

TARGET COSTING: UMA ANÁLISE PRELIMINAR DAS PUBLICAÇÕES ACADÊMICAS (NACIONAIS E INTERNACIONAIS)

Resumo

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

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

1. Introdução

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

Para algumas empresas já não é possível aumentar a margem de lucro simplesmente pelo aumento dos preços de venda, pelo contrário, o mercado define o preço de venda e a empresa precisa reduzir seus custos para obter rentabilidade.

As exigências por mais qualidade e a diversificação da demanda dos clientes causam redução nos ciclos de vida dos produtos, fazendo com que o planejamento e o gerenciamento de custos nos estágios de pesquisa e desenvolvimento se tornem essenciais para a sobrevivência das empresas.

Nesse contexto, o *Target Costing*, ou Custeio Meta ou Custeio Alvo tem sido apresentado como uma das alternativas mais atraentes para a gestão de custos e desenvolvimento de novos produtos, por ser um sistema que determina o custo máximo de fabricação de um produto ou serviço adotando como base o preço estabelecido pelo mercado e subtraindo deste a margem de lucro desejada.

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

Como consequência, o tema tem despertado interesse cada vez maior de autores de vários países e, no Brasil, já existem publicações tratando do assunto, por isso este estudo objetiva responder a seguinte pergunta: **Quais as características dos trabalhos sobre *Target Costing* encontrados em livros, revistas, jornais e congressos no período de 2000 a 2005?**

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

Visando alcançar o objetivo geral, tem-se os seguintes objetivos específicos:

- fazer um levantamento dos trabalhos sobre *Target Costing* publicados em livros, revistas, jornais e congressos entre os anos de 2000 a 2005;
- nos artigos selecionados nas revistas e congressos nacionais, analisar as variáveis: bibliografia específica sobre o tema, autores mais referenciados, perfil metodológico e fontes de divulgação mais prolíficas;
- nos artigos estrangeiros, identificar os autores mais referenciados, o perfil metodológico e os periódicos mais prolíficos no estudo do tema;
- nos livros, verificar quais obras tratam de *Target Costing*;

2. Referencial teórico

O *Target Costing* foi criado no Japão na década de sessenta, fundamentado na técnica americana da Engenharia de Valor.

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

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

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

Segundo Monden (1999, p.27):

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

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

De acordo com Monden (1999, p.27), o Target Costing possui fundamentalmente dois objetivos:

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

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

3. Metodologia

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

Utilizou-se o procedimento bibliográfico que visa explicar o problema a partir de referências teóricas publicadas em revistas, congressos, jornais e livros relacionados ao tema.

Em se tratando das publicações, por possuírem características bastante diferentes, optou-se por separá-las em dois grupos: artigos e livros, para melhor estudar suas variáveis.

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

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

Os periódicos estrangeiros foram consultados no Portal de Periódicos (CAPES).

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

<i>target costing</i>	custeio alvo	custo-alvo	custeio meta	custeio-meta
<i>target cost</i>	custo alvo	custeio-alvo	custo meta	custo-meta

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 1 – Expressões-chave utilizadas na pesquisa.

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

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

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 2 – Passos da pesquisa em *websites*.

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

O quadro 3 mostra os periódicos, nacionais e estrangeiros, e os congressos consultados por meio eletrônico.

Periódicos nacionais	Periódicos estrangeiros	Congressos nacionais
Revista de Contabilidade e Finanças da USP	Blackwell	Congresso USP de Controladoria e Contabilidade
Na Revista de Administração de Empresas – RAE	Emerald	Congresso Brasileiro de Custos
Revista de Administração da USP	Infotrac	Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD
Revista da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas – Cadernos EBAPE.BR.	Proquest	
Revista de Administração Pública – RAP	Science Direct	
Revista de Organização e Sociedade – ROS	SpringerLink	

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 3 – Periódicos nacionais e estrangeiros e congressos pesquisados.

Os anais dos três congressos selecionados foram pesquisados em *websites* e por meio de CD-ROM.

Após o levantamento dos dados, os artigos foram selecionados, restando apenas os que tratavam, especificamente, do tema. Artigos que versavam sobre outros temas ou continham apenas uma palavra das expressões-chave foram descartados da amostra. Ao estudar o *Target Costing*, é evidente que este método é adotado em conjunto com outras técnicas, porém sendo foco do trabalho o *Target Costing*, artigos sobre Contabilidade Gerencial, Engenharia de valor, Gerenciamento de Custos entre outros que apenas faziam menção ao tema, também foram desconsiderados para fins de análise.

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

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

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

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

<i>target costing</i>	custeio alvo	custeio meta
<i>target cost</i>	custo alvo	custo meta
<i>costo objetivo</i>		

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 4 – Expressões utilizadas na análise das referências bibliográficas.

Também foram incluídos na análise das referências bibliográficas os livros: Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo Kaizen de Yasuhiro Monden e Gerenciamento integrado de custos de Michiharu Sakurai.

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

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

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

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

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

4 Descrição e Análise dos Dados

4.1 Análise dos artigos nacionais

4.1.1 Quantificação dos artigos nacionais

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

4.1.2 Análise das referências bibliográficas

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

Tabela 1 – Classificação das referências utilizadas em artigos nacionais

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

Fonte: Elaborado pelos autores

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

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

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

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

4.1.3 Autores mais referenciados

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

Tabela 2 – Autores mais referenciados em artigos nacionais

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

Fonte: Elaborado pelos autores

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

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

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

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

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

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

4.1.4 Perfil Metodológico

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

Tabela 3 – Classificação dos artigos nacionais quanto ao perfil metodológico

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

Fonte: Elaborado pelos autores

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

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

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

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

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

De acordo com os resultados pode-se afirmar que os congressos são as fontes mais prolíficas, o Congresso Brasileiro de Custos é, sem dúvida, o evento que mais publicou pesquisas sobre o *Target Costing*, durante os últimos seis anos, 16 artigos no total. Em seguida, está o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade com 4 trabalhos.

4.2 Análise dos artigos estrangeiros

4.2.1 Quantificação dos artigos estrangeiros

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

4.2.2 Autores mais referenciados

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

Tabela 4 – Autores mais referenciados em artigos estrangeiros

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

Fonte: Elaborado pelos autores

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

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

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

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

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

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

4.2.3 Perfil Metodológico

As publicações internacionais também foram classificadas segundo seu perfil metodológico e os resultados são apontados na tabela 5.

Tabela 5 – Classificação dos artigos estrangeiros quanto ao perfil metodológico

Perfil Metodológico	Nº artigos	Percentual (%)
Teórico	1 0	41,67
Teórico-empírico	1 4	58,33
Total	2 4	100,00

Fonte: Elaborado pelos autores

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

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

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

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

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

4.3 *Target Costing* nos livros-texto

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

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

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

Quadro 5 - *Target Costing* nos livros-texto nacionais

Fonte: Elaborado pelos autores

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

Quadro 6 - *Target Costing* nos livros-texto estrangeiros traduzidos

Fonte: Elaborado pelos autores

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

A abordagem dos autores nacionais também é muito conceitual, limitando-se somente a apresentar a equação básica do sistema e a explicar, sucintamente, o que é o *Target Costing*. Nenhum dos livros nacionais pesquisados apresenta exemplos ou problemas práticos nos quais sejam demonstrados como calcular o *Target Cost*.

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

Os livros estrangeiros traduzidos apresentam maior quantidade de páginas sobre o assunto do que os nacionais. E apesar de as obras internacionais não apresentarem um referencial teórico muito denso, quase todas oferecem exemplos e problemas práticos para facilitar o entendimento e a aplicação dos conceitos.

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

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

5. Considerações Finais

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

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

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

Já em relação as fontes mais prolíficas, o Congresso Brasileiro de Custos foi o evento que mais artigos publicou no período compreendido pela pesquisa, com 16 trabalhos.

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

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

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

No que tange ao perfil metodológico, tanto as pesquisas nacionais quanto as estrangeiras estão bem distribuídas entre os dois tipos. Porém, há que se ressaltar que os artigos internacionais apresentam, de forma geral, trabalhos mais diversificados sobre o tema, levantamentos de dados em empresas que já adotam o *Target Costing*, estudos de múltiplos casos. Enquanto os nacionais são compostos, principalmente, por estudos de casos únicos e revisões da literatura.

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

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

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

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

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

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ELLRAM, Lisa M. The Implementation of Target Costing in the United States: Theory Versus Practice. The Journal of Supply Chain Management, p.13-26, Winter 2006.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. Contabilidade gerencial. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. YOOK, Keun-Hyo; KIM, Il-Woon; YOSHIKAWA, Takeo. Target Costing in the construction industry: evidence from Japan. Construction Accounting & Taxation, v.15, p.5-18, 2005.