

# **Análise da progressão do conhecimento sobre Custeio Alvo: uma análise bibliométrica dos artigos apresentados nas 19 edições do Congresso Brasileiro de Custos**

**João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento** (UFPI) - jchbn1@gmail.com

**Wellington Dantas Sousa** (FACAPE) - dantas@facape.br

**Leonardo Victor de Sá Pinheiro** (UFPI) - leonardopinheiro@hotmail.com

**Maurício Boavista Mendes Boavista de Castro** (UFPI) - mauricioboavista@hotmail.com

**Juliana REIS BERNARDES** (FACAPE) - jureis3d@hotmail.com

## **Resumo:**

*O presente estudo buscou enquadrar a temática Custeio Alvo no quadro de progressão do conhecimento proposto por Ansari, Bell e Okano (2007). Para tal, foi realizado um estudo bibliométrico nas 19 edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), onde foram selecionados 44 artigos publicados com os temas Custeio Alvo, Custeio Meta e "Target Costing". Foi notada a predominância de artigos nas fases de 'desenvolvimento e defesa' e 'refinamento da técnica' (que representam juntos mais de 75% dos estudos publicados no CBC no período) que apresentam como características principais a busca pelo desenvolvimento do quadro conceitual, o estabelecimento dos limites da prática, o delineamento dos limites e geração de hipóteses sobre a temática. Nesse aspecto, foram notadas relevantes oportunidades para o desenvolvimento de futuras pesquisas nas fases 'situando a prática no contexto organizacional', 'ligação com outras ferramentas de gestão' e 'institucionalização e difusão' respectivamente. Relativo à análise bibliométrica, através da utilização do software UNICET®, foi notado que Wellington Rocha ocupa a posição central da rede de pesquisadores de Custeio Alvo no CBC, sendo o autor mais influente e com maior prestígio no contexto analisado. Por fim, observou-se ainda que os livros continuam a ser a principal fonte de referências, que autores com mais de uma publicação nos anais do CBC tendem a efetuar pesquisas com métodos distintos ao longo do tempo e que futuros estudos podem adotar como procedimentos metodológicos pesquisas survey, pesquisas-ação e simulações.*

**Palavras-chave:** *Custeio Alvo. Progressão do Conhecimento. Estudo Bibliométrico.*

**Área temática:** *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

## **Análise da progressão do conhecimento sobre Custeio Alvo: uma análise bibliométrica dos artigos apresentados nas 19 edições do Congresso Brasileiro de Custos**

### **Resumo**

O presente estudo buscou enquadrar a temática Custeio Alvo no quadro de progressão do conhecimento proposto por Ansari, Bell e Okano (2007). Para tal, foi realizado um estudo bibliométrico nas 19 edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), onde foram selecionados 44 artigos publicados com os temas Custeio Alvo, Custeio Meta e “*Target Costing*”. Foi notada a predominância de artigos nas fases de ‘desenvolvimento e defesa’ e ‘refinamento da técnica’ (que representam juntos mais de 75% dos estudos publicados no CBC no período) que apresentam como características principais a busca pelo desenvolvimento do quadro conceitual, o estabelecimento dos limites da prática, o delineamento dos limites e geração de hipóteses sobre a temática. Nesse aspecto, foram notadas relevantes oportunidades para o desenvolvimento de futuras pesquisas nas fases ‘situando a prática no contexto organizacional’, ‘ligação com outras ferramentas de gestão’ e ‘institucionalização e difusão’ respectivamente. Relativo à análise bibliométrica, através da utilização do *software* UNICET®, foi notado que Wellington Rocha ocupa a posição central da rede de pesquisadores de Custeio Alvo no CBC, sendo o autor mais influente e com maior prestígio no contexto analisado. Por fim, observou-se ainda que os livros continuam a ser a principal fonte de referências, que autores com mais de uma publicação nos anais do CBC tendem a efetuar pesquisas com métodos distintos ao longo do tempo e que futuros estudos podem adotar como procedimentos metodológicos pesquisas *survey*, pesquisas-ação e simulações.

**Palavras-chave:** Custeio Alvo. Progressão do Conhecimento. Estudo Bibliométrico.

**Área Temática:** Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

### **1 Introdução**

Diante da atual conjuntura mercadológica, a Contabilidade deve assumir o papel de suporte à gestão através da geração de informações úteis, compreensivas e preditivas para suporte do processo de tomada de decisão (SHANK; GOVINDARAJAN, 1992). A necessidade de maior eficiência (*efficiency management*) fomentou o surgimento do conceito da gestão estratégica de custos (BROMWICH, 1990).

A gestão estratégica de custos apresenta uma abordagem holística, utilizando os dados de custos com o objetivo de desenvolver estratégias superiores que fomentem em vantagem competitiva sustentável, sendo o Custeio Alvo um dos tópicos mais relevantes nesse âmbito (SIMMONDS, 1981). Segundo Rocha (1999, p. 126), “Custeio-Alvo é o montante de custos que deve ser eliminado, ou aumentado, para que o custo estimado de um produto, ou serviço, se ajuste ao permitido, tendo em vista o custo de uso para o consumidor, o preço alvo e as margens objetivadas para cada elo da cadeia”.

Estudos realizados evidenciam a relevância da temática. Rocha, Wienhage e Scarpin (2010) analisaram a produção científica através de um estudo bibliométrico de 23 artigos científicos sobre Custeio Meta e Custeio Kaizen publicados no Congresso Brasileiro de Custos no período compreendido entre 2002 a 2009. Milani Filho, Simaozinho e Grespan (2011) investigaram a frequência com que o tema Custeio Alvo é recorrente nos 4 principais eventos da área de Contabilidade e Administração nos anos de 1999 a 2009. Entretanto, não foi encontrado na literatura estudos focados em analisar a produção científica sobre Custeio Meta

nas 19 edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC) enquadrando as pesquisas sobre a temática no ciclo de vida proposto por Ansari, Bell e Okano (2007), lacuna essa compreendida na presente pesquisa.

Nesse aspecto, buscou-se, no presente estudo, enquadrar a temática Custeio Alvo no quadro de progressão conhecimento proposto por Ansari, Bell e Okano (2007). Para tal, foi realizado um estudo bibliométrico nas 19 edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), onde foram selecionados 44 artigos publicados com os temas Custeio Alvo, Custeio Meta e “*Target Costing*”. Foram analisados os artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) em decorrência deste ser o principal evento ligado à área de custos empresariais do Brasil e ser o fórum onde o tema ‘Custeio Alvo’ é mais recorrente no Brasil (MILANI FILHO; SIMAOZINHO; GRESPAN, 2011).

Justifica-se a relevância da presente pesquisa em decorrência da relevância de disponibilizar uma base para consulta que reflita o estado da arte (*state of art*) sobre Custeio Alvo, possibilitando a identificação do atual estágio do ciclo de vida do quadro de progressão do conhecimento proposto por Ansari, Bell e Okano (2007), bem como a identificação de oportunidades para o desenvolvimento de futuras pesquisas na área.

Além dessa introdução, o presente estudo encontra-se segmentado em 4 tópicos. Inicialmente é apresentada uma breve contextualização sobre o Custeio Alvo e a Revisão da Literatura de estudos bibliométricos da temática Custeio Alvo. No terceiro tópico são apresentados os procedimentos metodológicos adotados no estudo e, em seguida, é apresentada a análise e discussão dos dados. Por fim, são realizadas as considerações finais com as limitações da pesquisa e a indicação de oportunidades à condução de estudos na área.

## **2 Fundamentação Teórica**

### **2.1 Breve contextualização sobre o Custeio Alvo**

Criado pela empresa Toyota em 1965 no Japão e com contribuições de empresas como Sony, Nissan e Sharp, o Custeio Alvo (*Target Costing*) foi desenvolvido por meios não acadêmicos, sendo adotado por mais de 80% da indústria Japonesa (SAKURAI, 1991).

Cooper e Slagmulder (2000) apresentam o Custeio-Alvo (*Target Costing*) como uma metodologia que possibilita a determinação do custo do produto em decorrência do preço praticado pelo mercado. A partir da estimativa do preço de mercado, a empresa define a margem desejada e então trabalha o custo máximo que o produto pode ter (BRUNI *et al.*, 2008).

Este preço está intimamente vinculado ao produto total, que é composto pela amplitude de benefícios tangíveis e intangíveis percebidos pelo cliente, refletindo as especificações ou funções do produto que são valorizadas pelo cliente - funcionalidades do produto (HANSEN; MOWEN, 2001).

Em outras palavras, o Custeio-Alvo é a diferença entre o custo estimado e o máximo permitido, ou seja, a ideia é introduzir o produto no mercado apenas quando o Custeio-Alvo seja igual ou próximo a zero. Se o Custeio-Alvo for menor do que é atualmente alcançável, o gestor deve encontrar custos reduzíveis que permitam mover o custo real em direção ao Custeio-Alvo (COOPER; SLAGMULDER, 2000).

Ansari, Bell e Okano (2007) contribuem afirmando que o Custeio Alvo é o resultado da subtração do ‘preço alvo’ pelo ‘lucro alvo’, sendo que as variáveis independentes ‘preço alvo’ (quanto os clientes estão dispostos a pagar) e ‘lucro alvo’ (retorno exigido pelo investidor) são exógenas enquanto a variável ‘Custo Alvo’ é endógena (ligado a *performance*).

Logo, a partir da estimativa do preço que o mercado está disposto a pagar, a firma define a margem desejada e então trabalha o custo máximo que o produto pode ter, sendo este preço

vinculado ao produto total, que é composto pela amplitude de benefícios tangíveis e intangíveis percebidos pelo cliente (BRUNI *et. al.*, 2008).

Segundo Rocha (1999) o Custeio-Alvo tem por objetivo o alcance do custo máximo admissível de um produto ou serviço para que, dado o preço de venda que o mercado possibilite, consiga-se a rentabilidade mínimo desejada, antes do início da produção.

## 2.2 Revisão da Literatura

Rocha, Wienhage e Scarpin (2010) investigaram a produção científica através de um estudo bibliométrico de 23 artigos científicos sobre Custeio Meta e Custeio Kaizen publicados no CBC no período compreendido entre 2002 a 2009. Entre os principais achados, os autores constataram a existência de 49 (quarenta e nove) autores no total, sendo Welington Rocha, Ilse Maria Bueren, Maria da Glória Arrais Peter e Reinaldo Rodrigues Camacho os autores mais produtivos.

Observou-se também a predominância de 2 (dois) autores por publicações e, relativo à rede de colaboração, apenas Welington Rocha se destacou com maior número de laços, tendo os demais autores com poucas participações nos laços. No tocante à metodologia, os autores notaram destaques de estudos de casos, *survey* ou experimental e observou-se a utilização de citações de livros com 246 de um total de 430 citações abordadas, sendo, o maior número de citações nos artigos publicados no ano de 2008. Por fim, os autores concluíram que o tema Custeio Alvo foi o mais recorrente no período.

Milani Filho, Simaozinho e Grespan (2011) buscaram investigar a frequência com que o tema Custeio Alvo é recorrente no período de 1999 a 2009 nos 4 principais eventos da área de Contabilidade e Administração, a saber: Congresso USP de Controladoria, Congresso ANPCONT, Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD) e o Congresso Brasileiro de Custos (CBC).

Os autores identificaram 39 trabalhos que abordaram o Custeio Alvo, sendo que mais de 82% foram apresentados no CBC, sendo este o evento em que o assunto teve maior abordagem. Acerca dos demais artigos, 10,3% foram apresentados no ENANPAD, 0,5% no Congresso USP de Controladoria e, por fim, 0,3% no Congresso ANPCONT. Adicionalmente, os autores concluíram que Sakurai foi o autor estrangeiro mais citado, em 74,4% dos trabalhos, enquanto Eliseu Martins e Welington Rocha foram os autores nacionais com maior frequência.

Beuren *et al.* (2011) buscaram compilar e complementar os estudos bibliométricos publicados sobre Custeio Baseado em Atividades, Custeio Meta, *Target Costing*, Kaizen, Teoria das Restrições, e Unidade de Esforço de Produção, tendo como base de dados as 17 edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC).

Entre outros resultados, os autores notaram que não existe uma distribuição normal no volume de artigos publicados no decorrer dos anos, que o Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi o mais pesquisado, seguido da Teoria das restrições, e por último aparecem juntos o Custo Meta, *Target Costing*, Kaizen e Unidade de Esforço de Produção. Adicionalmente, Beuren *et al.* (2011) concluíram que os livros ainda são a principal fonte de referências dos estudos sobre Custeio Alvo, sendo as pesquisas com natureza predominantemente de caráter prático.

## 3 Metodologia

A presente pesquisa pode ser caracterizada como descritiva com abordagem predominantemente quantitativa. Segundo Kumar (2005), os estudos descritivos se caracterizam pela inexistência de interferência por parte do pesquisador, cabendo a este descrever o fenômeno objeto de análise.

A quantitativa ocorre através da utilização de técnicas matemáticas e estatísticas no processo de coleta, tratamento e de análise dos dados (BEUREN, 2009). Richardson (1999, pag. 70) contribui a este respeito, afirmando que a pesquisa quantitativa caracteriza-se pela utilização “[...] de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc”.

Para obtenção dos dados, foi adotado como procedimento o levantamento bibliométrico. Segundo Vanti (2002), a bibliometria é um conjunto de métodos de pesquisa que utiliza a análise estatística para o mapeamento da estrutura do conhecimento de determinado campo científico e, adicionalmente, como uma ferramenta à análise do comportamento dos pesquisadores em suas decisões na construção do conhecimento. Cardoso *et al.* (2005) corroboram esta afirmação relatando que a técnica tem por propósito avaliar, por meio do estudo de artigos, a produção científica de determinada área do conhecimento.

Como os artigos coletados compreendem todo o período de existência do CBC, o estudo pode ainda ser classificado como longitudinal, com a utilização de análise de conteúdo. Segundo Bardin (1977), a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de descrição e análise de conteúdo de textos que possibilitam inferir conhecimentos acerca de determinada produção.

Para construção da rede de pesquisadores, foi construída uma matriz de citações entre os 91 autores e utilizado o *software* UNICET®. Liu *et al.* (2005) afirmam que o *software* UNICET® é indicado quando têm por objetivo a análise de redes sociais, isto é, redes de colaboração entre autores. Deste modo, foi utilizado o aplicativo *Wordle*® na produção das visualizações das palavras mais frequentes nos títulos e nas palavras-chave dos artigos compreendidos no presente estudo.

A opção por analisar os artigos apresentados no CBC justifica-se em decorrência deste ser o principal evento ligado à área de custos empresariais do Brasil, além de ser o fórum onde o tema ‘Custeio Alvo’ é mais recorrente no Brasil (MILANI FILHO; SIMAOZINHO; GRESPLAN, 2011). A exemplo de Rocha, Wienhage e Scarpin (2010), tendo como critério à seleção dos artigos, foram realizadas buscas nos anais de todas as edições do evento tendo como filtro a ocorrência das terminologias Custeio Alvo, Custo Meta e *Target Costing* no título, resumo e palavras-chave dos artigos. Dessa maneira, o universo da pesquisa são todos os artigos publicados no CBC, sendo encontrado e selecionados 44 artigos.

## **4 Análise dos dados**

### **4.1 Análise do universo de artigos**

Inicialmente, na Tabela 1, é evidenciado a quantidade de artigos sobre Custeio Alvo apresentada em cada edição do CBC com sua respectiva participação percentual e percentual cumulativo:

Tabela 1 – Publicação de Artigos nos Anais por edição do CBC

Edição do Congresso/Ano	Artigos	Percentual	Percentual Cumulativo
1º - 1994	1	2,27%	2,27%
2º - 1995	1	2,27%	4,55%
3º - 1996	2	4,55%	9,09%
4º - 1997	0	0,00%	9,09%
5º - 1998	2	4,55%	13,64%
6º - 1999	1	2,27%	15,91%
7º - 2000	1	2,27%	18,18%
8º - 2001	2	4,55%	22,73%
9º - 2002	1	2,27%	25,00%
10º - 2003	2	4,55%	29,55%
11º - 2004	6	13,64%	43,18%
12º - 2005	5	11,36%	54,55%
13º - 2006	2	4,55%	59,09%
14º - 2007	3	6,82%	65,91%
15º - 2008	4	9,09%	75,00%
16º - 2009	1	2,27%	77,27%
17º - 2010	4	9,09%	86,36%
18º - 2011	4	9,09%	95,45%
19º - 2012	2	4,55%	100,00%

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados coletados (2013).

Analisando a Tabela 1, pode-se notar a evolução significativa na publicação de artigos sobre Custeio Alvo no CBC nos últimos anos. O total de artigos publicados da 1ª edição do evento até a 10ª edição em 2003 (13 *papers*) foi incrementado em 238,46% na segunda década do CBC (anos de 2004 a 2012), alcançando um volume total de 44 estudos até a 19ª edição.

Relativo às metodologias adotadas, os artigos foram classificados em 6 (seis) metodologias de pesquisa: estudo de caso, *framework*, bibliográfico, pesquisa de campo (*survey*), pesquisa ação e simulação, conforme apresentado no gráfico 1:

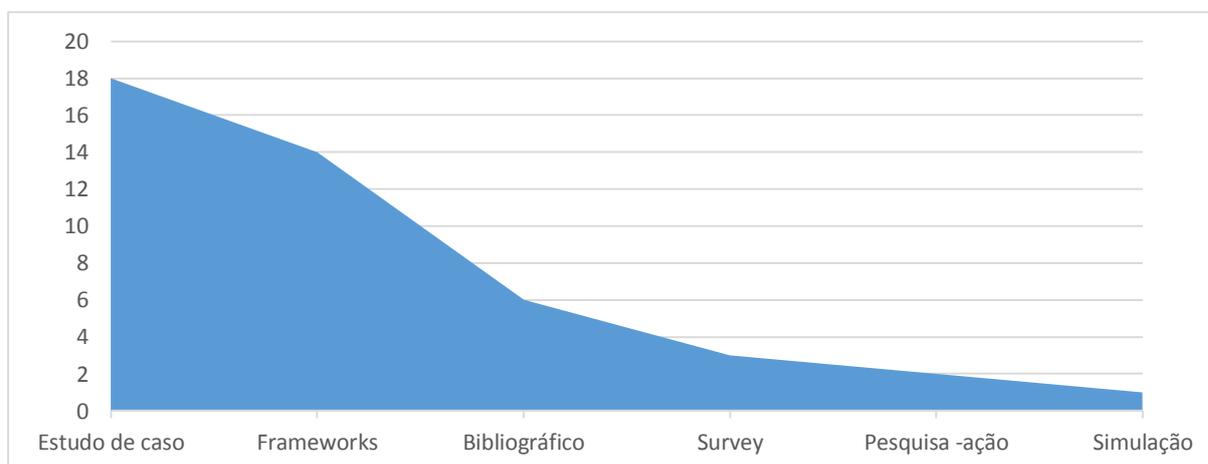


Gráfico 1 – Metodologias adotadas nas pesquisas sobre Custeio Alvo.

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados coletados (2013).

Pode-se notar que Estudos de Casos, Estudos *Frameworks* e Bibliográficos são os métodos de pesquisa dominantes, com aproximadamente 41%, 32% e 14%, respectivamente. Ao examinar se a expansão do número de artigos também acarretou na expansão das metodologias utilizadas, constatou-se que, até a XI edição do CBC no ano de 2004, as abordagens metodológicas se resumiam a *Frameworks* e pesquisas bibliográficas. Nessa edição, Colauto e Bueren (2004) e Filomena e Kliemann Neto (2004) realizaram estudos de casos, sendo esta a metodologia predominante até então.

Dois estudos utilizaram a metodologia de pesquisa ação durante todas as edições do CBC, sendo ambos publicados nos anais do XV CBC, a saber: ‘O Sistema de Custeio-Alvo na Micro e Pequena Empresa: Uma Pesquisa-ação no Segmento de Plástico’ de autoria de Faria, Freitas e Marion (2008) e ‘Custeio alvo na gestão de custos de serviços: uma proposta de aplicação no setor de refeições coletivas’ de autoria de Ferreira e Pamplona (2008).

Com o objetivo de apresentar uma metodologia baseada na lógica fuzzy para modelar a incerteza e a subjetividade inerente ao processo do custo meta, o artigo ‘Contemplando a Subjetividade do ‘*Target Costing*’: Uma Abordagem Experimental Baseada na Logica Fuzzy (Nebulosa)’, de autoria de Borba, Souto-Maior e Murcia (2005), foi o único estudo que utilizou a abordagem metodológica Simulação. Assim, no tocante à metodologia, pode-se notar que futuros estudos podem adotar como procedimentos metodológicos pesquisas *survey*, pesquisas-ação e simulações. Na Tabela 2, é apresentada a produtividade dos autores e Instituições nas 19 edições do CBC:

Tabela 2 – Autores e Instituições mais produtivos nas 19 edições do CBC

<b>Autores</b>	<b>Publicações</b>	<b>Filiações</b>
ROCHA, W.	5	Universidade de São Paulo-USP
BUEREN, I. M	4	Universidade Regional de Blumenau-FURB
SCARPIN, J. E.	3	UNOPAR
CAMACHO, R. R.	2	UEM
KLIEMANN NETO	2	UFRGS
PETER, M. G. A.	2	UFC

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados coletados (2013).

Wellington Rocha é o autor mais produtivo no CBC, com 5 publicações (11,36% do total), seguido por Ilse Maria Bueren, Jorge Eduardo Scarpin, Reinaldo Rodrigues Camacho, Francisco José Kliemann Neto e Maria da Glória Arrais Peter com 9,09%, 6,82%, 4,55%, 4,55% e 4,55%, respectivamente. Foi notado, também, que esses autores que publicaram mais de um artigo nos anais do CBC tendem a efetuar pesquisas com métodos distintos ao longo do tempo, ratificando os achados de Ansari, Bell e Okano (2007). Na Tabela 3 é apresentada a Composição de Autoria dos artigos:

Tabela 3 – Composição de Autoria dos artigos

<b>Composição de autoria</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Porcentagem</b>	<b>Freq. Acumulativa</b>
1 autor	5	11,36%	11,36%
2 autores	18	40,91%	52,27%
3 autores	12	27,27%	79,55%
4 autores	8	18,18%	97,73%
5 autores	1	2,27%	100,00%

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados coletados (2013).

Os artigos, em sua grande maioria, cerca de 80%, são escritos por até 3 autores, sendo a autoria em dupla a modalidade que apresentou maior frequência (40,91%), resultados esses alinhados aos achados de Rocha, Wienhage e Scarpin (2010) e Beuren *et al.* (2011). Acerca do tipo de bibliografia consultada, os livros, com cerca de 51%, dominam, seguido de artigos

internacionais e nacionais com 16,71% e 16,19% respectivamente, conforme apresentado na Tabela 4:

Tabela 4 – Tipos de obras consultadas

Tipo de Obra	Quantidade	Partic. %
Artigos Nacionais	125	16,19%
Artigos Internacionais	129	16,71%
Livros	394	51,04%
Leis	6	0,78%
Artigo na web	35	4,53%
Tese	19	2,46%
Dissertacao	58	7,51%
Fasciculo	5	0,65%
Monografia	1	0,13%

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados coletados (2013).

A seguir, nas Figuras 1 e 2, é apresentada a frequência das palavras nos títulos e nas palavras-chave 44 artigos das 19 edições do CBC:



Figura 1 – Frequência de ocorrência de palavras nas palavras-chave

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados coletados (2013).



Figura 2 – Frequência de ocorrência de palavras nos títulos

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados coletados (2013).

Por fim, acerca dos autores estrangeiros mais recorrentes, notou-se que Ansari com 23 citações é o pesquisador mais citado nos artigos publicados no CBC ao longo das 19 edições.

Shank e Cooper vêm logo a seguir com 12 citações cada autor. Concluída a primeira etapa, a seguir será apresentada a análise da progressão do conhecimento sobre a temática Custeio Alvo.

#### 4.2 Análise da progressão do conhecimento sobre Custeio Alvo

Ansari, Bell e Okano (2007) propuseram um quadro de progressão conhecimento que reconhece que as oportunidades para a geração de novos conhecimentos depende da maturidade do tópico. O ciclo de vida, do nascimento (*birth*) até a maturidade (*maturity*) do tema, é apresentado na Figura 3:

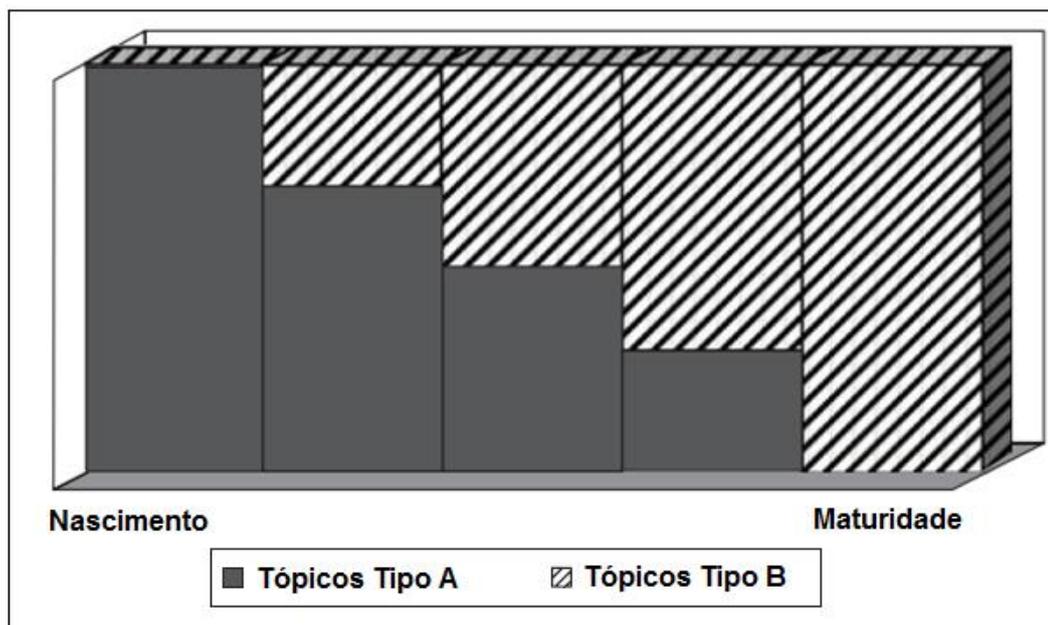


Figura 3 – Progresso do estágio do conhecimento.  
Fonte: Adaptado de Ansari, Bell e Okano (2007).

Na Figura 3, a área escura (Tópicos Tipo A) compreende estudos que buscam, majoritariamente, conceituar, estabelecer os limites da prática e gerar hipóteses sobre a temática enquanto na área tracejada (Tópicos Tipo B) predominam estudos que testam o *construct* e suas variáveis (ANSARI; BELL; OKANO, 2007).

Quando um tema é relativamente jovem, os pesquisadores se concentram no desenvolvimento do seu quadro conceitual, delineamento dos limites e geração de hipóteses sobre eles. Com o amadurecimento do tema, as questões de pesquisa, metodologias e abordagens utilizadas mudam, acarretando em uma redução na produção de artigos conceituais para o advento de estudos focados na construções de teste e estabelecimento de relações entre variáveis.

A Figura 3 evidencia que, durante a fase de nascimento, existe uma totalidade da área escura e nenhuma da área tracejada. Com o amadurecimento do tema, a área escura (Tópicos Tipo A) é subtraída proporcionalmente ao incremento da área tracejada (Tópicos Tipo B). Ansari, Bell e Okano (2007) afirmam ainda que qualquer nova prática de gestão passa por 5 (cinco) estágios de seu ciclo de vida, a saber: ‘desenvolvimento e defesa’; ‘refinamento da técnica’; ‘situando a prática no contexto organizacional’; ‘ligação com outras ferramentas de gestão’ e ‘institucionalização e difusão’.

O início do ciclo de vida é composto pela fase de ‘desenvolvimento e defesa’, onde a literatura é ligada essencialmente a descrição e defesa do uso do Custeio Alvo. Com métodos de investigação prescritivos e descritivos dominantes, busca-se soluções para os problemas

comuns e, em caso de êxito, defende-se, descreve-se e prescreve-se às demais firmas. Essa fase é segmentada em 3 níveis, a saber: descrição do custeio alvo como uma prática de gestão estratégica; descrição do ambiente no qual custeio alvo proporciona maiores benefícios; e os benefícios advindos da utilização do custeio alvo (ANSARI; BELL; OKANO, 2007).

Por meio da técnica de análise de conteúdo, pôde-se concluir que até a 12<sup>o</sup> edição do CBC realizada em 2005, o Custeio Alvo encontrava-se na fase ‘desenvolvimento e defesa’ do seu ciclo de vida, com estudos focados na descrição e defesa da técnica com enfoques descritivos e, principalmente, prescritivos. Até então as metodologias adotadas resumiam-se quase que exclusivamente a estudos de Casos, Estudos *Frameworks* e Bibliográficos.

Na 13<sup>o</sup> edição do CBC o artigo intitulado ‘A possível inadequação do Custeio Meta pós-estágio de engenharia e desenvolvimento de produtos: uma evidência empírica’ de autoria de Almeida e Garcia (2006), ao apresentar uma evidência empírica de que o Custeio Alvo não é aplicável nos estágios subsequentes ao de desenvolvimento e engenharia de produtos iniciou a 2<sup>a</sup> fase do ciclo de vida, o ‘refinamento da técnica’, onde o sucesso relatado de uma nova ideia convence outros a adotá-la, acarretando no surgimento de dúvidas e questões técnicas relacionadas à prática’.

Outro exemplo de artigos compreendido nessa fase é o estudo ‘O uso do diagrama estendido de controle de índices de custos alvo publicado em 2009 e de autoria de Schultz, Walter e Götze (2009). No *paper*, os autores buscaram analisar a utilização do diagrama estendido de controle de índices de custos alvo sugerido por Fischer e Schmitz (1994) e Coenenberg, Fischer e Schmitz (1997) e suas possíveis vantagens para a tomada de decisão no processo do Custeio-Alvo.

No caso do Custeio Alvo, segundo Ansari, Bell e Okano (2007), nessa fase é comum a literatura não estabelecer os limites da prática, pouco diferenciando de outras ferramentas de gestão, como por exemplo, o Orçamento. Essas duas fases seminais, ‘desenvolvimento e defesa’ e ‘refinamento da técnica’ compõem os ‘Tópicos tipo A’ do quadro de progressão conhecimento.

Na fase ‘Situando a prática no contexto organizacional’ as pesquisas abordam os impactos comportamentais e culturais da técnica nas organizações. Segundo Ansari, Bell e Okano (2007), quando comparado a temas mais maduros, como por exemplo o orçamento, existem poucas pesquisas sobre Custeio Alvo que explorem as alterações comportamentos ou valores culturais, sendo que muito dessa discussões restringe-se a relatos de práticas empresariais ou implementações de custeio alvo.

Analisando os artigos, pôde-se notar que os escassos estudos se enquadram na fase ‘Situando a prática no contexto organizacional’ sendo restrito a relatos de implementações de custeio alvo, não tendo sido encontrados estudos sobre o impacto da prática em alterações comportamental ou valores culturais.

Acerca da 4<sup>a</sup> fase, ‘Ligação com outras ferramentas de gestão’, Ansari, Bell e Okano (2007) afirmam que muitas vezes, a implantação de novas práticas depende de ferramentas existentes nas organizações, relacionando com os processos existentes. Segundo os autores, como um processo de planejamento de lucro, o Custeio Alvo está intimamente ligado com muitas ferramentas e processos existentes em uma organização.

Nesse ponto, foi notada a ocorrência de alguns estudos estabelecendo uma relação com o Custeio Kaizen e Engenharia de Valor, como por exemplo, o artigo ‘Gestão Estratégica de Custos numa Abordagem de Custo alvo com Engenharia de Valor e Kaizen: Um Estudo de Caso’ de autoria de Pacheco publicado na 17<sup>a</sup> edição do CBC.

Por fim, na 5<sup>a</sup> e última fase, ‘Institucionalização e difusão’ a pesquisa muda o foco, detendo-se agora em descrever e debater as condições à aplicação da prática em diferentes setores, diferentes tipos de organizações (públicas, privadas, sem fins lucrativos) e diferentes países ou culturas (ANSARI; BELL; OKANO, 2007).

Poucos artigos apresentados no CBC se enquadram nessa fase, sendo o estudo ‘O custeio alvo em serviços hospitalares públicos: estudo no serviço de transplante hepático do Hospital Universitário Walter Cantídio da Universidade Federal do Ceará (HUWC/UFC)’ de autoria de Lima *et al.* (2010) publicado na 17ª edição, uma dessas exceções. O resumo dos estudos publicados na 19 edições do CBC por fase do ciclo de vida é apresentado na Tabela 5:

Tabela 5 – estudos publicados na 19 edições do CBC por fase do ciclo de vida

Natureza primária do estudo	Quantidade	Participação %	Participação % Cumulativa
Desenvolvimento e defesa	26	59%	59%
Refinamento da técnica	7	16%	75%
Situando a prática no contexto organizacional	3	7%	7%
Ligação com outras ferramentas de gestão	4	9%	16%
Institucionalização e difusão	4	9%	9%
Total	44	0%	9%

Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados coletados (2013).

Analisando a Tabela 5, é possível concluir que, dada predominância de artigos nas fases de ‘Desenvolvimento e defesa’ e ‘Refinamento da técnica’ (que representam juntos mais de 75% dos estudos publicados no CBC no período), as pesquisas sobre Custeio Alvo encontram-se na fase de nascimento (Tópicos Tipo A). Nesse aspecto, são notadas relevantes oportunidades para o desenvolvimento de pesquisas nas fases 3, 4 e 5, isto é, ‘Situando a prática no contexto organizacional’, ‘Ligação com outras ferramentas de gestão’ e ‘Institucionalização e difusão’ respectivamente.

#### 4.3 Análise da rede de cooperação entre pesquisadores de Custeio Alvo

Como apresentado anteriormente, buscou-se analisar a rede de colaboração dos pesquisadores na temática Custeio Alvo nas 19 edições do CBC. Segundo (SUBRAMANYAM, 1983), a cooperação entre autores é internacionalmente encarada como um dos principais indicadores de qualidade dos eventos e periódicos.

Para a realização da análise da rede de colaboração dos pesquisadores foi construída uma matriz de citações entre os 91 autores dos 44 artigos publicados com os temas Custeio Alvo, Custeio Meta e “*Target Costing*” que foi importada para o *software* UNICET®, para então, serem obtidas as medidas da rede. Acerca das medidas de rede, têm-se como principais: densidade da rede (*density*); grau de centralidade (*centrality degree*) e grau de Intermediação (*Betweenness*).

A densidade da rede é o número de autores em uma determinada rede [n] menos o número de autores isolados [i] dividido por n:  $(n - i) / n$ . Autores isolados não têm citações de outros autores e não citam outros autores na rede (MONGE; CONTRACTOR, 2003). A exemplo de Hesford *et al.* (2007), para facilitar a visualização foi produzido a Figura 4, onde os autores são representados como pontos (nós), a comunicação entre eles por linhas de acordo com as relações e os autores centrais são apresentados na forma triangular, enquanto os demais autores são representados por formas quadrangulares:

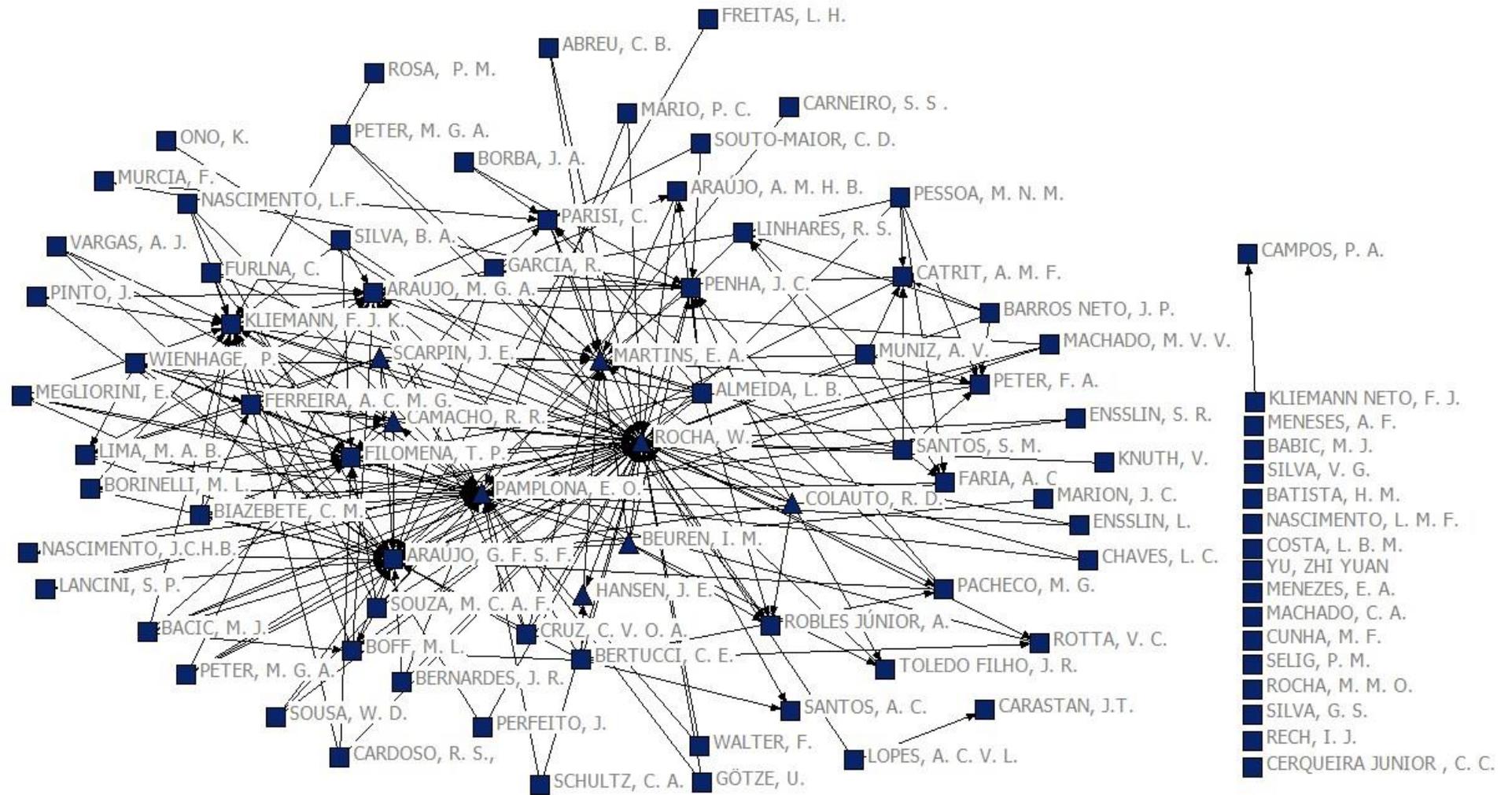


Figura 4 – Rede de colaboração dos pesquisadores da temática Custeio Alvo  
Fonte: elaborado pelos autores com base nos dados coletados (2013).

A rede social dos 44 artigos se estabelece com 74 autores de um total de 91, ou seja, com aproximadamente 81%. Foi notada uma densidade da rede de 0,0303, ou seja, 3,03% do potencial das relações possível está sendo efetivada, dado que possibilita concluir pela existência de uma rede social de baixa interação, o que, segundo Mello, Crubellate e Rossoni (2009), não é o ideal, dado que quanto maior a interação entre os autores, maior o intercâmbio de ideias e, conseqüentemente, de amaduracimento da temática.

Acerca da análise da Figura 4, autores sem nós, isto é, ligação com os demais (apresentados na extremidade direita, como por exemplo, Selig, P. M.; Cerqueira Junior, C.C.; Batista, H. M.; Costa, L.B.M.; Rocha, M.M.O., *etc.*) não têm citações de outros autores e não citam outros autores na rede (MONGE; CONTRACTOR, 2003).

Uma seta apontando para um autor significa que o autor foi citado pelo indivíduo na origem da linha, autores com um grande número de linhas que terminam no seu nó podem ser visto como influentes, uma linha com setas nas duas extremidades significa que os indivíduos tem citado outro e autores com muitas linhas provenientes de seu nó podem ser vistos como àquele que reúne ideias a partir da literatura, tendendo a integrar a literatura (HESFORD *et al.*, 2007), logo, pode-se concluir que Wellington Rocha (ROCHA, W.), Erik Jeans Hansen (HANSEN, E. J.), Reinaldo Rodrigues Camacho (CAMACHO, R. R.), Ilse Maria Beuren (BEUREN, I. M.), Eric A. Martins (MARTINS, E. A.), Jorge Eduardo Scarpin (SCARPIN, J. E.) e Romualdo Douglas Colauto (COLAUTO, R. D.) são os autores mais influentes.

Wellington Rocha (ROCHA, W.), Erik Jeans Hansen (HANSEN, E. J.), Reinaldo Rodrigues Camacho (CAMACHO, R. R.) e Ilse Maria Beuren (BEUREN, I. M.) concentram mais de 50% das citações. Relativo aos vínculos institucionais, a Universidade de São Paulo (USP), Universidade Estadual de Maringá (UEM), Universidade Federal do Paraná (UFPR) e a Universidade Federal do Ceará (UFC) foram as Instituições de Ensino mais produtivas com 47,17%, 15, 32%, 14,52% e 3,83% das citações.

Centralidade é o grau de influência que um autor exerce em determinada rede. O grau de entrada (*Indegree*) consiste no número de ligações diretas a um autor enquanto o grau de saída (*Outdegree*) representa o número de ligações diretas a partir deste. Segundo Hesford *et al.* (2007), o grau de entrada representa o número de indivíduos na rede que o citam e, portanto, é uma medida de influência do autor, logo, um alto grau de entrada é uma *proxy* do prestígio de um autor na rede.

Sendo citado por aproximadamente 53% dos autores, Welington Rocha ocupa a posição central da rede de pesquisadores de Custeio Alvo no CBC, logo, é o autor mais influente e com maior prestígio, resultado que corrobora os achados de Rocha, Wienhage e Scarpin (2010). Destaca-se ainda Edson de Oliveira Pamplona e Rodrigues Camacho com 31% e 5%, respectivamente.

O grau de intermediação da rede apresenta a possibilidade de determinado autor de conduzir a comunicação entre os demais. Segundo Álvarez e Aguilar (2005), a medida de intermediação é calculada em decorrência da quantidade de vezes em que cada autor aparece nos caminhos que ligam os pares de nós da rede.

Nesse aspecto, pôde-se notar que Welington Rocha é o autor ponte, dado que apresenta o maior grau de intermediação, cerca de 8,33%. Destacam-se ainda Edson de Oliveira Pamplona e Milton Gomes Pacheco com, aproximadamente, 3,67% e 1,42%, respectivamente.

## 5. Considerações Finais

O presente estudo teve por objetivo enquadrar a temática Custeio Alvo no quadro de progressão conhecimento proposto por Ansari, Bell e Okano (2007). Por meio de uma análise bibliométrica dos 44 artigos publicados nas 19 edições do CBC, foi notado que os estudos têm

sido realizados predominantemente na fase de nascimento com enfoque no ‘Desenvolvimento e defesa’ e ‘Refinamento da técnica’.

Esses estudos têm como principais características a busca pelo desenvolvimento do quadro conceitual, o estabelecimento dos limites da prática, o delineamento dos limites e a geração de hipóteses sobre a temática.

Nesse aspecto, foram notadas oportunidades relevantes para o desenvolvimento de futuras pesquisas, com o natural amadurecimento do tema, nas fases ‘Situando a prática no contexto organizacional’, ‘Ligação com outras ferramentas de gestão’ e ‘Institucionalização e difusão’ respectivamente.

Segundo Ansari, Bell e Okano (2007), na fase ‘Situando a prática no contexto organizacional’ as pesquisas sobre a temática podem abordar questões comportamentais no nível individual (aspiração individual, moral, comportamento, satisfação, liderança, motivação), no nível da equipe (ambiente, dinâmica da equipe - multifuncionais ou não – e gerenciamento de equipes) e comportamental e cultural em nível organizacional (partilha a fornecedores de conhecimentos e riscos, por exemplo).

Na fase ‘Ligação com outras ferramentas de gestão’ Ansari, Bell e Okano (2007) explicam a ligação com sistemas de mensuração de desempenho, como por exemplo, o Balanço *Scorecard* e interação com outras técnicas de custeio e engenharia de valor.

Por fim, na fase ‘Institucionalização e difusão’ são notadas oportunidades na mensuração da influência de sistemas/culturas autoritárias à prática de Custeio Alvo e a condução de estudos visando analisar como ocorre o processo de implantação do Custeio Alvo em empresas multinacionais que instalam operações em outros países.

O presente estudo mostrou-se relevante no momento em que, ao enquadrar a temática Custeio Alvo no quadro de progressão conhecimento proposto por Ansari, Bell e Okano (2007), possibilitou a evidenciação de uma agenda para o desenvolvimento de pesquisas sobre a temática.

Como limitação da presente pesquisa, cita-se o fato do estudo não contemplar autores estrangeiros. Entretanto, ressalta-se que, de maneira geral, o presente estudo obteve êxito no alcance dos objetivos propostos. A título de sugestão para desenvolvimento de futuras pesquisas, além das apresentadas acima, sugere-se replicar o presente estudo compreendendo periódicos com extrato B2, B1, A2 e A1 na avaliação Qualis/CAPES.

## Referências

ALMEIDA, L. B.; GARCIA, R. A possível inadequação do Custeio Meta pós-estágio de engenharia e desenvolvimento de produtos: uma evidência empírica. In: XIII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Belo Horizonte - MG, 2006.

ÁLVAREZ, A; AGUILAR, N.. **Manual introductorio al Análisis de Redes Sociales: Medidas de Centralidad**. Disponível em:< [http://revista-redes.rediris.es/webredes/talleres/Manual\\_ARS.pdf](http://revista-redes.rediris.es/webredes/talleres/Manual_ARS.pdf)>. 2005. Acesso em 09 Ago. 2013.

ANSARI, S.; BELL, J.; OKANO, H.. *Target Costing: Uncharted Research Territory*. In: **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2, p. 507-530, Amsterdam: Elsevier Publishing, 2007.

BARDIN, L.. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BEUREN, I. M.; SILVA, M. Z.; SANTOS, P. S. A.; KLOEPPPEL, N. R. Métodos de Custeio: Uma Meta-Análise dos Artigos Publicados no Congresso Brasileiro de Custos no Período de 1994 a 2010. In: XVIII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Rio de Janeiro - RJ, 2011.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática**, São Paulo: Atlas, 2009.

BORBA, J. A.; SOUTO-MAIOR, C. D.; MURCIA, F. D.. Contemplando a Subjetividade do ‘*Target Costing*’: Uma Abordagem Experimental Baseada na Logica Fuzzy (Nebulosa). In: IX Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Florianópolis - SC, 2005.

BROMWICH, M. The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets. **Accounting, Organizations and Society**, n. 15, p. 27-46, 1990.

BRUNI, A. L.; CARVALHO JÚNIO, C. V. O. C.; FIGUEIREDO, M.; PAIXÃO, R. B.; SILVA JÚNIOR, J. V. G. Percepção de Valor e Custeio-Alvo: Um Estudo no Segmento de Móveis Planejados. **Revista de Contabilidade Ufba**, Salvador - BA, v. 2, n. 3, p.35-49, 2008.

CARDOSO, R.L.; MENDONÇA NETO, O.R.; RICCIO, E.L.; SAKATA, M.C.G. Pesquisa Científica em Contabilidade entre 1990 e 2003. **Revista de Administração de Empresas**, v 45, n.2, p. 34-45, Junho 2005.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Definir preço com rentabilidade – O *Target Costing*, ou custeio-alvo, garante às empresas que os novos produtos lançados sejam lucrativos e agreguem valor para os clientes. **HSM Management**, São Paulo, n.18, p. 37–45, jan/ fev. 2000.

FARIA, A. C.; FREITAS, L. H.; MARION, J. C. O Sistema de Custeio-Alvo na Micro e Pequena Empresa: Uma Pesquisa-ação no Segmento de Plástico. In: XV Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Curitiba - PR, 2008.

FERREIRA, A. C. M. G.; PAMPLONA, E. O.. Custeio alvo na gestão de custos de serviços: uma proposta de aplicação no setor de refeições coletivas. In: XV Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Curitiba - PR, 2008.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HESFORD, J. W.; LEE, SUNG-HAN (SAM); STEDE, WIM A. VAN DER; YOUNG, S. MARK. Management Accounting: A Bibliographic Study. In: **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1, p. 2-26, Amsterdam: Elsevier Publishing, 2007.

KUMAR, R.. **Research Methodology – a step-by-step guide for beginners**. 2nd ed. London: Sage, 2005.

LIMA, M. A. B.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; CATRIB, A. M. F.; MENESES, A. F.. O custeio alvo em serviços hospitalares públicos: estudo no serviço de transplante hepático do Hospital Universitário Walter Cantídio da Universidade Federal do Ceará (HUWC/UFC). In: XVII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Belo Horizonte – MG, 2010.

LIU, X.; BOLLEN, J.; NELSON, M. L.; VAN DE SOMPEL, H. Coauthorship networks in the digital library research community. **Information Processing & Management**, v. 41, p. 1462-1480, 2005.

MELLO, C. M. de; CRUBELLATE, J. M.; ROSSONI, L. Redes de coautorias entre docentes de programas brasileiros de pós-graduação (stricto sensu) em administração: aspectos estruturais e dinâmica de relacionamento. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 10, n. 5, p. 130-153, 2009.

MILANI FILHO, M. A. F.; SIMAOZINHO, S. M.; GRESPAN, A.. Custeio-Alvo (*Target Costing*): Frequência e Características dos Trabalhos Apresentados em Congressos Nacionais no Período de 1999 a 2009. In: XIV SemeAd, Seminários em Administração. **Anais...** São Paulo, 2011.

MONGE, P. R.; CONTRACTOR, N. S. **Theories of Communications Networks**. Oxford: Oxford University Press, 2003.

PACHECO, M. G.. Gestão Estratégica de Custos numa Abordagem de Custo alvo com Engenharia de Valor e Kaizen: Um Estudo de Caso. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Belo Horizonte – MG, 2010.

RICHARDSON, R. J.. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, I.; WIENHAGE, P.; SCARPIN, J. E.. Investigação da produção científica relacionada ao Custeio-Meta e Custeio Kaizen no período de 2002 a 2009. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 10, n. 18, p. 75-86, 2º semestre 2010.

ROCHA, W. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. 1999. 148p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

SAKURAI, M. **Environmental Change and Its Influence on Management Accounting**, Tokyo: Dobunkan, 1991.

SCHULTZ, C. A. S.; WALTER, F.; GÖTZE, U. O uso do diagrama estendido de controle de índices de custos alvo. In: XVI Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Fortaleza - CE, 2009.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V.. Strategic cost management: The value chain perspective. **Journal of Management Accounting Research**, n. 4, p. 179-197, 1992.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. **Management Accounting**, n. 59, p. 26-29, 1981.

SUBRAMANYAM, K. Bibliometric studies of research collaboration: a review. **Journal of Information Science**, CILIP, v. 6, n. 1, p. 33, 1983.

VANTI, N. Da Bibliometria à Webmetria: Uma Exploração Conceitual dos Mecanismos Utilizados para Medir o Registro da Informação e a Difusão do Conhecimento. **Ciência da Informação**. Brasília, v.31, n.2, p. 152 – 162, mai/ago, 2002.