



Instituto Superior de Economia e Gestão

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

DESDE 1911

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO

DISSERTAÇÃO

MAPEAMENTO DE TÉCNICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO NAS 500

MAIORES EMPRESAS PORTUGUESAS - APLICAÇÃO DE TARGET

COSTING

MARIANA LAGE DA SILVA

OUTUBRO-2016



Instituto Superior de Economia e Gestão

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

DESDE 1911

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO

DISSERTAÇÃO

MAPEAMENTO DE TÉCNICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO NAS 500

MAIORES EMPRESAS PORTUGUESAS - APLICAÇÃO DE TARGET

COSTING

MARIANA LAGE DA SILVA

ORIENTAÇÃO:

PROFESSOR DOUTOR TIAGO GONÇALVES

OUTUBRO-2016

AGRADECIMENTOS

A realização deste trabalho final de mestrado não seria possível sem o apoio e incentivos aos quais estarei eternamente grata:

- Ao professor Tiago Gonçalves, expresse o meu profundo agradecimento pela orientação e apoio que me prestou. Obrigada pela sua disponibilidade e por me lançar desafios no decorrer deste trabalho que me abriram horizontes e me permitiram abordar a minha tese de forma diferente e desafiante.
- À Informa Duns & Bradstreet pela base de dados facultada de forma rápida e prática que me permitiu retirar dados essenciais para a elaboração deste estudo.
- À minha família pelo apoio e motivação incondicionais ao longo deste ano. Em particular, à minha irmã Joana pelas horas de férias dispensadas para me ajudar a contactar as empresas.
- Ao Paulo, não só pelo apoio que me deu, mas também pela paciência e dedicação a reler comigo e a ajudar-me a aprimorar este trabalho. Obrigada por acalmar todas as minhas preocupações e compreender a minha falta de tempo.

RESUMO

Este estudo tem como objetivo mapear a aplicação de técnicas de contabilidade de gestão nas 500 maiores empresas portuguesas e estudar a aplicação de uma técnica em específico, o *Target Costing*. Os dados para este estudo foram obtidos através de um questionário *online* enviado a *controllers* e diretores financeiros das empresas. Para análise dos resultados foi utilizada a metodologia *Qualitative Comparative Analysis* (QCA), com o objetivo de aferir as variáveis que conduzem à aplicação do *Target Costing*. Com este estudo foi possível concluir que parte das empresas portuguesas que afirmam utilizar a técnica em estudo, não a estão a aplicar de forma correta, sugerindo até que estes se encontrem a utilizar uma outra técnica sem estarem conscientes de tal facto.

Palavras-chaves: técnicas de contabilidade de gestão; QCA; 500 maiores empresas; *Target Costing*

ABSTRACT

This study has the main goal of mapping the management accounting techniques from the Portugal's 500 biggest companies and study the application of one particular technique. The data was collected using an online survey sent to the companies' controllers and CFO's. The tool used to analyze the collected data was Qualitative Comparative Analysis (QCA). The main objective is to assess the causes that lead to the implementation of Target Costing. With this study, I was able to conclude that some Portuguese companies that state they are using Target Costing, in reality they are not doing it in the correct way. The study even suggests that perhaps the companies are using without noticing another similar technique.

Key words: management accounting techniques; QCA; 500 biggest companies; Target Costing

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS.....	i
RESUMO.....	i
ABSTRACT	ii
LISTA DE TABELAS.....	v
LISTA DE ILUSTRAÇÕES.....	v
1. INTRODUÇÃO	1
2. REVISÃO DE LITERATURA	3
2.1 Contabilidade de Gestão.....	3
2.1.1 Contabilidade de Gestão Estratégica	6
2.1.2 Gestão estratégica de custos.....	8
2.1.3 <i>Target Costing</i>	8
3. METODOLOGIA.....	15
3.1 Tipologia de pesquisa	15
3.2 Amostragem e métodos de recolha de dados.....	16
3.3 Amostra e sua caracterização.....	18
4. ANÁLISE DE DADOS	19
4.1 Análise de dados – Técnicas de Contabilidade de Gestão.....	19
4.2 Análise de dados – <i>Target Costing</i>	22
4.2.1 <i>Qualitative Comparative Analysis (QCA)</i>	22
4.2.2 Utilização correta de <i>Target Costing</i>	24

5. CONCLUSÃO, LIMITAÇÕES E DIREÇÕES DE PESQUISA.....	35
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	38
7. ANEXOS	42

LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1 - Grau de importância das técnicas de Contabilidade de Gestão.....	20
Tabela 4.2 - Foco das técnicas de contabilidade de gestão	20
Tabela 4.3 - Variáveis incluídas no estudo em fs/QCA.....	25
Tabela 4.4 - Calibração de Variáveis para fs/QCA – Grau de Concordância	25
Tabela 4.5 - Calibração de Variáveis para fs/QCA - Grau de Utilização.....	26
Tabela 4.6 - Análise de variáveis necessárias	27
Tabela 4.7 - Truth Table.....	29
Tabela 4.8 - Intermediate Solution fs/QCA	30
Tabela 7.1– Lista de Técnicas de Contabilidade de Gestão.....	42
Tabela 7.2 – Perguntas principais do questionário utilizado	43
Tabela 7.3- Utilização das técnicas de Contabilidade de Gestão	46

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 4.1- Importância das Técnicas de Contabilidade de Gestão na Organização	19
Ilustração 7.1-Importância das Técnicas de Contabilidade de Gestão	45
Ilustração 7.2 - Fatores de Adoção de Técnicas de Contabilidade de Gestão	45
Ilustração 7.3- Vantagens da implementação de Técnicas de Contabilidade de Gestão de Custos	46

1. INTRODUÇÃO

Como consequência de uma maior desregulamentação acompanhada com uma crescente competitividade global sentida nas últimas décadas, as empresas, tanto em sectores de produção como de serviços, de forma a garantir a sua sobrevivência, foram obrigadas a procurar novas técnicas que acompanham e se adaptam às constantes alterações. Estas novas ferramentas tiveram também que ter em consideração as constantes inovações tecnológicas e aumento do grau de exigência dos clientes resultando numa diminuição acentuada dos ciclos de vida dos produtos (Drury, 2013). De forma a fazer face a estas alterações, a maioria das empresas adotou também novas abordagens de gestão e sistemas de manufatura tendo um grande impacto nos sistemas de contabilidade de gestão utilizados.

As empresas, de forma a serem consideradas competitivas a nível global, começaram a reconhecer que a minimização ou redução de custos não consiste numa medida sustentável para obter vantagens competitivas a longo prazo. Tomaram consciência que para obterem uma vantagem competitiva sustentável têm que acompanhar as reduções de custos com outro tipo de suporte, tornando-se mais flexíveis e sensíveis aos desejos de mercado, procurando desenvolver produtos que vão de encontro às necessidades dos seus clientes em termos de qualidade, funcionalidade e preço, garantido simultaneamente os lucros (Baker, 1995; Cooper & Slagmulder, 1999). Para tal, as estratégias de gestão de custos tornaram-se uma ferramenta bastante útil uma vez que estas permitem o alinhamento e otimização da estrutura de custos da empresa com a sua estratégia. Para a implementação de estratégias de gestão de custos é necessário uma maior compreensão de toda a cadeia de valor e *stakeholders* (Anderson, 2006).

Um exemplo de gestão de custos estratégica é uma técnica desenvolvida no Japão, onde a regra principal é: um determinado produto/serviço apenas progredirá para a fase de produção quando este tenha custos esperados inferiores ou iguais ao custo *target* calculado pela empresa, o *Target Costing* (Kee, 2010). Através desta ferramenta a empresa começa por reconhecer o valor de mercado do produto/serviço e desenvolve este mesmo tendo em consideração as exigências e constrangimentos do mercado, procurando eliminar desperdícios. Todas estas características desta ferramenta fazem com que a empresa evite inconvenientes como o cálculo do preço ser superior ao valor do produto no mercado levando a uma baixa procura e a resultados abaixo dos inicialmente estimados (Monden & Hamada, 1991; Zengin & Ada, 2010), tornando a empresa mais robusta e mais flexível para enfrentar uma envolvente altamente competitiva a que se encontra sujeita.

Com este estudo procura-se um mapeamento das técnicas de contabilidade de gestão das 500 maiores empresas em Portugal, segundo a revista Exame. Este mapeamento será feito através de questionários dirigidos a *controllers* das empresas em questão.

Através deste estudo, irá ser possível compreender que tipo de técnicas de contabilidade de gestão são utilizadas a nível de controlo de custos; planeamento, controlo e performance; tomada de decisões; análise da contabilidade do concorrente e cliente. Esta divisão das técnicas foi adotada de dois estudos recentes de Cadez & Guilding (2008) e Juras (2014).

Foi possível concluir que muitas das empresas portuguesas reconhecem a importância das técnicas de contabilidade de gestão, contudo simultaneamente, encontrou-se uma lacuna relativamente aos reais conceitos e ações associadas das diferentes técnicas. Ou

seja, muitas empresas afirmam aplicar determinadas técnicas de contabilidade de gestão, quando na realidade, encontram-se a utilizar técnicas diferentes ou adaptadas.

O estudo encontra-se dividido em 5 grandes capítulos: Introdução, Revisão de Literatura, Metodologia, Análise de Dados e Conclusão. Durante o próximo capítulo procurou-se fazer um levantamento dos principais conceitos apresentados na literatura, seguindo-se com um capítulo onde é exposto a metodologia utilizada para recolha e tratamento de dados. No quarto capítulo é feita uma análise de dados primeiramente de forma descritiva e posteriormente recorrendo à análise qualitativa. No quinto capítulo foram apresentadas as principais conclusões, as limitações e as sugestões para futuros estudos.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Contabilidade de Gestão

Com o aumento dos níveis competitivos nas últimas décadas, nomeadamente devido a uma maior desregulamentação e globalização onde as mudanças estão sempre presentes, existe um ambiente cada vez mais desafiante. Com todas estas alterações e devido às constantes inovações tecnológicas e crescente exigência por parte dos clientes, sentiu-se paralelamente uma diminuição significativa do ciclo de vida médio dos produtos.

Toda esta envolvente provoca uma crescente necessidade por parte dos gestores, de ferramentas que os suportem nas tomadas de decisão. Para fazer face a certos desafios e acrescido da necessidade de acrescentar valor de modo a satisfazer e exceder as expectativas dos acionistas, tem sido defendida a utilização de determinadas ferramentas de contabilidade de gestão de forma a permitir uma comparação de

resultados, um levantamento e controlo de desvios e um planeamento integrado. Este tipo de ferramenta tem como objetivo a utilização de recursos do negócio tendo sempre em vista uma melhoria contínua dos processos com o objetivo final de maximização da eficiência da empresa. Uma maior quantidade e melhor qualidade de informação leva a uma maior antecipação de mudanças (Anderson, 2006; Apak et al., 2012; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Duck, 1971; Drury, 2013; Monden & Hamada, 1991; Nixon & Burns, 2012).

Este tipo de ferramentas é bastante utilizada como um sistema de controlo pela maioria das empresas (Drury, 2013). Isto deve-se ao facto de todas as empresas necessitarem de expor e agregar os resultados de um conjunto de atividades utilizando as mesmas medidas, onde a rentabilidade e a liquidez são essenciais para o sucesso de uma empresa e que os indicadores relacionados com estas mesmas medidas são altamente monitorizados pelos *stakeholders*. As medidas financeiras facilitam a criação de regras para tomadas de decisão, para guiar os gestores dando-lhes também posteriormente uma maior autonomia. Os termos expressos de forma financeira continuam a ser considerados mais efetivos em casos de incerteza da envolvente.

Apak et al. (2012) afirmam que os fatores de sucesso de uma empresa são em grande parte devido à sua capacidade de reduzir custos sem comprometer a qualidade dos seus produtos, ir de encontro às crescentes exigências dos clientes, escolha acertada da altura de colocação dos produtos no mercado, ter sempre presente a importância dos produtos criativos e a busca de diferenciação dos produtos. Já Drury (2013) confirma todos os fatores chave indicados por Apak et al. (2012), contudo acrescenta a

importância da fiabilidade, inovação e enfatiza o facto de ser necessário uma filosofia de melhoria contínua para tal objetivo.

Devido às perturbações da década de 1980, em que as empresas começaram a sentir maiores pressões concorrenciais devido à globalização, os sistemas de controlo de custos e de controlo de gestão perderam alguma importância uma vez que não iam de encontro às acrescidas necessidades das empresas. Como resposta a estas novas necessidades e exigências em termos de planeamento, controlo de informação e desenvolvimento de uma estratégia, surgiram novos sistemas de controlo de gestão mais adaptáveis à nova realidade (Kaplan, 1984).

De acordo com Chenhall e Langfield-Smith (1998) e Juras (2014), as técnicas de contabilidade tradicionais têm como foco unicamente a organização e são caracterizados pela sua natureza puramente financeira. Contrariamente, as técnicas contemporâneas resultam de uma combinação financeira e não-financeira onde o foco principal é a estratégia da empresa e a respetiva performance financeira.

Chenhall e Moers (2015) acrescentam o facto de os sistemas de contabilidade de gestão terem evoluído de um sistema simples e fechado para uma prática mais complexa, dando resposta aos novos desafios apresentados onde a inovação se tornou imperativa. Esta inovação imperativa leva a que o controlo se desmembre em processos mais complexos uma vez que tem uma influência direta sobre a geração de novos produtos ou serviços e processos. Os sistemas contemporâneos de contabilidade de gestão permitem avaliar a eficácia e a eficiência das ideias inovadoras propostas e procuram aplicá-las da forma mais económica possível ao mercado. Pode-se então concluir que

teve lugar uma evolução onde o sistema se tornou mais aberto, flexível e detalhado o que levou a uma promoção e sustentação da inovação.

2.1.1 Contabilidade de Gestão Estratégica

De modo a que a empresa sobreviva à crescente complexidade da envolvente e para que a visão estratégica da empresa seja implementada de forma coerente, uma das ferramentas mais utilizadas é a Contabilidade de Gestão Estratégica (Bacon, 1999; Majeed & Hamza, 2012). Esta ferramenta pode ser descrita pela recolha, a análise e a divulgação de informação financeira interna e informação relativamente à competitividade do negócio através de custo alvo e análise de benefícios (Ward & Grundy, 1996). Os benefícios principais residem na diferenciação de produtos, no desenvolvimento de uma vantagem de custos através do contacto com o cliente e, em economias de escala, na habilidade de desenvolver localizações ou canais de distribuição estratégicos de modo a criar barreiras a atuais ou futuros rivais e na análise de variações relevantes de modo a comparar o que foi planeado com o que realmente aconteceu sobre um cenário em particular (Bacon, 1999).

É de realçar que a implementação deste tipo de ferramentas não é possível sem um compromisso por parte da gestão de topo da empresa, uma vez que se trata de um processo complexo sem uma implementação rápida onde não é possível implementar estas técnicas com base em sistemas já existentes (Bacon, 1999).

A contabilidade de gestão estratégica é uma ferramenta, como foi referido acima, aceite pela comunidade científica. Contudo, através de diferentes estudos (Adler et al., 2000; Duck, 1971; Nixon & Burns, 2012) tem-se observado pouca adesão por parte das diferentes organizações para a implementação destas ferramentas.

Nixon & Burns (2012) e Juras (2014) defendem que esta reduzida adesão deve-se ao facto de haver uma falta de consenso por parte da comunidade científica sobre a real definição de contabilidade de gestão. É também levantada como razão a própria difusão das técnicas nas organizações e o facto das diferentes técnicas serem aplicadas em diferentes situações ao longo da empresa. Esta falta de informação relativamente à real definição de contabilidade de gestão encontra-se bastante presente no estudo de Duck (1971), onde as suas principais conclusões incluem o facto de a maioria das pequenas empresas não reconhecerem o valor deste tipo de técnicas. Existem organizações que afirmam utilizar algumas das técnicas mas, na realidade, encontram-se a utilizar um sistema adaptado à organização. Em organizações de maiores dimensões e principalmente em empresas pertencentes a um grupo empresarial, as técnicas de contabilidade de gestão encontram-se bastante presentes.

As maiores barreiras apontadas, segundo Adler et al. (2000), consistem maioritariamente na falta de pessoas com tais valências académicas e o seu custo de contratação, falta de tempo disponível para desenvolver apropriadamente as técnicas, falta de interesse e alguma inércia por parte dos órgãos de gestão da empresa, tendo sido também apontado o facto da troca de informação entre contabilidade e produção ser considerada uma das principais barreiras. São necessários novos sistemas e procedimentos que assegurem a troca de informação necessária para a obtenção de informação atualizada e correta.

Embora existam diferentes definições relativamente ao conceito de contabilidade de gestão, existe um consenso relativamente às suas atividades chave onde podemos encontrar a definição da estratégia macro da empresa, formulação de objetivos e planos

estratégicos, a sua implementação, monitorização, avaliação e aplicação de determinadas ações corretivas (Nixon & Burns, 2012).

No que diz respeito aos diferentes tipos de técnicas de contabilidade de gestão, Cadez & Guilding (2008) dividiram-nas de acordo com a sua funcionalidade como é possível verificar na *Tabela 7.1– Lista de Técnicas de Contabilidade de Gestão* em anexo.

2.1.2 Gestão estratégica de custos

A gestão estratégica de custos é vista por alguns autores como uma evolução das técnicas de gestão de custos de modo a ocupar uma posição estratégica na empresa, onde as reduções de custos são vistas de forma estratégica. A redução de custos é vista como forma de estabelecer a estrutura de custos da empresa, definir planos estratégicos e identificar fatores que conduzem ao aparecimento de determinados custos. Permite também desenvolver processos e uma gestão de custos utilizando técnicas baseadas na atividade da empresa. Deste modo, a gestão estratégica de custos procura reforçar a posição estratégica competitiva da empresa reduzindo custos (Apak et al., 2012). Segundo Lord (1996), contabilidade de gestão estratégica de custos consiste no estudo e análise de possíveis reduções de custos ou melhorias do produto tendo em vista uma maior diferenciação através da exploração de relações entre canais de distribuição e otimização de fontes de custos.

2.1.3 *Target Costing*

Devido à globalização de mercados já mencionada anteriormente, atualmente os clientes têm à sua disponibilidade uma variada gama de produtos de grande qualidade e a preços reduzidos, levando a uma crescente produção focada no mercado e a

profundas alterações a nível das estratégias operacionais das empresas (Zengin & Ada, 2010).

Mesmo tendo a ideia anterior em consideração, segundo Kee & Matherly (2006) a maioria das empresas, quer europeias quer americanas, têm uma filosofia de custeio baseada no desenvolvimento do produto, ou seja, a empresa calcula os custos associados ao desenvolvimento e produção do produto e adiciona uma margem de lucro. Com este tipo de abordagem a empresa corre o risco de o preço calculado ser superior ao valor do produto no mercado levando a uma baixa procura deste mesmo o que consequentemente levará a resultados significativamente abaixo dos inicialmente estimados, resultando lançamentos de produtos/serviços catastróficos de tal modo que poderá colocar em perigo a longevidade da empresa.

Através do *Target Costing*, a empresa ultrapassa este tipo de inconvenientes uma vez que reconhece o valor de mercado do produto e desenvolve o seu produto tendo em vista as exigências e constrangimentos do mercado procurando eliminar desperdícios (Monden & Hamada, 1991; Zengin & Ada, 2010). Esta nova filosofia desenvolvida no Japão tem como regra chave o facto de a empresa apenas produzir o produto caso este tenha custos esperados inferiores ou iguais ao custo target calculado pela empresa (Kee, 2010).

Target Costing é um sistema proactivo e interativo de planeamento de rendibilidade da empresa e gestão de custos que garante o sucesso de novos produtos e serviços em termos de aceitação de mercado e retorno financeiro (Ansari et al., 2006b, 2006a; Gopalakrishnan et al., 2015).

Sinteticamente, *Target Costing* consiste num método de custeio inverso onde a estimação do preço de venda e a margem de lucro são utilizados para determinar o custo *target* do novo produto ou serviço. É caracterizado essencialmente pelo facto de ser um sistema focado no mercado, de coordenar atividades da equipa responsável pelo *design* e de facilitar uma maior aprendizagem estratégica (Dekker & Smidt, 2003). Permite identificar atividades que têm potencial para se tornarem mais eficientes e identificar atividades que não acrescentam qualquer valor ao processo de produção e que deverão ser removidas (Baker, 1995).

É importante ter em consideração o facto de o *Target Costing* não se tratar apenas de uma técnica de gestão de custos, mas sim de uma ferramenta de gestão estratégica (Zengin & Ada, 2010), mais precisamente de uma ferramenta de contabilidade de gestão estratégica, uma vez que não é um instrumento de monitorização mas sim uma filosofia de custos que tem presente o futuro e procura constantemente vantagens competitivas (Guilding et al., 2000).

Target Costing é uma parte integrante do processo de orçamentação com o objetivo de desenvolver e produzir produtos novos ou variantes competitivas num mercado bastante concorrencial onde o preço de mercado é a primeira etapa (Burrows & Chenhall, 2012; Cooper & Slagmulder, 1999; Filomena et al., 2009). Esta técnica é baseada na ideia que a qualidade dos produtos, funcionalidades e custos são fortemente determinados durante a etapa de desenvolvimento (Ax et al., 2008), mais concretamente entre 80% a 90%, (Burrows & Chenhall, 2012; Kee, 2010), sendo esta mesma etapa a que mais potencial tem para possíveis melhorias do processo, potenciando as vantagens deste tipo de abordagem (Mijovc et al., 2014).

Diversos autores (Ansari et al., 2006a; Ansari et al., 2006b; Dekker & Smidt, 2003; Swenson et al., 2003) referem que os princípios fundamentais do *Target Costing* consistem em: Foco no mercado, uma vez que os preços de mercado são utilizados para aferir os custos *target*; Foco no cliente, visto que o processo de *design* do produto tem em consideração os requisitos de qualidade, custos e tempo exigidos pelos clientes; Foco no *design*, o controlo de custos é enfatizado durante o estágio de desenvolvimento do produto ou serviço; Importância de equipas multidisciplinares, pois estas são as responsáveis pelos novos produtos desde o conceito inicial até à sua produção; Relevância do envolvimento de toda a cadeia de valor de forma a que todos os *stakeholders* sejam incluídos no desenvolvimento do processo; Procura de reduções de custos do ciclo de vida do produto.

Embora as premissas essenciais do *Target Costing* sejam bastante diretas, na realidade, trata-se de um processo bastante complexo e multifacetado (Ansari et al., 2006) uma vez que o preço de venda depende do preço de mercado depois de serem considerados os requisitos dos clientes e os produtos concorrentes. A margem de lucro a ser aplicada depende, por sua vez, da estratégia da empresa, expectativas dos *shareholders* e exigências dos *stakeholders*. O seu resultado é atingido através do enfoque no *design*, processo e procura de uma melhoria contínua envolvendo toda a cadeia de valor.

No que respeita às fases das quais o *Target Costing* é composto a literatura apresenta ligeiras discrepâncias. Monden & Hamada (1991; 1997), nos seus dois artigos, afirmam que o *Target Costing* é constituído por 5 fases, contudo em artigos mais recentes já poderemos identificar novas etapas como o artigo de Ax et al. (2008) onde se encontra presente uma forte componente de melhoria contínua:

1. Identificação do produto ou serviço a desenvolver e seus respectivos atributos – identificação de necessidades dos clientes e determinar os produtos e respectivos atributos que irão satisfazer as necessidades identificadas.
2. Estabelecimento de um preço *target* – Estabelecimento de um preço *target* tendo em consideração fatores como os objetivos organizacionais a médio e longo prazo, posição do produto na matriz de produtos da empresa, o valor percebido pelo cliente relativamente a esse produto, ciclo de vida do produto, quota de mercado desejada, vendas esperadas, preços praticados em produtos concorrentes, qualidade dos produtos, as suas funcionalidades aquando comparados com os existentes em mercado, estratégia da empresa e estratégia dos concorrentes.
3. Determinação do lucro *target* – deriva tipicamente de um plano de longo prazo dos lucros da empresa. Em alguns casos poderá também ser aplicada uma margem de lucro já aplicada anteriormente a produtos similares.
4. Determinação de um custo *target* – diferença entre preço *target* e o lucro *target*, desta diferença conseguimos obter os custos permitidos.
5. Decomposição dos custos *target* – o método mais comum é o de *Everaert*. Consiste em decompor os custos por funções, ou seja, o custo é primeiramente alocado por categorias funcionais do produto, seguido de uma alocação por componentes e partes. Outros métodos referidos pelos autores são: alocação de custos por *items*, por departamentos, equipas ou indivíduos.
6. Redução das diferenças – os custos *target* são muitas vezes bastante agressivos o que leva a grandes diferenças entre o custos *target* e os custos previstos. Contudo, uma vez que o objetivo é atingir os custos *target* e ao mesmo tempo

atender às necessidades dos clientes, nesta fase procede-se a esforços para reduzir as referidas diferenças.

7. Melhoria contínua – uma vez já referida acima, a regra principal desta técnica é que o custo *target* seja alcançado para que se inicie a produção, contudo algumas empresas não a cumprem. Quando tal acontece é necessário uma procura de melhorias ao longo do seu ciclo de vida. Alguns autores referem-se a esta última etapa como já não pertencente ao *Target Costing*, mas sim como *Kaizen Costing*.

Este tipo de fases é bastante semelhante ao defendido por Zengin & Ada (2010) e Sokolov & Giniatullin (2015) contudo estes sintetizaram em apenas 6 etapas. Já Filomena et al. (2009) e Woods et al. (2012) sintetizaram em 4 etapas, sendo que Filomena et al. (2009) salientou a importância do *economic value added* (EVA) como um potencializador de oportunidades de redução de custos. Devido à facilidade de aplicação, é muitas vezes utilizado o *net operating profit after tax* (NOPAT) – resultado operacional como medida *target* sendo que este não inclui capitalizações de custos de desenvolvimento e investigação.

Ax et al. (2008) afirmam que existem poucas evidências relativamente aos fatores que influenciam a adoção do *Target Costing*. No entanto, existem vários estudos que referem algumas características de empresas que tendencialmente implementam este tipo de sistema (Afonso et al., 2008; Burrows & Chenhall, 2012; Dekker & Smidt, 2003; Gopalakrishnan et al., 2015; Mijovc et al., 2014; Zengin & Ada, 2010). A maioria dos autores concordam que esta técnica é predominantemente utilizada em grandes empresas com uma extensa cadeia de valor que operam em envoltentes de grande

incerteza onde a concorrência é intensa, onde os seus produtos têm um ciclo de vida relativamente reduzidos contudo com um grande valor acrescentado e estejam associados a clientes sofisticados capazes de distinguir a diferença de qualidade de cada produto. O *Target Costing* poderá ser aplicado tanto a serviços como a produtos, contudo a maioria das empresas que adotam este sistema são empresas de manufatura muito embora tenha bastante sucesso na indústria dos transportes.

Como em todos os sistemas existentes, é possível identificar algumas limitações presentes no *Target Costing*. Entre essas limitações podemos encontrar o facto de não ser utilizado o custo do capital para tomadas de decisões relacionadas com a produção. Desta forma, o *Target Costing* subestima sistematicamente os custos de investimentos e sobrestima os custos relacionados com recursos para a produção. Esta limitação apontada por Kee (2010) pode levar a uma aceitação de produtos com valores atuais líquidos (VAL's) negativos e rejeitar produtos com VAL's positivos.

Muitos autores consideram que existe um sistema complementar ao *Target Costing* de modo a que a empresa obtenha um sistema de controlo de custos total, o *Kaizen Costing*. O *Kaizen Costing* consiste numa ferramenta de suporte para o processo de redução de custos na fase de produção, ou seja, é um acumular de pequenas melhorias ao processo e não melhorias de inovação como acontece no *Target Costing* (Monden & Hamada, 1991).

No estudo realizado por Afonso et al. (2008), foram enviados questionários a 500 pequenas e médias empresas ligadas à manufatura em Portugal com o objetivo de entender de que forma é que o desenvolvimento de novos produtos estava a ser tratado pelas empresas portuguesas e se estas mesmas recorrem ao sistema de custeio de

Target Costing. O estudo obteve 19,4% de respostas. Os resultados principais relacionados com a realidade portuguesa são:

- Parte das empresas portuguesas que aplicam o *Target Costing* são frequentemente fornecedores de grandes empresas. Nestes casos, as empresas utilizam o *Target Costing* a nível das componentes de forma a conseguir responder às pressões dos seus clientes de forma eficaz. O *Target Costing* é utilizado unicamente para comunicar com os clientes quando envolve produtos de elevada complexidade. Aqui os fornecedores não têm influência na qualidade do produto, logo focam-se mais nas suas funcionalidades e preços.
- Existem algumas pequenas e médias empresas em Portugal que utilizam o *Target Costing*, onde o foco se encontra mais presente na relação qualidade preço. Nestes casos o produto em desenvolvimento é, na sua maioria, caracterizado pela sua baixa complexidade. Estas empresas têm uma grande proximidade com o mercado e vendem diretamente ao seu cliente final.

3. METODOLOGIA

3.1 Tipologia de pesquisa

Tendo em conta a natureza do estudo, um levantamento de informação, análise e procura de possíveis relações entre as diferentes variáveis, onde se encontra uma componente predominantemente estatística, está presente uma pesquisa quantitativa descritiva e causal (Saunders & Thornhill, 2012).

O estudo foi desenvolvido de forma a identificar de forma explícita a adoção por parte das maiores empresas portuguesas de técnicas de contabilidade de gestão

contemporâneas sugeridas por Cadez & Guilding (2008) e Juras (2014) (*Tabela 7.1* em anexo)

3.2 Amostragem e métodos de recolha de dados

Devido à procura de um estudo com uma elevada representatividade e tendo em conta o facto de a maioria das empresas de pequenas dimensões não utilizarem de forma oficial qualquer tipo de contabilidade de gestão (Duck, 1971; Van der Stede et al., 2005), foi escolhido como população alvo a lista publicada anualmente pela revista Exame sobre as 500 maiores empresas de Portugal referente ao ano de 2015.

Tendo em vista a natureza do estudo, onde foi necessário contacto com um elevado número de empresas de forma rápida e por ser considerado um dos métodos mais eficazes de recolha de informação (Cobanoglu et al., 2001), foi escolhido como forma de recolha de dados um questionários *online*.

Uma vez que a obtenção de um estudo estatístico com uma elevada representatividade não depende unicamente do investigador, foi necessário que os inquiridos tivessem um acesso fácil ao questionário, que este contivesse vocabulário ajustado à população alvo e que os inquiridos estivessem dispostos a discutir e a partilhar informação (Van der Stede et al., 2005). Acrescendo a procura de informação o mais fidedigna possível, os questionários foram dirigidos especialmente aos *controllers* e diretores financeiros das empresas.

Como métodos para mitigar a limitação da taxa de respostas, o questionário foi estruturado e desenvolvido de forma simples e cuidada, acompanhada por uma carta de introdução a apresentar o estudo e realçar a importância da resposta para a fiabilidade deste mesmo. Saunders & Thornhill (2012) sugerem que primeiramente seja

enviado um pré-questionário, contudo, devido a restrições a nível temporal, optou-se apenas pelo envio do questionário com uma apresentação do estudo.

Para a elaboração do questionário recorreu-se maioritariamente a um questionário já testado no mercado português com perguntas já validadas de Afonso et al. (2008) e a um questionário que teve lugar a nível mundial da consultora *Ernest & Young*, intitulado *Roles and practices in management accounting today* (Garg et al., 2003). Para as questões remanescentes recorreu-se a conceitos constantes nos estudos de Cadez & Guilding (2008) e Juras (2014), *Tabela 7.2* em anexo.

De modo a completar o questionário para o estudo pretendido e, para que seja possível identificar de forma inequívoca as diferentes técnicas de contabilidade de gestão sem a utilização de vocabulário específico, foi feito um levantamento das principais ações para cada uma das técnicas de contabilidade de gestão em estudo. Com a utilização de ações características em detrimento da utilização de jargões, existe a possibilidade de identificar não só as empresas que reconhecem a utilização deste tipo de técnicas mas também identificar empresas que utilizam técnicas semelhantes, sem que estejam conscientes ou familiarizados com o conceito. Esta abordagem foi utilizada no estudo de Dekker & Smidt (2003) onde concluíram que muitas das empresas alemãs de manufatura utilizam técnicas de custos bastante similares com o conceito de *Target Costing* como a identificação de custos objetivos subtraindo a margem de lucro requerida pelo preço de venda esperado.

De forma a aperfeiçoar e testar o questionário, este foi validado por diversos especialistas de forma a aferir o tempo de preenchimento do mesmo, realçar possíveis clarificações e aprimoramento não só ao nível das instruções, mas também nas

perguntas e estrutura. Depois de revisto e reduzido, o questionário é constituído por três grandes capítulos: Desenvolvimento de novos produtos, Contabilidade de Gestão e Informações gerais da empresa. Como forma de identificação do CAE do inquirido, foi obrigatória a colocação da atividade principal da empresa.

O envio de *emails* de forma rápida deve-se essencialmente à colaboração da Informa Portugal (Anon, n.d.) que disponibilizou os contactos telefónicos e eletrónicos. Uma vez que alguns dos *emails* disponibilizados eram gerais, e visto que em grandes empresas o contacto dentro da empresa tende a ser moroso, recorreu-se igualmente ao contacto telefónico para solicitar emails mais diretos de forma a aumentar a taxa de resposta.

Por na lista constarem empresas presentes na Zona Franca da Madeira, as quais o contacto não foi possível encontrar, levou a que a lista de 500 empresas fosse reduzida a 484 empresas.

O questionário foi enviado no dia 1 de junho de 2016, tendo sido realizados diversos *follow-ups* de modo a aumentar a taxa de resposta.

3.3 Amostra e sua caracterização

O questionário foi acedido e parcialmente respondido por 106 pessoas (22%), contudo apenas 62 foram completamente respondidos e elegíveis para análise (13%). A reduzida taxa de resposta poderá dever-se à falta de acessos a *emails* mais diretos, sendo que estes, na sua grande maioria fossem enviados para um *email* geral. Outra razão que poderá também justificar este resultado deve-se ao facto de existir diferentes organizações na lista pertencentes ao mesmo grupo empresarial, onde a sede e respetivos contactos são semelhantes.

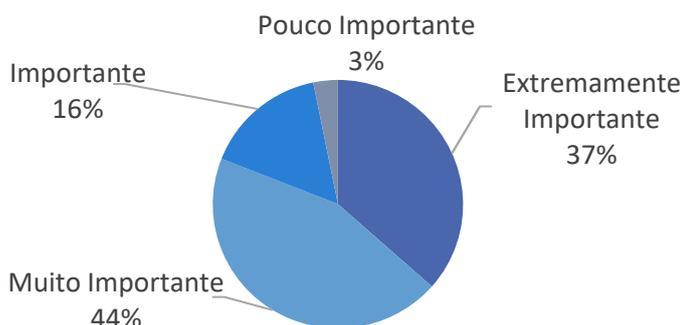
Das empresas que responderam aos questionários completamente, cerca de 90,3% pertencem a um grupo empresarial. Em termos de atividades principais estas dividem-se entre 45,2% Indústria, 40,3% Prestação de Serviços e 14,5% Retalho, das quais 72,6% lançaram um novo produto nos últimos 3 anos.

4. ANÁLISE DE DADOS

4.1 Análise de dados – Técnicas de Contabilidade de Gestão

Após a recolha dos dados e subsequente tratamento, podemos verificar através da Ilustração 4.1 uma consciencialização da importância das técnicas de contabilidade de gestão, onde 81% das empresas respondentes afirmaram que as técnicas têm um papel extremamente importante ou muito importante para a empresa. Ao verificar quais os sectores de atividades (Tabela 4.1) que reconhecem esta importância podemos averiguar que a importância é transversal ao sector das empresas uma vez que tanto as empresas do sector da Indústria (86%) como Prestação de Serviços (72%) como Retalho (92%) estão representadas com taxas elevadas.

Ilustração 4.1- Importância das Técnicas de Contabilidade de Gestão na Organização



Demonstração gráfica do grau de importância das técnicas de contabilidade de gestão.

Tabela 4.1 - Grau de importância das técnicas de Contabilidade de Gestão

Grau de importância das Técnicas de Contabilidade de Gestão na Organização	Prestação de Serviços	Indústria	Retalho
Extremamente Importante	36%	34%	54%
Muito Importante	36%	52%	38%
Importante	24%	10%	8%
Pouco Importante	4%	3%	0%

Grau de importância das técnicas de contabilidade de gestão dependendo do tipo de atividade das diferentes empresas

Dos referidos respondentes foi também possível observar (Tabela 4.2) que as empresas que procuram a introdução e aplicação das técnicas têm um foco maioritário na fase de produção do produto (54%), seguidos de uma preocupação conjunta entre produção e desenvolvimento (34%) e finalmente apenas 12% das empresas se focam maioritariamente na fase de desenvolvimento do produto. Os resultados demonstram que grande parte das empresas ainda não reconhecem o potencial da fase de desenvolvimento para possíveis melhorias de processos levando a uma maior qualidade de produtos, funcionalidades e custos (Kee, 2010; Burrows & Chenhall, 2012; Ax et al., 2008).

Tabela 4.2 - Foco das técnicas de contabilidade de gestão

Fases de Foco	Serviços	Industria	Retalho	Amostra Total
Desenvolvimento	20%	0%	23%	12%
Produção	56%	59%	38%	54%
Desenvolvimento e Produção	24%	41%	38%	34%

Fases foco para a utilização de técnicas de contabilidade de gestão dependendo do tipo de atividade das diferentes empresas.

No respeitante à aplicação das técnicas de contabilidade de gestão (Ilustração 7.1) podemos apurar que as ações mais valorizadas são as relacionadas com a gestão de custos como a obtenção de informação relativamente aos custos e procura da redução

dos mesmos. Contudo, podemos também verificar que as técnicas já têm um papel de destaque no que toca à contribuição para a estratégia da empresa.

Tendo em conta o estudo elaborado pela consultora Ernest & Young em 2003 (Garg et al., 2003), os resultados obtidos são bastante semelhantes aos resultados então obtidos.

Em termos de fatores de adoção (Ilustração 7.2) é possível destacar 3 grandes fatores: compromisso por parte dos órgãos de gestão, ferramentas de comparação intragrupo e tecnologias adequadas. Sendo que a primeira, segundo Bacon (1999), é essencial para uma implementação eficaz uma vez que se trata de um processo complexo sem uma implementação rápida.

Contrariamente ao esperado, as alterações significativas do meio competitivo apenas foram consideradas o quarto fator apontado. Esperava-se que este fosse um dos fatores mais apontados uma vez que o facto de as empresas estarem cada vez mais expostas e mais pressionadas a um ambiente concorrencial altamente competitivo foi um dos motivos para desenvolver este tipo de técnicas (Drury, 2013).

Durante o questionário os inquiridos enumeraram diferentes vantagens (Ilustração 7.3) com a implementação de técnicas de contabilidade de gestão de custos salientando um maior controlo de custos, uma melhoria em termos de eficiência na empresa, uma redução de custos e melhoria na responsabilização.

Tendo em consideração as diferentes tipologias/natureza de técnicas de contabilidade de gestão, as empresas portuguesas utilizam na sua maioria técnicas de gestão de custos e de decisão estratégica (Tabela 7.3).

Na *Tabela 7.3* é possível observar a distribuição da utilização das diferentes técnicas de contabilidade de gestão dentro das suas respetivas categorias.

4.2 Análise de dados – *Target Costing*

4.2.1 *Qualitative Comparative Analysis (QCA)*

Para a análise dos dados obtidos, contrariamente ao usual estudo estatístico, optou-se por uma análise intermédia entre análise qualitativa e quantitativa dos resultados utilizando a metodologia *Qualitative Comparative Analysis*¹.

O *Qualitative Comparative Analysis (QCA)* é uma técnica de pesquisa desenvolvida por *Charles C. Ragin*, de natureza, como o nome sugere, qualitativa (Marx, 2006). O método fsQCA, contrariamente às técnicas de correlações, estudo da magnitude e da direção do efeito de uma variável e a sua combinação com outras num modelo, foca-se nas condições que conduziram a um determinado resultado (Ragin, 2008; Elliott, 2013).

Segundo diferentes autores, um dos pontos fortes deste método é a sua capacidade de analisar diferentes causas complexas e revelar como estas se conectam de forma a obtermos um determinado resultado (Ragin, 2008). Adicionalmente, o QCA permite causas múltiplas conjunturais, ou seja, permite a possibilidade da existência de diferentes combinações gerarem o mesmo resultado (Ganter & Hecker, 2014; Marx, 2006).

O método QCA também permite fazer a diferenciação entre condições causais necessárias (Se a causa B não existir, o resultado também não, ou seja, na sua ausência o resultado não ocorre) e suficientes (se a causa A existir, o resultado ocorre, ou seja, na

¹ Foi opção da autora a utilização de conceitos estrangeiros inerentes à ferramenta utilizada.

sua presença o resultado ocorre). As condições necessárias consistem em condições causais partilhadas nos casos com os mesmos resultados. (Ragin, 2008; Pappas et al., 2016).

Devido à sua capacidade de apresentação de dados de forma focada e estruturada, segundo Ragin (2008), a ferramenta mais importante para a análise de causas complexas utilizando o QCA, é a *Truth Table*. Nesta, estão expostas todas as combinações lógicas de condições causais e associa empiricamente um determinado resultado, ou seja, identifica explicitamente relações entre as combinações das condições causais e o resultado.

Durante a seleção de condições causais, é aconselhável que estas sejam baseadas em critérios teóricos (Rihoux & Ragin, 2009).

Para estudos com relações causais complexas e múltiplas interações, o QCA aparece como uma ferramenta apropriada, contudo, como todas as ferramentas, esta, devido à sua natureza, poderá ser mais ou menos eficaz dependendo dos contextos (Fiss, 2011).

Uma das críticas levantadas é o facto de o QCA encontrar sempre um modelo, mesmo que seja com base em dados aleatórios. Marx (2006), de modo a verificar a veracidade da crítica levantada, elaborou um estudo com o qual concluiu que, para que exista distinção de dados reais e aleatórios, é necessário o investigador ter em atenção duas restrições: o número de variáveis nos casos e a existência de um limite superior de variáveis que podem ser analisadas. Sintetizando, é necessário ter em atenção o balanço entre o número de casos e o número de variáveis a utilizar.

4.2.2 Utilização correta de *Target Costing*

4.2.2.1 *Pressupostos Tratamento de variáveis*

Uma vez que a investigação tem como base o estudo de Afonso et al. (2008), acrescentando o facto de a literatura defender que a Técnica de Contabilidade de Gestão *Target Costing* apenas é utilizada na fase de desenvolvimento do produto/serviço (Ax et al., 2008; Burrows & Chenhall, 2012; Kee, 2010) e, uma vez que o estudo procura informação o mais recente possível, não foram tidas em conta as empresas que afirmam que não tiveram qualquer tipo de lançamento de produtos/serviços nos últimos 3 anos. Este pressuposto levou a uma redução da amostra para 44.

O questionário, tal como referido anteriormente, foi desenhado com base no estudo de Afonso et al. (2008), onde este mediu a utilização da técnica *Target Costing* utilizando sete indicadores medidos através de uma escala tipo Likert. Para o questionário, como se pode observar no *Tabela 7.2*, foram utilizadas cinco das sete afirmações (primeiras 5 afirmações da pergunta 6). Contudo, tendo em conta a natureza do estudo, foram adicionadas mais duas afirmações (duas últimas afirmações da pergunta 6 na *Tabela 7.2*).

A sexta afirmação foi acrescentada de modo a testar a regra de ouro do *Target Costing* (Kee, 2010) e a sétima foi utilizada de modo a aferir se as empresas que utilizam o *Target Costing* têm em conta o custo de financiamento, uma das limitações do *Target Costing* anteriormente referidas.

Devido à grande quantidade de variáveis e, tendo em conta que Afonso et al. (2008) apenas se considerou como utilizadoras do *Target Costing* as empresas que

concordavam com todas as suas afirmações, estas variáveis foram reduzidas a uma só através do fsQCA através da funcionalidade fuzzyand().

Para a elaboração do questionário houve também a necessidade de inserir uma pergunta com o objetivo de testar o foco de aplicação da técnica uma vez que, segundo a literatura estudada, esta apenas deverá ser aplicada na fase de desenvolvimento.

Todas as variáveis utilizadas para o presente estudo encontram-se sumarizadas na Tabela 4.3.

Tabela 4.3 - Variáveis incluídas no estudo em fs/QCA

Variáveis	Questões
Concord	Variável composta resultante da Fuzzyand(), junção das variáveis resultantes do estudo de Afonso et al. (2008)
concord_custaba	O produto/serviço apenas transita para a fase de produção quando os custos estimados se encontram abaixo do custo de produção
concord_custfin	Aquando o cálculo dos custos de produção são tidos em conta o custo de financiamento
foco_desenv	A gestão de custos na sua organização está focada em que fases do ciclo de vida dos produtos/serviços?

Para utilizar o QCA é necessário calibrar todas as variáveis no intervalo entre 0 e 1. Para tal calibração é necessário ter em conta o contexto do estudo. Neste estudo, as variáveis Concord, Concord_custaba e concord_custfin foram obtidas através de escalas tipo Likert (Concordo Completamente, Concordo, Discordo, Discordo Completamente, Não Aplicável) e foram calibradas segundo a Tabela 4.4.

Tabela 4.4 - Calibração de Variáveis para fs/QCA – Grau de Concordância

Escalas	Calibração QCA
Concordo Completamente	1
Concordo	0,75
Discordo	0,25
Discordo Completamente	0
Não Aplicável	0

Relativamente à variável output, Target Costing, esta foi obtida através de uma escala tipo Likert com escalas diferentes, grau de utilização, tendo conseqüentemente uma calibração diferente (Tabela 4.5).

Tabela 4.5 - Calibração de Variáveis para fs/QCA - Grau de Utilização

Escalas	Calibração QCA
Utilizado Frequentemente (5)	1
4	0,668
3	0,501
2	0,334
1	0,167
Nunca utilizado (0)	0

Para a variável foco_desenv, a resposta “não” foi calibrada para o valor 0 e a resposta “sim” para o valor 1.

4.2.2.2 Tratamento dos dados

Inicialmente sentiu-se a necessidade de compreender se as empresas têm uma noção correta do conceito da técnica de contabilidade de gestão *Target Costing*. Através de uma simples análise dos dados obtidos verificou-se que alguns dos inquiridos afirmavam utilizar determinadas ações características da técnica em questão (Questão 6), contudo não indicaram que utilizavam a técnica de *Target Costing* (Questão 12). Sintetizando, verificou-se a existência de empresas que utilizam técnicas semelhantes ao *Target Costing* sem que estejam conscientes ou familiarizados com o conceito da técnica, algo já verificado em estudos semelhantes (Dekker & Smidt, 2003).

Para a análise dos dados foi optada uma abordagem semelhante à utilizada por Schneider et al. (2010) acrescentando algumas ações constantes no manual de instruções de Schneider et al. (2012):

1. Testar a existência de condições necessárias:

De forma a averiguar a existência deste tipo de condições, o fsQCA disponibiliza uma função que, através da verificação do nível de *consistency* da variável tendo como output a utilização de *Target Costing*, indica se esta poderá ser ou não considerada uma condição necessária. Uma *consistency* de 1 indica que as combinações causais vão de encontro à regra em todos os casos. Para a presente análise foi utilizada o grau de consistência defendido por Ragin (2008) onde uma variável é considerada necessária quando a sua consistência é igual ou superior a 0,9.

Ao selecionar as variáveis necessárias, é necessário proceder a uma verificação ao nível da trivialidade destas mesmas. Uma condição é trivial se ocorrer em todos os casos independentemente da presença ou da ausência de um determinado resultado. A trivialidade de uma condição causal é medida através da sua *coverage*, quanto mais próximo de 0, mais trivial é a variável.

Tendo em atenção os *outputs* obtido (Tabela 4.6), podemos verificar que nenhuma variável tem uma consistência superior a 0,9, ou seja, nenhuma variável é necessária, logo não é necessário proceder com qualquer análise de trivialidade.

Tabela 4.6 - Análise de variáveis necessárias

```
Analysis of Necessary Conditions
Outcome variable: target_cost

Conditions tested:
```

	Consistency	Coverage
concord	0.507787	0.815154
concord_custaba	0.591691	0.737194
concord_custfin	0.735876	0.596388
foco_desenv	0.599981	0.521708

Análise de variáveis necessárias obtidas através da funcionalidade Necessary Conditions tendo como variável outcome a variável target_cost.

Contudo, tendo em conta o contexto do estudo, obteve-se um resultado não esperado numa das variáveis. Uma vez que o *Target Costing* se tratar de uma técnica aplicável apenas na fase de desenvolvimento, esperava-se que a consistência desta mesma variável fosse superior ao valor obtido.

2. Análise das condições suficientes

Inicialmente optou-se por testar o grau de suficiência de todas combinações logicamente possíveis das variáveis causais. Desta forma é possível de forma rápida e eficaz analisar todas as combinações possíveis das variáveis causais. Através do fsQCA foi possível verificar que todas combinações resultam numa consistência inferior à das variáveis individualmente.

De acordo com o que foi referido anteriormente, a ferramenta essencial para uma análise em fs/QCA é a *Truth Table*. Uma condição causal pode ser considerada suficiente para um resultado se, para cada caso, o *fuzzy membership* (peso da concordância com variável resultante da conversão das respostas obtidas para um intervalo entre 0 e 1) da condição causal X não exceda o valor de *fuzzy membership* do resultado Y (Rihoux & Ragin, 2009).

Após seleccionar as variáveis causais (k) em estudo e o resultado, obtém-se uma *Truth Table* com 2^k linhas, neste caso com $k = 4$, obtiveram-se 16 combinações de variáveis. Após excluir as linhas que não têm casos suficientes para incluir na análise (Elliot, 2013), neste caso todas as linhas que não tinham qualquer caso, a tabela ficou reduzida a 13 linhas.

Devido à raridade de todos os casos irem de encontro à regra, é necessário estabelecer uma medida de consistência aceitável tendo em conta os dados e o contexto. Esta

consistência aceitável é selecionada através de uma análise da distribuição da *raw consistency* (parte da solução coberta por uma determinada combinação de variáveis). Neste estudo o valor de *cut off* foi de 0,80 (Tabela 4.7) (Fiss, 2011). A coluna *target_cost* é preenchida de acordo com este valor; nos casos em que a *raw consistency* é superior ao 0,80, o fsQCA interpreta como utilização do Target Costing, caso seja inferior, interpreta como não utilização.

Tabela 4.7 - Truth Table

concord	concord_custaba	concord_custfin	foco_desenv	number	target_cost	raw consist. ▾	PRI consist.	SYM consist
0	1	1	1	2	1	0.920952	0.644387	0.819172
0	1	0	1	2	1	0.917200	0.669329	0.909881
0	1	1	0	1	1	0.905143	0.431507	0.752239
1	1	0	1	2	1	0.896500	0.586826	0.876304
1	1	1	1	3	1	0.895579	0.650704	0.917577
1	1	1	0	3	1	0.882823	0.602236	1.000000
1	0	1	1	1	1	0.857429	0.333778	0.375940
1	0	1	0	4	1	0.852889	0.583123	1.000000
0	0	0	0	1	1	0.800400	0.003992	1.000000
0	0	0	1	6	0	0.771500	0.423344	0.763802
0	0	1	0	6	0	0.639667	0.105872	0.170326
0	0	1	1	8	0	0.622270	0.209502	0.270444
0	1	0	0	2	0	0.606545	0.001845	0.002994

Tabela retirada da ferramenta fsQCA onde se encontra representado nas cinco primeiras colunas as variáveis causais. Na coluna *number* encontra-se exposto o número de casos para cada combinação causal (cada linha). A coluna *Target_cost* representa o *outcome* tendo em conta o *cut-off* escolhido através da análise os valores da coluna *raw consist.*. As 3 últimas colunas refletem consistências diferentes dos resultados disponibilizados pela ferramenta.

Sendo a coluna *number* o número de casos em cada combinação causal, podemos verificar que, tendo como resultado o *Target Costing*, as linhas com mais casos, neste caso, as combinações causais 6 e 8 (entradas assinadas), não têm foco no desenvolvimento, ficando novamente refletida a reduzida utilização de técnicas de contabilidade de gestão nesta fase.

Considerando as restantes variáveis na combinação causal 8, é evidente uma violação à regra de ouro da técnica, não iniciar a produção de um produto/serviço sem que os custos de produção sejam iguais ou inferiores aos custos de produção objetivo.

A partir da *Truth Table* o fsQCA desenvolve soluções onde cada linha descreve uma combinação de condições que contribuem para um determinado resultado. São disponibilizadas três tipos de soluções que variam dependendo do tratamento de pressupostos que o sistema tem em consideração.

Devido ao facto da solução *intermediate* disponibilizar uma solução livre de pressupostos não justificáveis e soluções demasiado complexas, faz com que esta seja a solução mais utilizada pelos investigadores (Elliot, 2013).

Tabela 4.8 - *Intermediate Solution fs/QCA*

```

--- INTERMEDIATE SOLUTION ---
frequency cutoff: 1.000000
consistency cutoff: 0.800400
Assumptions:
foco_desenv (present)
concord_custfin (present)
concord_custaba (present)
concord (present)

```

	raw coverage	unique coverage	consistency
foco_desenv*concord_custaba	0.359864	0.076094	0.790526
concord_custfin*concord_custaba	0.483588	0.020030	0.841000
concord_custfin*concord	0.475730	0.080119	0.827333
~foco_desenv*~concord_custfin*~concord_custaba	0.095884	0.047966	0.800400
solution coverage: 0.699746			
solution consistency: 0.758597			

*Presença de ambas condições
~Negação da variável causal
Output do software fs/QCA 2.0 (<http://www.socsci.uci.edu/~craigin/fsQCA/>)

Intermediate Solution disponibilizada pela ferramenta fsQCA onde se encontram representadas as diferentes combinações causais e respetivos raw coverage (quanto do resultado é justificado por uma determinada combinação), unique coverage (quanto a combinação causal justifica exclusivamente determinado resultado) e consistency (consistência do resultado).

Com o resultado da *Intermediate Solution* (Tabela 4.8) é possível seleccionar combinações de condições causais empiricamente importantes dependendo do seu nível de explicação do resultado através de indicadores como *raw coverage* (indica quanto do resultado é justificado por uma determinada combinação causal, ou seja é a dimensão da sobreposição entre o tamanho da combinação causal definida e o resultado definido relativamente ao tamanho do conjunto do resultado) e *unique coverage* (indica quanto

a combinação causal justifica exclusivamente determinado resultado) (Ragin, 2008; Rihoux & Ragin, 2009).

4.2.2.3 *Análise de dados*

Através da análise da *unique coverage* é possível observar que todas as combinações causais devem ser consideradas empiricamente relevantes.

O resultado total revela uma importância conjunta de 0,6997 indicando que a maioria do resultado é abrangido pelas quatro combinações. Em termos individuais a *raw coverage* das combinações variam entre 0,095884 a 0,483588.

A combinação mais importante tem uma consistência de 0,841, consiste na consideração do custos de financiamento com a transição do produto para produção quando os custos do produto inferiores ou iguais a um custo objetivo.

Com esta combinação é possível verificar que, contrariamente a algumas críticas levantadas ao Target Costing relativamente à não inclusão do custo de financiamento no custo de produção do produto (Kee, 2010), as empresas portuguesas que afirmam utilizar a técnica em estudo já têm em consideração este valor aquando os cálculos. Desta forma é possível espelharem um valor mais realista, reduzindo o risco de obterem resultados abaixo do esperado.

É também possível verificar que é salvaguardada a aplicação da regra de ouro do *Target Costing* relativamente aos requisitos para a transição dos produtos/serviços para a produção (Kee, 2010).

A segunda combinação tem uma consistência de 0,827, esta combina a aplicação de ações básicas do *Target Costing* com a consideração do custo de financiamento aquando o cálculo dos custos de produção.

Mais uma vez, é visível uma necessidade de espelhar os custos reais e contornar as lacunas da técnica.

A terceira combinação tem uma consistência de 0,8. Esta combinação, contrariamente às anteriores, vai contra a teoria do *Target Costing* uma vez que resulta de uma relação entre a negação da utilização das técnicas de contabilidade de gestão com foco na fase de desenvolvimento, a desconsideração dos custos do capital aquando o cálculo dos custos do produto/serviço e a rejeição da regra da passagem do produto/serviço para a fase de produção sem que os custos do produto sejam iguais ou inferiores ao custo alvo.

Este resultado poderá ter sido alcançado devido a diferentes fatores, entre as quais se salienta:

1. Lacuna por parte do investigador na estruturação ou conteúdo do questionário;
2. Algumas empresas que afirmam utilizar o *Target Costing* na realidade encontram-se a aplicar uma técnica adaptada à empresa, uma versão personalizada para servir determinados propósitos;
3. Possibilidade de outras empresas aplicarem uma outra técnica de contabilidade de gestão bastante semelhante que poderá ser confundida por *Target Costing*.

A segunda hipótese encontra-se presente na literatura, onde Duck (1971) concluiu que determinadas empresas afirmam utilizar técnicas e na realidade, estão a aplicar um sistema adaptado à organização. Através de uma análise estatística é possível verificar que as empresas inquiridas utilizam variadas técnicas de contabilidade de gestão às

quais é dada bastante importância não só a nível de controlo mas também estratégico, contudo o *Target Costing* não é uma delas.

Dekker & Smidt (2003) por sua vez identificaram diversas empresas de manufatura alemãs a utilizar técnicas de custos bastante semelhantes ao *Target Costing* sem conhecerem o conceito da técnica.

Esta hipótese é resultante de alguma falta de conhecimento por parte das empresas do real conceito da técnica em causa. Estas lacunas são do conhecimento geral da comunidade científica e presentes nos estudos de Adler et al. (2000), Nixon & Burns (2012) e Juras (2014).

Relativamente à possibilidade das empresas utilizarem uma técnica de contabilidade diferente da técnica em causa, esta tem que ser uma técnica que não tem foco na fase de desenvolvimento, não considera importante a incorporação do custo de capital no custo do produto/serviço, não reconhece a importância da passagem do produto/serviço para produção apenas posterior ao custo do produto ser inferior ou igual ao custo objetivo e tem características semelhantes ao *Target Costing*.

Considerando as características enumeradas e tendo em conta a revisão de literatura, existe uma técnica que satisfaz todas as exigências, o *Kaizen Costing*.

O *Kaizen Costing* é uma ferramenta de origem Japonesa baseada na ideia de melhoria contínua quando o produto se encontra na fase de produção (Monden & Hamada, 1991; Sani & Allahverdzadeh, 2012; Modarress et al., 2005; Singh & Singh, 2009).

O *Target Costing* e o *Kaizen Costing* são muitas vezes considerados complementares de tal forma que, Monden & Hamada (1991) defende que um sistema de gestão de custos

total inclui a aplicação das duas técnicas, sendo que *Target Costing* é aplicado durante a fase de desenvolvimento e *Kaizen Costing* durante a fase de produção.

Segundo Sani & Allahverdizadeh (2012) o foco das empresas nas diferentes fases da vida de um produto depende em grande parte da sua longevidade. As empresas com produtos com vidas úteis consideradas curtas ou médias tendem a focar-se em técnicas de contabilidade de gestão como *Target Costing*, ou seja dão uma maior importância à fase de desenvolvimento. Contrariamente, as empresas que operam em mercados maduros com produtos com ciclos de vida longos tendem a colocar um maior enfoque em técnicas como o *Kaizen Costing*, ou seja na fase de produção. Tendo esta ideia em mente é possível colocar a hipótese de a maioria dos produtos das maiores empresas portuguesas serem produtos com vidas úteis consideradas longas.

A última combinação tem uma consistência de 0,79, envolve uma relação entre a aplicação de técnicas de contabilidade de gestão com foco no desenvolvimento do produto/serviço e o facto de um produto/serviço apenas transitar para a fase de produção quando os custos estimados se encontram abaixo dos custos de produção.

Desta forma é salvaguardada a aplicação da regra de ouro do *Target Costing* relativamente aos requisitos para a transição dos produtos/serviços para a produção (Kee, 2010) e é reconhecida a importância do foco no desenvolvimento do produto/serviço. Esta ideia vai de encontro ao defendido por diversos autores, onde estes consideram o desenvolvimento a fase com maior potencial para melhorias do processo uma vez que durante esta etapa é definido entre 80% a 90% dos requisitos de qualidade do produto/serviço, funcionalidade e custos associados à sua produção (Mijovc et al., 2014; Kee, 2010; Burrows & Chenhall, 2012; Ax et al., 2008).

5. CONCLUSÃO, LIMITAÇÕES E DIREÇÕES DE PESQUISA

Este estudo procurou mapear a utilização de técnicas de contabilidade de gestão nas 500 maiores empresas em Portugal assim como estudar uma técnica em específico, o *Target Costing*.

Ao longo do tempo inúmeros autores como Duck (1971), de Dekker & Smidt (2003), Nixon & Burns (2012) e de Juras (2014) têm alertado para a falta de conhecimento relativamente às potencialidades das técnicas de contabilidade de gestão, devido maioritariamente a uma falta de consenso a nível académico, sentido-se uma repercussão ao nível das empresas.

Segundo os estudos de Duck (1971) e Van der Stede et al. (2005) esta limitação é mais sentida a nível de empresas de pequenas dimensões e menos em empresas de grandes dimensões inseridas num grupo empresarial.

A realidade portuguesa parece ir de encontro à literatura, uma vez que a maioria das empresas questionadas reconhece o valor das técnicas de contabilidade de gestão, contudo, em termos práticos e mais específicos, são observáveis algumas lacunas.

Uma das lacunas observáveis denotou-se no facto das empresas não estarem conscientes dos potenciais proveitos de uma aplicação de técnicas de contabilidade de gestão na fase de desenvolvimento do produto/serviço, potencialidades estas que poderão levar de forma mais eficaz a melhorias de processos repercutindo-se numa maior qualidade de produtos, funcionalidades e menores custos (Kee, 2010; Burrows & Chenhall, 2012; Ax et al., 2008).

As empresas portuguesas, na sua maioria, aplicam com uma maior frequência técnicas de gestão de custos e decisão estratégica, dando menos importância a técnicas direcionadas ao Planeamento, Controlo e Performance.

Relativamente à aplicação da técnica de *Target Costing*, as lacunas anteriormente mencionadas encontram-se visíveis em duas situações distintas:

- Diversas empresas demonstraram uma utilização de técnicas semelhantes sem que estejam conscientes deste facto e sem que estas estejam familiarizados com o seu conceito
- Variadas empresas afirmam utilizar o *Target Costing*, contudo na realidade, encontram-se a utilizar técnicas adaptadas à sua realidade.

Tendo as duas situações em consideração e acrescentando o facto de o foco na fase de produção ter sido quase considerado uma condição necessária para a aplicação do *Target Costing*, revelou a possibilidade das empresas portuguesas em estudo terem optado por uma técnica considerada complementar, o *Kaizen Costing*, sendo este uma ferramenta de suporte no processo de redução de custos na fase de produção (Monden & Hamada, 1991).

É importante salientar que, embora este estudo espelhe alguma falta de familiaridade nas empresas portuguesas relativamente a este conteúdo, estas sentem a necessidade de colmatar uma das críticas mais importantes do *Target Costing* apontada por Kee (2010), uma vez que a maioria das empresas que afirmam utilizar esta técnica incluem o custo de capital no custo do produto, fazendo com que o custo refletido seja mais realista.

É necessário ressaltar que todas estas conclusões foram retiradas a partir de um questionário que não se encontra livre de falhas e com uma taxa de resposta possivelmente reduzida. Em termos de conteúdo do questionário, teria contribuído a inclusão de uma questão que despistasse de forma clara a aplicação da técnica *Kaizen Costing* e *Target Costing* fazendo com que as conclusões fossem devidamente aprofundadas, levando talvez a melhores resultados.

Como trabalho futuro seria importante estudar a razão que leva as empresas portuguesas a tendencialmente aplicarem um maior foco na produção do produto/serviço em prol do desenvolvimento.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Adler, R., Everett, A.M. & Waldron, M. (2000). Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation. In: *Accounting Forum*. 2000, pp. 131–150.
- Afonso, P., Nunes, M., Paisana, A. & Braga, A. (2008). The influence of time-to-market and target costing in the new product development success. *International Journal of Production Economics*. 115 (2), pp. 559–568.
- Anderson, S.W. (2006). Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. *Handbooks of Management Accounting Research*. 2, pp. 481–506.
- Anon (n.d.). *Informa D&B*. [Online]. Available from: <https://www.informadb.pt/idbweb/>.
- Ansari, S.L., Swenson, D.W. & Bell, J. (2006). A template for implementing target costing. *Journal of cost management*. 20 (5), pp. 20–27.
- Apak, S., Erol, M., Elagöz, \. Ismail & Atmaca, M. (2012). The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*. 41, pp. 528–534.
- Ax, C., Greve, J. & Nilsson, U. (2008). The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. *International Journal of Production Economics*. 115 (1), pp. 92–103.
- Bacon, T.R. (1999). *Selling to major accounts: tools, techniques, and practical solutions for the sales manager*. AMACOM Div American Mgmt Assn.
- Baker, W.M. (1995). The missing element in cost management: competitive target costing. *INDUSTRIAL MANAGEMENT-CHICAGO THEN ATLANTA*-. 37, pp. 29–29.
- Burrows, G. & Chenhall, R.H. (2012). Target costing: First and second comings. *Accounting History Review*. 22 (2), pp. 127–142.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*. 33 (7-8), pp. 836–863.
- Cobanoglu, C., Warde, B. & Moreo, P.J. (2001). A comparison of mail, fax and web-based survey methods. *International journal of market research*. 43 (4), pp. 441–452.
- Dekker, H. & Smidt, P. (2003). A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *International Journal of Production Economics*. 84 (3), pp. 293–305.
- Drury, C. (2013). *Management and cost accounting*. 8th Ed. Springer.

- Duck, R. (1971). The use of management accounting techniques in industry. *Journal of Management Studies*. 8 (3), pp. 355–359.
- Elliot, T. (2013). Fuzzy set qualitative comparative analysis: Part 2. *Presentation to the Statistics Group, UCI*.
- Elliott, T. (2013). Fuzzy set qualitative comparative analysis: An introduction. In: *Research notes*. Statistics Group, UCI.
- Filomena, T.P., Neto, F.J.K. & Duffey, M.R. (2009). Target costing operationalization during product development: Model and application. *International Journal of Production Economics*. 118 (2), pp. 398–409.
- Fiss, P.C. (2011). Building Better Causal Theories: A Fuzzy Set Approach to Typologies in Organization Research. *Academy of Management Journal*. 54 (2), pp. 393–420.
- Ganter, A. & Hecker, A. (2014). Configurational paths to organizational innovation: qualitative comparative analyses of antecedents and contingencies. *Journal of Business Research*. 67 (6), pp. 1285–1292.
- Garg, A., Ghosh, D., Hudick, J. & Nowacki, C. (2003). Roles and practices in management accounting today. *Strategic Finance*. 85 (1).
- Guilding, C., Cravens, K.S. & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*. 11 (1), pp. 113–135.
- Juras, A. (2014). Strategic Management Accounting-What Is the Current State of the Concept? *Economy Transdisciplinarity Cognition*. 17 (2).
- Kaplan, R.S. (1984). *The evolution of management accounting*. Springer.
- Kee, R. (2010). The sufficiency of target costing for evaluating production-related decisions. *International Journal of Production Economics*. 126 (2), pp. 204–211.
- Kee, R. & Matherly, M. (2006). Decision control of products developed using target costing. *Advances in Management Accounting*. 15, pp. 267–292.
- Majeed, H. & Hamza, S. (2012). STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING TECHNIQUES IN ROMANIAN COMPANIES: AN EMPIRICAL STUDY. *Studies in Business and Economics*. [Online]. 7 (2). pp. 126–140.
- Marx, A. (2006). Towards more robust model specification in QCA results from a methodological experiment. *Philadelphia, PA: American Sociological Association*.

- Mijovc, J., Pekanov Starvcevic, D. & Mijovc, I. (2014). Investigation of the relationship between contemporary cost management methods and improvement in financial performance. *Economic Research-Ekonomska Istra\vzivanja*. 27 (1), pp. 393–413.
- Modarress, B., Ansari, A. & Lockwood, D. (2005). Kaizen costing for lean manufacturing: a case study. *International Journal of Production Research*. 43 (9), pp. 1751–1760.
- Monden, Y., Akter, M. & Kubo, N. (1997). Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment. *Managerial and Decision Economics*. 18 (2), pp. 113–129.
- Monden, Y. & Hamada, K. (1991). Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies. *Journal of Management Accounting Research*, pp. 16–34.
- Nixon, B. & Burns, J. (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*. 23 (4), pp. 229–244.
- Pappas, I.O., Kourouthanassis, P.E., Giannakos, M.N. & Chrissikopoulos, V. (2016). Explaining online shopping behavior with fsQCA: The role of cognitive and affective perceptions. *Journal of Business Research*. 69 (2), pp. 794–803.
- Ragin, C.C. (2008). *Redesigning social inquiry: Fuzzy sets and beyond*. Wiley Online Library.
- Rihoux, B. & Ragin, C.C. (2009). *Configurational comparative methods: Qualitative comparative analysis (QCA) and related techniques*. Sage.
- Sani, A.A. & Allahverdizadeh, M. (2012). Target and Kaizen Costing. *World Academy of Science, Engineering and Technology*. 6 (2), pp. 40–46.
- Saunders, M.L.P. & Thornhill, A. (2012). *Research Methods for Business Students*. 6th Ed. Pearson (ed.). Financial Times Press.
- Schneider, C.Q., Wagemann, C. & Quaranta, M. (2012). *How To... Use Software for Set-Theoretic Analysis. Online Appendix to "Set-Theoretic Methods for the Social Sciences*.
- Schneider, M.R., Schulze-Bentrop, C. & Paunescu, M. (2010). Mapping the institutional capital of high-tech firms: A fuzzy-set analysis of capitalist variety and export performance. *Journal of International Business Studies*. [Online]. 41 (2), pp. 246–266.
- Singh, J. & Singh, H. (2009). Kaizen philosophy: A review of literature. *The IUP Journal of Operations Management*. 8 (2), pp. 51–72.
- Sokolov, A. & Giniatullin, Y. (2015). Management Accounting of Costs: Approaches to Calculation of the Target Cost of the Product. *Asian Social Science*. 11 (11).

Van der Stede, W.A., Young, S.M. & Chen, C.X. (2005). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*. 30 (7-8), pp. 655–684.

Ward, K. & Grundy, T. (1996). The strategic management of corporate value. *European Management Journal*. 14 (3), pp. 321–330.

Woods, M., Taylor, L. & Fang, G.C.G. (2012). Electronics: A case study of economic value added in target costing. *Management accounting research*. 23 (4), pp. 261–277.

Zengin, Y. & Ada, E. (2010). Cost management through product design: target costing approach. *International Journal of production research*. 48 (19), pp. 5593–5611.

7. ANEXOS

Tabela 7.1– Lista de Técnicas de Contabilidade de Gestão

	Conceito
1 – Custos	
1.1 – Attribute Costing	Atribuição de custos a características específicas do produto/serviço que apelam ao cliente.
1.2 – Life-Cycle Costing	Custeio baseado nos diferentes estágios do produto ou serviço. Estes estágios incluem: <i>Design</i> , introdução no mercado, crescimento, maturidade, declínio e um eventual abandono.
1.3 – Quality Costing	Custos associados com a criação, identificação, reparação e prevenção de defeitos. Os relatórios de custos de qualidade têm o objetivo de apoiar o gestor a priorizar os problemas de qualidade.
1.4 – Target Costing	Método utilizado durante o estágio de <i>design</i> do produto e do processo. Esta ferramenta tem como objetivo estimar os custos subtraindo a margem de lucro desejada pelo preço estimado do produto. O produto deve ir de encontro a esse resultado (custo).
1.5 – Value Chain Costing	Alocação de custos às atividades necessárias para o <i>design</i> , procura, produção, mercado, distribuição e serviços.
2 – Planeamento, Controlo e Performance	
2.1 – Benchmarking	Comparação de processos internos com <i>standard</i> ideal.
2.2 – Integrated Performance Measurement	Sistema de medição que se foca tipicamente em adquirir conhecimento de performance baseado nos requisitos dos clientes e poderá envolver medidas não financeiras. Para esta técnica é necessário que os departamentos monitorizem os fatores críticos para a satisfação do cliente.
3 – Strategic Decision-making	
3.1 – Strategic Costing	Utilizar os dados sobre custos baseados na informação estratégica e de marketing de modo a desenvolver e identificar estratégias superiores que irão levar a uma vantagem competitiva sustentável.
3.2 – Strategic Pricing	Uma análise de fatores estratégico processo de decisão do preço. Estes fatores podem incluir a elasticidade de preço do concorrente, crescimento do mercado, economias de escala e experiência.
3.3 – Brand Valuation	Avaliação financeira da marca através dos pontos fortes como: estabilidade, liderança, mercado, internacionalização, tendências e proteção combinado com lucros históricos da marca.
4 – Contabilidade do Concorrente	

4.1 – Competitor cost assessment	Estimação das unidades de custos do concorrente.
4.2 – Competitor position monitoring	Análise das posições dos concorrentes no mercado através de investigação e tendências do mercado em vendas do concorrente, quota de mercado, volume de negócio, unidades de custo e lucros. Este estudo pode levar a informações básicas relativamente à estratégia de mercado do concorrente.
4.3 - Competitor performance appraisal	Análise numérica dos resultados publicados pelo concorrente de modo a retirar as fontes principais da vantagem competitiva do concorrente.
5 – Contabilidade do Cliente	
5.1 – Customer profitability analysis	Cálculo do lucro ganho de um cliente em específico. O cálculo é efetuado com base nos custos e vendas.
5.2 – Lifetime customer profitability analysis	Envolve a extensão do horizonte temporal da análise do lucro ganho de um cliente de modo a incluir futuras transações. Esta prática está focada na antecipação de futuros lucros.
5.3 – Valuation of customers as assets	Cálculo do valor do cliente para a empresa.

Transcrito de Cadez & Guilding (2008)

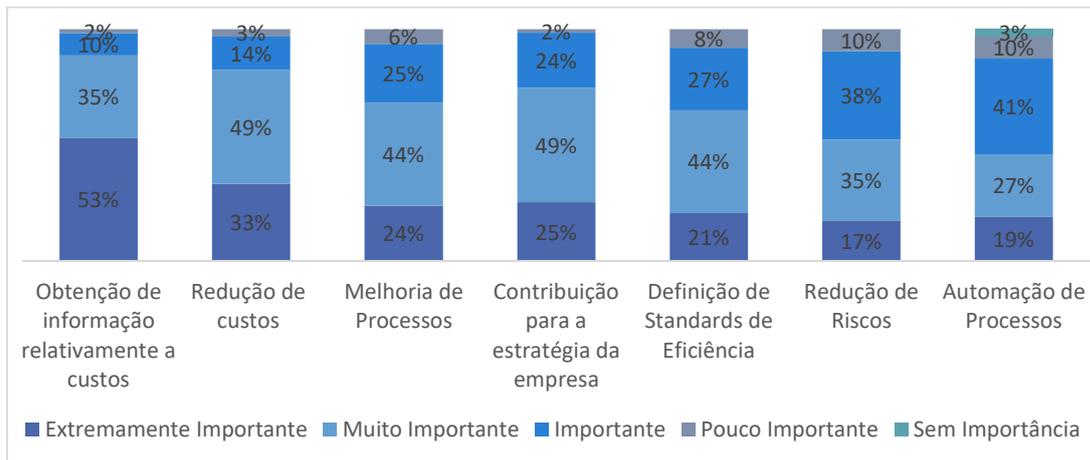
Tabela 7.2 – Perguntas principais do questionário utilizado

Questão
1 - A sua empresa lançou novos produtos/serviços ou novas versões nos últimos 3 anos?
2 - Escolha a opção que melhor define a gestão do desenvolvimento de novos produtos/serviços na empresa.
3 - Qual é a abordagem da empresa no que diz respeito ao desenvolvimento de novos produtos/serviços?
4 - Comparado com os seus concorrentes, a etapa de <i>design</i> e desenvolvimento de novos produtos/serviços é:
5 - Qual o método utilizado na sua empresa para fixar o preço de venda?
6 - Indique o nível de concordância com as seguintes afirmações:
Durante o processo de design de novos produtos/serviços, para calcular o custo de produção desejável do novo produto, é usual utilizar a seguinte fórmula: $\text{Custo de produção target} = \text{preço do produto} - \text{margem de lucro desejada}$
Durante o processo de desenvolvimento de novos produtos/serviços, quando os atributos são considerados demasiado caros comparativamente ao valor atribuído pelo cliente são reduzidos ou eliminados.
A empresa usualmente negocia com os seus fornecedores e clientes alterações no design do produto/serviço e/ou as suas funcionalidades de forma a atingir os custos pré-determinados.
Durante o processo de desenvolvimento do produto/serviço, a empresa tenta adicionar características ou funcionalidades ao produto se não for possível oferecer um preço inferior aos seus concorrentes.

Durante o processo de desenvolvimento do produto/serviço, a empresa pretende ser superior aos seus concorrentes em termos de preço, funcionalidades e qualidade.	
O produto/serviço apenas transita para a fase de produção quando os custos estimados se encontram abaixo do custo de produção target.	
Aquando o cálculo dos custos de produção são tidos em conta o custo de financiamento.	
7 - Indique qual a importância das Técnicas de Contabilidade de Gestão na sua organização?	
8 - Indique o grau de importância das Técnicas de Contabilidade de Gestão nas seguintes ações:	
<ul style="list-style-type: none"> • Obtenção de informação relativamente a custos 	<ul style="list-style-type: none"> • Definição de Standards de Eficiência
<ul style="list-style-type: none"> • Redução de custos 	<ul style="list-style-type: none"> • Redução de riscos
<ul style="list-style-type: none"> • Melhoria de Processos 	<ul style="list-style-type: none"> • Automação de processos
<ul style="list-style-type: none"> • Contribuição para a estratégia da empresa 	
9 - Quais os fatores que levaram à adoção de Técnicas de Contabilidade de Gestão por parte da empresa?	
10 - A gestão de custos na sua organização está focada em que fases do ciclo de vida dos produtos/serviços? Produção/Desenvolvimento	
11 - A gestão de custos na sua organização é aplicada a:	
12 - Indique o nível de utilização das seguintes ações no que respeita a gestão de custos:	
Determinação se os ganhos das vendas previstas são suficientes para cobrir todos os custos incorridos nos restantes etapas (Life-Cycle Costing)	
Elaboração de relatórios de custos de qualidade de forma a facilitar a priorização de problemas de qualidade (Quality Costing)	
Estabelecimento de custos target durante a fase de desenvolvimento calculados através da subtração da margem de lucro desejada ao preço de venda (Target Costing)	
Alocação de custos às diferentes atividades em cada uma das etapas do produto/serviço (Value Chain Costing)	
13 - Indique que tipo de vantagens foram possíveis com a implementação do tipo de ações selecionadas na pergunta 12:	
<ul style="list-style-type: none"> • Redução de custos 	<ul style="list-style-type: none"> • Melhoria na responsabilização
<ul style="list-style-type: none"> • Melhor controlo de custos 	<ul style="list-style-type: none"> • Receitas potenciais
<ul style="list-style-type: none"> • Melhoria da eficiência da empresa 	<ul style="list-style-type: none"> • Preparação de orçamentação a curto prazo
14 - Indique o nível de utilização das seguintes ações no que respeita a Planeamento, Controlo e Performance:	
Procura da melhoria continua através da medição de produtos, serviços e atividades e comparação com um standard ideal (Benchmarking)	
Obtenção de informação sobre performances da empresa baseando-se em requisitos dos clientes (Integrated Performance Measurement)	
15 - Indique o nível de utilização das seguintes ações no que respeita à tomada de decisões estratégicas:	
Utilização de dados de custos baseados em informações estratégicas de modo a desenvolver vantagens competitivas sustentáveis (Strategic Costing)	
Análise da posição dos concorrentes avaliando e monitorizando as tendências das suas vendas, quotas de mercado, unidades de custos, receitas e retorno de vendas (Strategic Pricing)	

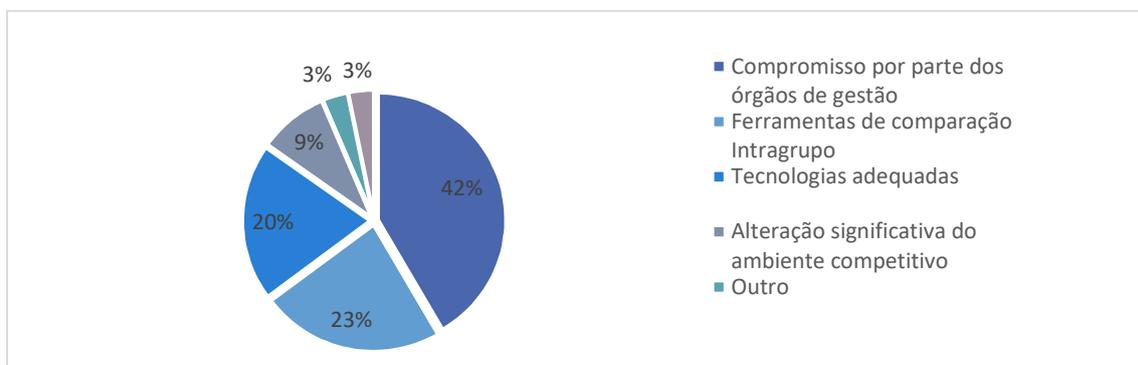
Avaliação financeira da marca através dos seus pontos fortes como estabilidade, liderança, mercado, internacionalização e lucros históricos da marca (<i>Brand Valuation</i>)
16 - Indique o nível de utilização das seguintes ações no que diz respeito à análise do concorrente:
Estimação das unidades de custos dos concorrentes (Competitor Cost Assessment)
Análise das tendências do mercado com o objetivo de obter informação básica relativamente à estratégia de mercado do concorrente (Competitor Position Monitoring)
Análise numérica dos resultados publicados pelo concorrente de modo a retirar as principais fontes das suas vantagens competitivas (Competitor Performance Appraisal)
17 - Indique o nível de utilização das seguintes ações no que diz respeito à análise da rentabilidade do cliente:
Cálculo do lucro de clientes (Customer Profitability Analysis)
Extensão do horizonte temporal da análise do lucro de clientes de forma a antecipar futuros lucros (Lifetime Customer Profitability Analysis)
Cálculo do valor do cliente para a empresa (Valuation of Customer as Assets)

Ilustração 7.1-Importância das Técnicas de Contabilidade de Gestão



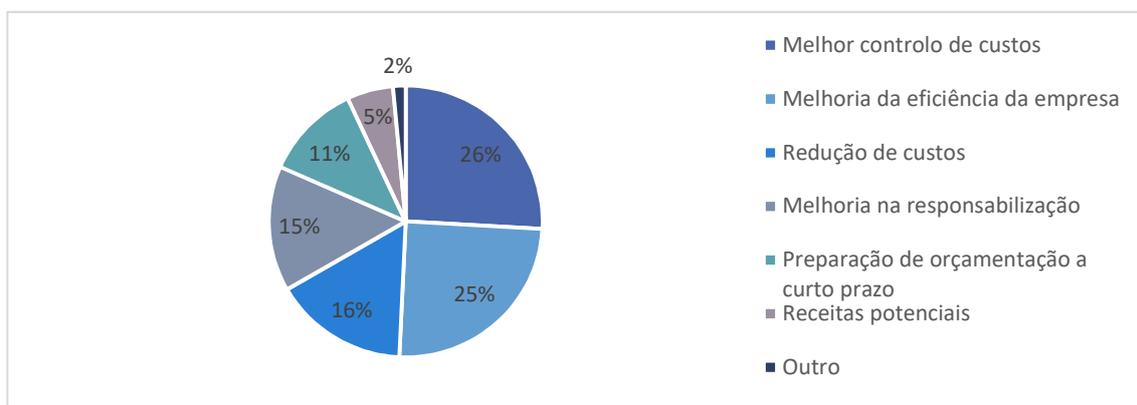
Grau de importância reconhecido pelas empresas relativamente à aplicação de técnicas de contabilidade de gestão em determinadas atividades da empresa.

Ilustração 7.2 - Fatores de Adoção de Técnicas de Contabilidade de Gestão



Demonstração gráfica do peso relativo dos fatores que levaram à adoção e implementação das técnicas de contabilidade de gestão.

Ilustração 7.3- Vantagens da implementação de Técnicas de Contabilidade de Gestão de Custos



Desmonstração gráfica da importância relativa das diferentes vantagens da implementação de técnicas de contabilidade de gestão segundo as empresas inquiridas.

Tabela 7.3- Utilização das técnicas de Contabilidade de Gestão (Graus de utilização 4 e 5)

Categoria	Técnica de contabilidade de Gestão	Utilização	Utilização por categoria
Gestão de Custos	Life-Cycle Costing	10%	33%
	Value Chain Costing	7%	
	Atribute Costing	6%	
	Quality Costing	5%	
	Target Costing	4%	
Planeamento, Controlo e Performance	Benchmarking	8%	13%
	Integrated Performance Measurement	5%	
Strategic Decision	Strategic Costing	7%	22%
	Strategic Pricing	7%	
	Brand Valuation	7%	
Contabilidade do Concorrente	Competitive Position Monitoring	6%	13%
	Competitor Performance Appraisal	4%	
	Competitor Cost Assessment	2%	
Contabilidade do Cliente	Customer Profitability Analysis	7%	19%
	Valuation of Customer as Assets	7%	
	Lifetime Customer Profitability Analysis	5%	