na fase de planeamento e concepção.

Guilding, Cravens e Tayles (2000), em estudo efectuado sobre empresas da Nova Zelândia, do Reino Unido e dos Estados Unidos, concluíram que o nível de adopção do custo alvo em empresas daqueles países era relativamente moderado. Apesar de estarmos perante três economias de diferente dimensão e a economia da Nova Zelândia, mercê da liberalização imposta por medidas governamentais, estar enquadrada num espaço económico asiático de elevada competitividade, a lingua comum e a difusão de idênticos conceitos de contabilidade estratégica, permitem enquadrar a análise como um só bloco.

O estudo realizado identificou que o sistema do custo padrão ainda era utilizado em cerca de 73% e 76% das empresas inquiridas, respectivamente na Nova Zelândia e Reino Unido, e que as grandes empresas industriais norte-americanas apresentam taxas de adopção superiores a 70%. A maioria das empresas que adoptaram o target costing tinham como objectivos a redução de custos, a redução de tempo na introdução de produtos no mercado, satisfação do cliente e o controlo de qualidade.

Os sistemas de custeio padrão eram amplamente utilizados porque garantiam informação de custos com os seguintes propósitos:

- Prever custos futuros para apoio à tomada de decisão;
- Estabelecer um target de custos;
- Apoiar a elaboração de orçamentos futuros;

Nas últimas décadas os sistemas de custeio têm apresentado uma grande evolução no Reino Unido. Os actuais sistemas de custeio são imensos, partindo de sistemas simplistas até sistemas mais complexos. Como referem Drury e Tayles (2005) num estudo recente, “existe um contínuo de variação dos sistemas de custeio”.

Este estudo identificou que a proporção dos custos indirectos na estrutura de custos, a intensidade de competição e a importância da informação de custeio para a tomada de decisão são variáveis não significativas na escolha dos sistemas de custeio. Por outro lado, foi identificado na mesma investigação que a diversidade de produtos e a dimensão da organização poderão ser variáveis significativas. Drury e Tayles (2005) referem que “tendencialmente as organizações de prestação de serviços e/ou financeiras apresentam sistemas de custeio mais complexos do que aqueles implementados em organizações industriais”.

A liberalização da economia indiana e o aumento da pressão derivada da concorrência internacional, mudaram as necessidades de informação das empresas indianas. Joshi (2001) em estudo realizado em 60 grandes e médias empresas da indústria transformadora na Índia, concluiu que 35% das empresas adoptavam práticas de custo alvo, representando uma reduzida taxa de adesão relativamente à utilização de técnicas de contabilidade de gestão tradicional, nomeadamente avaliação de desempenho, análise de desvios e o retorno do investimento.

Os resultados das empresas indianas foram comparados com os resultados de um estudo realizado na Austrália que explorou os mesmos factores. As conclusões revelaram que a taxa de aprovação na Índia para as práticas tradicionais de gestão contabilística era superior do que a adopção de novas técnicas de gestão recém-desenvolvidas. A maioria das práticas adoptadas referiam-se aos tradicionais sistemas de orçamentação e à avaliação do desempenho.

Para além de algumas similaridades nas práticas entre empresas australianas e indianas, foram encontradas diferenças significativas, atribuídas às diferenças de valores culturais. A gestão de empresas indianas geralmente era avessa ao risco, bastante conservadora, e menos inovadora na adopção de novas técnicas de gestão contabilística.

Como já atrás foi referido, Dekker e Smidt (2003), estudaram as práticas de custo alvo nas indústrias transformadoras holandesas, concluindo que os métodos de custeio utilizados eram equivalentes ao conceito japonês de custo alvo. Este trabalho apresenta os resultados de uma pesquisa realizada em empresas listadas na bolsa de Amesterdão, relativa à adopção e utilização de práticas de custeio similares ao conceito de custo alvo japonês. Dezanove das trinta e duas empresas industriais informaram a utilização dessas práticas, embora estas fossem utilizadas com denominação diferente. Com efeito, o estudo sugere que essas práticas haviam sido desenvolvidas antes de os sistemas e técnicas japonesas estarem disseminadas no contexto holandês. Por outro lado, a implementação do sistema do custo alvo era maior entre as empresas que operavam em ambientes competitivos e imprevisíveis.

Davila (2004) em estudo com o objectivo de analisar a adopção de práticas de custo alvo em empresas de alta tecnologia (Europa e Estados Unidos) na gestão de custos, concluíram que a técnica proposta não era adoptada frequentemente, nas empresas estudadas, na fase de desenvolvimento do produto.

Em conclusão, desta breve resenha da literatura podemos constatar que genéricamente o grau de adopção do custo alvo em países que não o Japão, é reduzido. Em outros países, outras práticas de controlo de custos parecem assumir predominância. Os japoneses compreenderam que as maiores reduções potenciais de custos originam-se na fase de projecto do produto e assim dedicam os seus esforços de redução de custos a essa fase, através de técnicas como o custo alvo. Sendo certo que em outros países o custo alvo, como ferramenta de gestão estratégica, vem apresentando taxas de adopção crescentes, em particular em países de influência anglo-saxónica, parece ainda predominante a adopção de técnicas como os custos padrão na gestão e controlo de custos.

Segundo autores como Sakurai (1997) “a contabilidade japonesa é simples e difusa quando comparada com a norte-americana que é mais lógica e sofisticada. Além disso é mais voltada para o mercado e para a satisfação do cliente, enquanto a norte-americana é dirigida aos accionistas e à lucratividade conseguida junto do consumidor. Assim, os sistemas contabilísticos japoneses estão mais voltados para o auxílio à redução de custos e sistemas de melhoria continua e não apenas para a simples função de controlo de custos.”

Como vimos, alguns estudos sugerem motivos para a relativamente fraca adopção do custo alvo: por exemplo, aspectos derivados do desconhecimento da técnica e o receio de alterar velhos hábitos, caracterizados por procedimentos já estabelecidos e suficientemente testados, mencionados por Borgenas e Fridh (2003). Salienta-se que alguns destes estudos parecem implicitamente apontar os aspectos culturais de cada país, como factor que pode justificar o sucesso/insucesso na implementação das técnicas do custo alvo. Com efeito, são notórias as diferenças culturais entre o Japão e o resto do mundo. No Japão, a estrutura social é descrita como colectivista e muito disciplinada, com uma tradição de parcerias entre as várias partes envolvidas nos processos de negócio. Isto em contraponto com as características de incentivo à iniciativa individual, com regulação muito liberal, que se revelam no resto do mundo.

## **3 - PESQUISA EFECTUADA PARA O CASO PORTUGUÊS NAS EMPRESAS DE COMPONENTES PARA A INDÚSTRIA AUTOMÓVEL**

### **3.1 – INTRODUÇÃO**

Procurou-se com este trabalho, realizar uma pesquisa sobre a utilização do Custo Alvo como ferramenta da gestão estratégica, nas empresas localizadas em Portugal com actividade no fabrico de componentes para a indústria automóvel.

### **3.2 – METODOLOGIA**

O instrumento escolhido para a recolha dos dados necessários ao prosseguimento deste estudo foi o inquérito. Tal deve-se ao facto de anteriores estudos empíricos realizados terem utilizado este método e à consideração das vantagens que este instrumento apresenta. Com efeito, trata-se de um instrumento relativamente simples de aplicar, apresentando significativas economias de tempo e de recursos, evitando distorções provocadas por intervenção directa do investigador e facilitando a análise e interpretação dos dados, apesar das limitações ligadas ao problema da interpretação da linguagem aplicada e ao potencial reduzido número de respostas.

Para minimizar as limitações apontadas, foram realizadas as seguintes etapas:

1. Foi realizado em 14/07/2008, o envio do questionário por correio electrónico, contendo uma carta de apresentação e uma carta de motivação da AFIA dirigida aos seus associados, para resposta ao inquérito em anexo.
2. Foram enviados mais dois correios electrónicos adicionais, em 03/09/2008 e 27/10/2008, para motivar respostas adicionais ao inquérito.

### **3 . 2 . 1 – O inquérito**

Neste contexto, pretende o inquérito avaliar o nível de implementação do custo alvo nas empresas do sector de componentes da indústria automóvel em Portugal, os factores críticos do sucesso e as dificuldades sentidas na implementação.

O inquérito enviado às empresas do *cluster* automóvel em Portugal, foi estruturado em 9 rubricas, englobando questões:

1. Sobre a capacidade e qualidade dos respondentes ao detalhe técnico evidenciado no estudo;
2. Sobre as técnicas adoptadas no estabelecimento do preço de venda de produtos;
3. Sobre o momento em que são calculados os custos dos produtos;
4. Sobre o sistema de custeio implementado com vista a perceber qual o tipo de sistema de custeio das organizações portuguesas;
5. Sobre as razões e grau de relevancia, porque não utilizam as técnicas do custo alvo;
6. Sobre o grau de sucesso na utilização das técnicas do custo alvo;
7. Sobre os factores que contribuíram para o sucesso na utilização do custo alvo e grau de relevância;
8. Sobre os factores que contribuíram para o insucesso na utilização do custo alvo e grau de relevância;

### **3 . 2 . 2 – Definição da amostra**

Porque em Portugal não existe qualquer estudo sobre o nível de implementação do custo alvo em organizações empresariais, pretende-se avaliar as práticas efectivas de utilização do custo alvo e investigar o nível de conhecimento deste instrumento de gestão, em particular em empresas de componentes da indústria automóvel em Portugal, considerando o elevado grau de excelência tecnológica e competitividade dos mercados em que estas empresas operam e a disponibilidade de cooperação apresentada pela AFIA-Associação de Fabricantes para a Indústria Automóvel, na motivação dos seus associados em responder aos inquéritos distribuídos.

Foram dirigidos cinquenta e sete inquéritos a empresas membros associados da AFIA - Associação dos Fabricantes para a Indústria Automóvel e foram respondidos onze do total distribuído.

As expectativas de um elevado número de respostas eram boas, porém a distribuição próxima a um período de férias e posteriormente a crise que se abateu na economia portuguesa, em particular no *cluster* automóvel por subutilização da capacidade instalada, provocou a mobilização e concentração de todos os recursos humanos disponíveis na empresa, na resolução dos graves problemas de instabilidade que as empresas atravessam.

Este inquérito, muito embora potencialmente representativo do *cluster* automóvel em Portugal, deve ser encarado como exploratório, procura apresentar uma primeira imagem sectorial e, até certo ponto, sobre a realidade do custo alvo em Portugal.

### 3.3 – RESULTADOS E DISCUSSÃO

Os dados recolhidos dos onze inquéritos respondidos, foram objecto de análise e obtidas as seguintes constatações:

#### 1. **Metodologias adoptadas pela empresa para estabelecer o preço de venda dos seus produtos**

- Quando inquirida qual a metodologia que as empresas adoptam para estabelecer o preço de venda dos seus produtos, constatou-se que seis empresas definem o preço de venda com base na margem calculada sobre os custos de produção.

As decisões dos preços de venda dos produtos e serviços, são atribuições que os administradores assumem e influenciam directamente as receitas da empresa, que devem superar os custos, para as organizações atingirem actividades lucrativas. Assim, um correcto apuramento de custos dos produtos é essencial para o estabelecimento de um aceitável preço de venda. A margem estabelecida serve de parâmetro para a decisão de se colocar na linha de produção ou aceitar a encomenda de determinado produto.

Considerando que as actividades da organização devem alcançar um conjunto de características e requisitos valorizados pelos seus clientes, para assegurar que o desempenho em termos de produtividade, qualidade, flexibilidade, confiabilidade e custo representem um factor de diferenciação de desempenho da organização, o valor atribuído ao produto ou serviço oferecido por uma empresa é resultante da adequação dos seus processos internos ao atendimento das necessidades da sua cadeia produtiva.

Neste contexto, em que o valor acrescentado pelas organizações está relacionado à eficácia dos seus processos em atingir o desempenho necessário aos critérios estabelecidos pelos seus clientes e pela cadeia produtiva como um todo, é importante identificar de que forma os processos internos optimizam o desempenho das organizações nos diferentes atributos requeridos pelos clientes e assim calcular a margem adequada para a sua actividade produtiva.

Os motivos que poderão ter orientado as empresas a adoptar o preço de venda com base na margem calculada sobre os custos de produção estão relacionados com:

1. simplicidade e existência de sistemas (software) adaptados para análise comparativa dos custos (alvo vs reais).
2. fácil adaptação do sistema à realidade da organização.
3. facilidade em estabelecer a margem de segurança na decisão de produzir.
4. permitir medir e controlar a eficiência.
5. sistema que atende às necessidades de gestão da empresa.
6. sistema que permite análise comparativa e tomada de decisões correctivas em tempo útil.

Com base nas indicações apresentadas pelos respondentes, Poder-se-á presumir que num primeiro momento as empresas utilizam a margem calculada sobre os custos de produção para definir o preço, e depois ajustam-se ao preço de mercado para estabelecer o seu preço de venda.

## 2. **Em que fase do ciclo de vida dos produtos são calculados os custos dos produtos**

- Constatou-se que seis empresas responderam que estabelecem os seus custos na fase de projecto combinados com os do acto da negociação (o custo é definido no mesmo acto com base no custo padrão interno da empresa).

Assim a gestão com base no preço de venda negociado, pretenderá ajustar os custos dentro da margem de lucro admissível para a organização. O custo alvo será o custo máximo admissível de um produto ou serviço, para que, fornecido o preço de venda que o mercado aceita, se consiga o mínimo de rentabilidade exigida.

Neste caso, as empresas parecem utilizar um dos princípios do custo alvo, pois têm em conta o mercado, concorrentes, clientes e consumidores, para definir o preço de venda dos seus produtos, sendo o custo dos seus produtos estabelecido antes de iniciar a produção, tendo em linha de conta, o conjunto de actividades da organização que acrescentam valor para o cliente.

### **3. Identificação dos métodos de gestão de custos utilizados na empresa**

- Quanto ao sistema de gestão de custos utilizados pelos gestores das empresas inquiridas, constatou-se que apenas um inquirido utiliza apenas o custo alvo e que cinco empresas utilizam uma combinação do método do custo alvo com a gestão e melhoria contínua de processos (ABC/ABM), buscando a excelência e a qualidade contínua dos seus produtos (TQM/*Kaisen*), mantendo o controlo permanente sobre os níveis de stock (JIT/*kaisen*).

Percebe-se de forma indirecta e parcial, baseados nas informações recolhidas junto das empresas, que:

1. existe facilidade de identificação de actividades e alocação dos custos indirectos (ABC/ABM).
2. procuram a qualidade contínua dos seus produtos (TQM).
3. estabelecem os seus custos em função do valor de mercado (custo alvo).
4. perseguem a melhoria contínua dos processos (*Kaisen*).
5. mantêm controle permanente sobre os stocks (JIT).

### **4. Qual a razão pela qual o custo alvo não é utilizado na empresa**

- Constatou-se que cerca de metade dos inquiridos informam que não utilizam o custo alvo e indicam como razão decisiva e muito importante o desconhecimento da metodologia de gestão de custos denominada custo alvo, os problemas relacionados com a gestão da mudança, os sistemas de gestão de custos actuais serem suficientes/adequados e acreditarem que não se aplicam aos produtos/processos/cultura da empresa.

Perante os motivos acima apontados pelos inquiridos, percebe-se que os gestores inquiridos não demonstraram interesse em rever ou implementar o custo alvo ou qualquer outro sistema de gestão estratégica de custos, com o objectivo de melhoria do desempenho empresarial, face às incertezas e ameaças presentes em ambientes altamente competitivos. Considerando que aqueles gestores estão satisfeitos com o desempenho dos métodos actualmente utilizados, a tendência natural na busca de alternativas só se verifica quando se sentem forçados pelas circunstâncias.

Neste sentido, quando a busca constante pela sobrevivência empresarial é o principal objectivo, nas empresas assoladas pelo excesso de capacidade, pela concorrência intensa ou por alteração dos desejos dos consumidores, os lucros tornam-se menos importantes que a sobrevivência, pelo que a longo prazo, a empresa terá de aprender a acrescentar valor aos seus produtos para continuar a existir no mercado.

Assim, os factores críticos de sucesso estão relacionados à diferenciação através do preço, complementando com os aspectos produtivos e operacionais, como qualidade, frequência e rapidez na entrega.

##### **5. Como considera a utilização do custo alvo como sistema de gestão de custos**

- As seis empresas que utilizam o sistema de gestão de custos denominado custo alvo, se bem que cinco empresas associado com (ABC/ABM), (TQM) e (JIT), representam a maioria e consideraram na sua totalidade que foram bem sucedidos nos objectivos.

As empresas que afirmaram adoptar o sistema de gestão de custos denominado custo alvo, representam empresas de dimensão média do cluster automóvel (fornecedores de 1º nível).

6. **indique os factores que contribuíram para o sucesso na utilização do custo alvo**

- Observou-se que dos factores organizacionais que contribuíram para o sucesso, os representados pelo grau de formação dos colaboradores foram decisivos. Consideram-se como razões muito importantes as relativas à motivação dos colaboradores e as relacionadas com a pressão envolvente.
- Na observação dos factores da implementação/processo que contribuíram para o sucesso, os relacionados com o envolvimento da gestão de topo durante o processo de implementação, foram apontadas como razões decisivas em paralelo com a gestão da comunicação durante o processo de implementação. Os inquiridos também apontaram como razões muito importantes, as relacionadas com a formação ministrada durante o processo de implementação, e com referência ao papel desempenhado do gestor do projecto.
- Observando os factores que contribuíram para o sucesso pós implementação/gestão e controlo de produção, apontaram como razões decisivas os processos de melhoria contínua adoptados e os sistemas de controlo de desvios face ao custo alvo. Entretanto foram também apontadas como razões muito importantes, as associadas às acções correctivas implementadas e à ligação do sistema de custo alvo com a avaliação de desempenho.

Os factores organizacionais sobre os quais a empresa tem poder de decisão, pois podem ser efectivamente controlados ou modificados directamente através de acções organizacionais internas, referem-se basicamente ao conjunto de recursos humanos da organização e às estratégias adoptadas para ampliação desses recursos em termos de competências.

Sendo os recursos humanos relevantes para a estrutura organizacional, o grau de formação e motivação desses recursos, são a chave para o sucesso competitivo das organizações, pois procuram alcançar um desempenho superior nos critérios mais valorizados pelos clientes.

Por outro lado a pressão envolvente externa, é um factor dinamizador para a mudança. Para ser competitiva, a organização deve procurar obter vantagens em relação à concorrência, nomeadamente no custo, qualidade, velocidade na entrega, confiabilidade e flexibilidade, sendo fundamental a satisfação das necessidades do cliente.

Os factores da implementação/processo que contribuíram para o sucesso do custo alvo, são o envolvimento da gestão de topo e da gestão da comunicação/informação durante o processo de implementação. Com efeito, quando a empresa estabelece a sua estratégia competitiva, ela escolhe as competências essenciais do seu negócio e as competências necessárias a cada função dentro da organização. O envolvimento do gestor do projecto e a formação ministrada, visando a excelência operacional, têm por objectivo adequar as capacidades da organização aos seus objectivos de desempenho.

Os factores que contribuíram para o sucesso pós implementação/gestão e controlo de produção, destacam-se os processos de melhoria contínua e os sistemas de controlo de desvios face ao custo alvo, pois o sucesso das organizações é conseguido pelo correcto direccionamento dos seus processos internos, na escolha de uma estrutura funcional mais adequada às exigências do mercado, que garantam o seu desempenho competitivo. As acções correctivas implementadas e a ligação do sistema de custo alvo à avaliação de desempenho, permitem determinar o grau de execução das estratégias adoptadas, a reestruturação realizada e os seus impactos nas cadeias de produção, optimizando o desempenho organizacional.

## 4 - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O custo alvo é uma ferramenta estratégica poderosa que permite às empresas na fase de projecto, combinar e controlar as dimensões de qualidade, custo e gestão de lucros dos seus produtos. Para a implementação do custo alvo, é fundamental que a satisfação das exigências dos consumidores (clientes) em diferentes domínios (qualidade, fiabilidade, baixo preço,...) seja atingida, com o envolvimento de toda a cadeia de valor da empresa e considerando o ciclo de vida do produto. O custo alvo é a expressão de uma aprendizagem organizacional, orientada para o mercado e considera o tempo (ciclo de vida do produto) como uma variável estratégica. Em resumo, é requerida uma mudança da cultura organizacional.

Este trabalho igualmente reconhece a importância estratégica do preço no ambiente actual dos negócios, caracterizados pela globalização dos mercados em constantes mudanças e altamente competitivos.

Foi constatado pela análise bibliográfica realizada, que a implementação do custo alvo como ferramenta de gestão estratégica é ainda reduzida em países ocidentais e o inquérito desenvolvido junto do *cluster* das empresas de componentes para a indústria automóvel em Portugal permitiu perceber o relativamente baixo grau de maturidade da implementação do sistema de custo alvo nessas empresas.

Considerando os resultados do inquérito anteriormente apontados e a discussão desenvolvida sobre os resultados analisados, poderemos concluir que as empresas do *cluster* automóvel em Portugal apresentam as seguintes características:

1. definem ainda os seus preços de venda com base na margem calculada sobre os custos de produção e estabelecem os seus custos com base no custo padrão interno da empresa combinado com os do acto da negociação.

2. o sistema de gestão de custos utilizado é uma combinação do método do custo alvo com a gestão da melhoria contínua de processos (ABC/ABM), (TQM) e (JIT).
3. As principais razões pelas quais várias empresas não utilizam a metodologia de gestão denominada custo alvo é por desconhecimento da técnica e a crença de que os sistemas de gestão de custos actuais são suficientes e adequados aos produtos/processos e cultura da empresa.
4. os factores que contribuíram para o sucesso estão reflectidos na formação e motivação dos colaboradores, no envolvimento da gestão de topo durante o processo de implementação e nos processos de melhoria contínua e controlo de desvios face ao custo alvo.

Na recolha de informação realizada, constatou-se que a utilização de algumas práticas de gestão estratégica parecem pouco expressivas, indicando a necessidade cada vez maior de gestores proactivos, preocupados em criar condições para as empresas manterem vantagens competitivas no médio e longo prazo.

Embora existam dificuldades na implementação das metodologias do custo alvo, é importante salientar a necessidade de utilização, pois face a uma agressiva concorrência, as empresas necessitam ser mais competitivas e operarem com margens de lucro mais reduzidas, o que requer uma adequada formulação do preço de venda e uma optimização da gestão de custos.

O contributo deste trabalho é o de permitir a divulgação do sistema de gestão de custos chamado custo alvo e demonstrar a potencialidade deste sistema no planeamento de custos e na gestão de lucro. A ilustração da implementação do custo alvo permitiu compreender a operacionalidade e práticas do sistema de custo alvo, e o inquérito dirigido ao *cluster* de empresas de componentes da indústria automóvel em Portugal, permitiu observar que as práticas não divergem muito das de outros países europeus.

Realizando uma análise comparativa empírica do que se passa em Portugal, nas empresas do *cluster* automóvel, poderemos constatar que se aproximam das conclusões aferidas por Borgernas e Fridh (2003) na apreciação da realidade empresarial da Suécia, em particular nas razões da não adopção e aos benefícios obtidos das técnicas do custo alvo.

Apesar dos contributos deste trabalho, são apresentadas várias limitações, pois:

- I. Apesar de as empresas do cluster de componentes para a indústria automóvel representarem as que utilizam as melhores práticas de gestão em ambientes globais e de elevada competição, sendo as mais interessadas na redução dos seus custos e lutando constantemente pela sua sobrevivência, é óbvio que as empresas inquiridas não constituem uma amostra significativa de todo o universo empresarial português, pelo que as conclusões não poderão ser alargadas a esse mesmo universo.
- II. Para evitar um inquérito demasiado extenso, que reduziria a taxa de resposta, foram formuladas apenas nove questões. Ainda assim, foram obtidas apenas respostas de onze empresas.
- III. O inquérito foi efectuado num dado momento de tempo e não teve em conta a evolução temporal dos sistemas de contabilidade de gestão.

As limitações apresentadas podem ser o ponto de partida para outras hipóteses de investigação. Por exemplo a realização de um estudo de caso que além de oferecer uma visão global do processo, permite a compreensão de dinâmicas complexas num determinado contexto.

## 5- BIBLIOGRAFIA

AFNOR, La Valeur, vol.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.

ANSARI, Shahid et al. "Target Costing. Management Accounting - a strategic focus. New York: McGraw-Hill, 1997.

BORGERNAS, H. e FRIDH, G., "The use of target costing in Swedish manufacturing firms" . Gothenburg University- School of Economics and Commerce Law. Octob 2003

CHENHALL, R. e LANGFIELD-SMITH, K., "Adoption and Benefits of Management Accounting Pratices: An Australian Study", Management Accounting Research, vol 9, 1998, pp. 1-19.

COOPER, R. E KAPLAN, R.S., "How Cost Accounting Distorts Product Costs", Management Accounting, April 1988, pp 21-25.

COOPER, R. e SLAGMULDER, R. Defining price with profitability. HSM Management, nº 18, janº/febº 2000.

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

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,C., Management & Cost Accounting, 5ª edição, Business Press, 2000, pp 12.

DRURY, C. e TAYLES, M., "Explicating the design of overhead absorption procedures in U.K.", British Accounting Review, vol. 37, March 2005, pp 47-84.

GUILDING, C., CRAVENS, K.S. e TAYLES, M., "An International Comparison of Strategic Management Accounting Pratices", Management Accounting Research, vol.11, 2000, pp113-135

HORNGREN, CHARLES T., FOSTER G., DATAR S., Cost Accounting a Managerial Emphasis. Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1999.

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

HORVATH, P. E TAN, T., "Japanese-German Comparison of Target Costing Management", Paper presented in 1997 at European Accounting Assotiation (EAA) congress in Graz, 1997.

IMA-Institute of Management Accounting, Consortium for Advance Manufacturing -International (CAM-I)- Arthur Andersen LLP, "Practices and Techniques for Implementing Target Costing", Statement on Management Accounting, Statement n° 4GG, Nov.1998.

JOHNSON, H.T., KAPLAN, R.S., "Relevance Lost: Rise and Fall of Management Accounting, HBS Press, 1987.

JOSHI, P. L., "The International Diffusion of New Management Accounting Pratices: The case of India", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, vol. 10, 2001, pp. 31-55.

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

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

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

MEYSSONNIER, F., "Le Target Costing: un état de l'art », Finance Contrôle Stratégie, vol.4, n°4, Dec.2001, pp. 113-138.

MONDEN, Y., Cost Reduction Systems : Target Costing and Kaisen Costing, Portland, OR: Productivity Press, 1995.

MONDEN, Y., AKTER, M. e KUBO, N., "Target Cost Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment", Managerial and Decision Economics, Vol 18, 1997, pp 113-129.

ROSLENDER, R. e HART, S.J., "In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives", *Management Accounting Research*, vol.14, 2003, pp. 255-256.

SAKURAI, Michiharu, "Target costing and how to use it", *Journal of Cost Management*, Summer 1989, pp 39-50. *Environmental Change and its Influence on Management Accounting*, Tokio:Dobunkan, 1997, pp.27.

SHANK, J.K., e FISHER, J., "Case Study-Target Costing as a Strategic Tool", *Sloan Management Review*, Fall, 1999, pp. 73-82.

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.

WIJEWARDENA, H. e De ZOYSA, A., " A Comparative Analysis of Management Accounting Practices in Austrália and Japan: An Empirical Investigation", *The international Journal of Accountig*, vol 34, n°1, 1999, pp. 49-70.

## **6 - ANEXOS**

### **A 1 - LISTAGEM DAS EMPRESAS INQUIRIDAS (ASSOCIADOS AFIA)**

<b>EMPRESA</b>
A. A. Silva - Imóveis, Comércio e Indústria, S.A. - (Autosil)
Active Space Technologies, Lda.
Amorim Cork Composites, S.A.
ATEC - Associação de Formação para a Indústria
Cabelauto - Cabos para Automóveis, S.A.
CACIA - Companhia Aveirense de Componentes para a Indústria Automóvel, S.A.
Cadtech / Asidek - Sistemas para Engenharia de Desenho e Fabricação , Lda.
CAETANO COATINGS - Revestimentos Auto e Industriais, S.A.
CNB / Camac - Companhia Nacional de Borracha, S.A.
Comportest - Companhia Portuguesa de Estampagem Auto, Lda.
Copo Têxtil Portugal, S.A.
Couro Azul - Indústria e Comércio de Couros, S.A.
CSIN - Construção de Software e Automação na Indústria, Lda.
Diehl Elastómeros, Unipessoal, Lda.
DVA - David Valente de Almeida, S.A.
Edaetech - Engenharia e Tecnologia, S.A.
Edscha Portugal & Comandita
Epedal - Indústria de Componentes Metálicos, S.A.
Fabrilcar - Componentes para Automóveis, S.A.
Faurecia - Assentos de Automóvel, Lda.
Frezite - Ferramentas de Corte, S.A.
Gametal - Metalúrgica da Gandarinha, S.A.
Grupo Antolín Lusitânia - Componentes de Automóvel, S.A.
Halla Climate Control Portugal Unipessoal, Lda.
Huf Portuguesa - Fábrica de Componentes para o Automóvel, Lda.
Hutchinson Porto - Tubos Flexíveis, Sociedade Unipessoal, Lda.
Iberogestão - Gestão Integrada e Tecnológica, Lda.
Iber-Oleff - Componentes Técnicos em Plástico, S.A.

Ieta - Indústria de Estofos e Transformação de Automóveis, S.A.
Inapal Metal, S.A.
Inapal Plásticos, S.A.
Incompol - Indústria de Componentes, S.A.
Indústrias Metálicas Veneporte, S.A.
InforIGS Global Solutions - Informática e Consultoria, L.da
Inteli - Inteligência em Inovação, Centro de Inovação
Karmann-Ghia de Portugal - Indústria de Confecção de Capas, Lda.
Kromberg & Schubert Portugal, Lda.
Leonische Portugal - Indústria de Cablagens, Lda.
Manuel da Conceição Graça, Lda.
Mapril - Produtos Químicos e Máquinas para a Indústria, S.A.
Monteiro, Ribas - Componentes Técnicos em Borracha, Lda.
PLASMITEC - Plásticos Técnicos do Minho, Lda.
Plurifil - Produtos Químicos, Lda.
Preonso Metal - Empresa de Prensagem de Produtos Metálicos, Lda.
Quality Lisbon Services, Representações Unipessoal, Lda.
QLS Automotive, Lda.
Sacia - Comércio e Indústria Automóvel, S.A.
Schmidt Light Metal - Fundição Injectada, Lda.
SGSP - Saint-Gobain Sekurit Portugal - Vidro Automóvel, S.A.
Simoldes Plásticos, S.A.
Sinflex - Indústria de Molas Técnicas, Lda.
SODECIA EUROPA, S.A.
SPPM - Sociedade Portuguesa de Pintura e Módulos para a Indústria Automóvel, S.A.
TI Group Automotive Systems, S.A. - Sucursal
TMG - Tecidos Plastificados e Outros Revestimentos para a Indústria Automóvel, S.A.
TPE -Transformação de Plásticos de Engenharia, S.A.
VISIONE - Informática de Gestão, L.da

## **A 2 - TEXTO APRESENTAÇÃO INQUÉRITO**

Porto, 14 de Julho de 2008

Exmo(a). Sr.(a),

O meu nome Fernando Rui Morais Soares, ex-membro do Conselho Executivo da AFIA, e concluindo o Mestrado em Contabilidade na Faculdade de Economia da Universidade do Porto, pretendo apresentar uma Tese subordinada ao tema “O CUSTO ALVO COMO FERRAMENTA DA GESTÃO ESTRATÉGICA”.

O custo vai ser um factor muito importante na aquisição de um produto, pelo que o custeio alvo, enquanto instrumento de gestão de custos, deverá apoiar o processo de decisão no início do ciclo de desenvolvimento e orientar para a redução de custos de produção futuras.

Neste contexto, pretendo avaliar o nível de implementação do custeio alvo nas empresas do sector de componentes da indústria automóvel, os factores críticos do sucesso na implementação e as dificuldades sentidas, recorrendo a inquéritos e a entrevistas para a recolha da informação necessária.

Nesse sentido, venho por este meio solicitar a V. Ex<sup>a</sup>. que responda de forma positiva ao inquérito em anexo, o qual não deverá tomar mais de 5 minutos do seu tempo, podendo ser preenchido directamente e reenviado através de resposta a este e-mail, com retorno pela mesma via.

Apresento antecipadamente os meus agradecimentos e a minha disponibilidade para algum esclarecimento adicional que julgue necessário.

Os meus respeitosos cumprimentos

Fernando Rui Morais Soares  
[fernandoruisoares@portugalmail.pt](mailto:fernandoruisoares@portugalmail.pt)  
Tel: 919266667

## **A 3 - INQUÉRITO**

# INQUÉRITO SOBRE AS PRÁTICAS DE CUSTO ALVO

## 1) Qual o cargo e título académico do respondente?

Cargo

Título  
Académico

## 2) Que metodologias são adoptadas pela empresa para estabelecer o preço de venda dos seus produtos?

Preço do Mercado (praticado pela concorrência)

Preço negociado com os (ou determinado pelos) clientes

Margem sobre os Custos de Produção

Outro

## 3) Em que fase do ciclo de vida dos produtos são calculados os custos dos produtos?

Na fase de Projecto

Na fase da Produção

Na fase da Negociação

Outra

## 4) De entre os seguintes, identifique os métodos de gestão de custos utilizados na empresa?

Custo Alvo (\*)

Gestão da qualidade total (TQM/Kaisen)

Control dos stocks (JIT/Kaisen)

Gestão de custos baseados em actividades (ABC/ABM)

Reengenharia de processos (BPR)

Gestão dos constrangimentos (throughput accounting)

Outro

Nenhum

(\*) Se seleccionou esta resposta salte para a questão 6, senão responda apenas à questão 5.

**5) Se não identificou o custo alvo na resposta da al<sup>a</sup> 4, diga a razão porque não é utilizado?**  
 (1-razão irrelevante; 2-razão pouco relevante; 3-razão relevante; 4 –razão muito importante; 5- razão decisiva)

	1	2	3	4	5
Por desconhecimento da técnica	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Por problemas relacionados com a gestão da mudança	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Devido às características dos produtos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Os sistemas gestão de custos actuais são suficientes/adequados	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Porque não se aplica aos produtos/processos/cultura da empresa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Por Outro motivo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**6) Se utiliza o custo alvo, indique se considera este sistema de gestão de custos?**

Bem sucedido (se optou esta resposta ignore a questão 8)	<input type="checkbox"/>
Mal sucedido (se optou esta resposta ignore a questão 7)	<input type="checkbox"/>

**7) Se respondeu bem sucedido (al<sup>a</sup> 6), indique os factores que contribuíram para esse SUCESSO?** (1-razão irrelevante; 2-razão pouco relevante; 3-razão relevante; 4 –razão muito importante; 5- razão decisiva)

	1	2	3	4	5
- Factores organizacionais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Grau de formação dos colaboradores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Motivação dos colaboradores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Características/função dos gestores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pressão da envolvente	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Factores da implementação/processo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Envolvimento gestão de topo durante processo implementação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Formação ministrada durante o processo de implementação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestão da comunicação durante o processo de implementação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Papel do gestor do projecto	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Factores pós implementação/ gestão e controlo de produção	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Acções correctivas implementadas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Processos de melhoria contínua adoptados	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Sistema de controlo de desvios face aos custos alvo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ligação do sistema de custos alvo à avaliação do desempenho	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Outro	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**8) Se respondeu mal sucedido (al<sup>a</sup> 6), indique os factores que contribuíram para o insucesso? (1-razão irrelevante; 2-razão pouco relevante; 3-razão relevante; 4 –razão muito importante; 5- razão decisiva)**

	1	2	3	4	5
- Factores organizacionais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Grau de formação dos colaboradores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Falta de motivação dos colaboradores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Características/função dos gestores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Factores da implementação/processo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Envolvimento gestão de topo durante processo implementação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Formação ministrada durante o processo de implementação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestão da comunicação durante o processo de implementação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Papel do gestor do projecto	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Factores pós implementação/ gestão e controlo de produção	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Acções correctivas implementadas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Processos de melhoria contínua adoptados	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Sistema de controlo de desvios face aos custos alvo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ligação do sistema de custos alvo à avaliação do desempenho	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Outro <input style="width: 500px; height: 20px;" type="text"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**9) Estaria disposto em participar num pequeno estudo de caso?**

Sim

Não

## **A 4 - RESULTADO DO INQUÉRITO SOBRE AS PRÁTICAS DE CUSTO ALVO**

## RESULTADO DO INQUÉRITO SOBRE AS PRÁTICAS DE CUSTO ALVO

1) Qual o cargo Administrador (36,4%) - Director (45,6%) - Sócio-gerente (9%) - *Controller* (9%)

e

título académico do respondente? Engenheiro(81,8%) -Economista(9,1%) -não responde(9,1%)

2) Que metodologias são adoptadas pela empresa para estabelecer o preço de venda dos seus produtos?

Preço do Mercado e Preço negociado com os clientes - (9,1%)

Preço negociado com os (ou determinado pelos) clientes - (9,1%)

Preço do Mercado, Preço negociado com clientes e Margem sobre os Custos de Produção -(9,1%)

Preço negociado com os clientes e Margem sobre os Custos de Produção - (18,2%)

Margem sobre os Custos de Produção - (54,5%)

3) Em que fase do ciclo de vida dos produtos são calculados os custos dos produtos?

Na fase de Projecto - (18,2%)

Na fase da Negociação - (27,3%)

Na fase de Projecto e na fase da Negociação - (54,5%)

4) De entre os seguintes, identifique os métodos de gestão de custos utilizados na empresa?

Custo Alvo - (9,1%)

Gestão de custos baseados em actividades (ABC/ABM) - (27,3%)

Custo Alvo e gestão de custos baseados em actividades (ABC/ABM) - (18,2%)

Custo Alvo, gestão de custos baseados em actividades (ABC/ABM), gestão da qualidade total (TQM/*Kaisen*) e controlo dos stocks (JIT/*Kaisen*) - (27,3%)

Gestão da qualidade total (TQM/*Kaisen*), controlo dos stocks (JIT/*Kaisen*) e reengenharia de processos (BPR) - (9,1%)

Gestão da qualidade total (TQM/Kaisen), controlo dos stocks (JIT/Kaisen) e gestão de custos baseados em actividades (ABC/ABM) - (9,1%)

**5) Se não identificou o custo alvo na resposta da al<sup>a</sup> 4, diga a razão porque não é utilizado?**

(1-razão irrelevante; 2-razão pouco relevante; 3-razão relevante; 4 –razão muito importante; 5- razão decisiva)

	ñ/r	1	2	3	4	5
Por desconhecimento da técnica	20%				20%	60%
Por problemas relacionados com a gestão da mudança	40%	20%		20%		20%
Devido às características dos produtos	20%	20%		20%		40%
Os sistemas gestão de custos actuais são suficientes/adequados	20%		20%	20%	20%	20%
Porque não se aplica aos produtos/processos/cultura da empresa	40%	20%		40%		

**6) Se utiliza o custo alvo, indique se considera este sistema de gestão de custos?**

Bem sucedido - 100%

**7) Se respondeu bem sucedido (al<sup>a</sup> 6), indique os factores que contribuíram para esse sucesso? (1-razão irrelevante; 2-razão pouco relevante; 3-razão relevante; 4 –razão muito importante; 5- razão decisiva)**

	1	2	3	4	5
<b>- Factores organizacionais</b>					
Grau de formação dos colaboradores				50%	50%
Motivação dos colaboradores			33,3%	66,7%	
Características/função dos gestores			50%	50%	
Pressão da envolvente					100%
<b>- Factores da implementação/processo</b>					
Envolvimento gestão de topo durante processo implementação				50%	50%
Formação ministrada durante o processo de implementação			33,3%	66,7%	
Gestão da comunicação durante o processo de implementação			16,6%	33,4%	50%
Papel do gestor do projecto					100%
<b>- Factores pós implementação/ gestão e controlo de produção</b>					
Acções correctivas implementadas				83,3%	16,7%
Processos de melhoria contínua adoptados				50%	50%

Sistema de controlo de desvios face aos custos alvo	50%	50%
Ligação do sistema de custos alvo à avaliação do desempenho	83,3%	16,7%

**8) Se respondeu mal sucedido (alº 6), indique os factores que contribuíram para o insucesso?** (1-razão irrelevante; 2-razão pouco relevante; 3-razão relevante; 4 –razão muito importante; 5- razão decisiva)

Não respondido - 100%

**9) Estaria disposto em participar num pequeno estudo de caso?**

Sim - 27,3%

Não - 72,7%