

INVESTIGAÇÃO DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA RELACIONADA AO CUSTEIO-META E CUSTEIO KAIZEN NO PERÍODO DE 2002 A 2009

RESEARCH OF SCIENTIFIC PRODUCTION RELATED TO TARGET COSTING AND KAIZEN
COSTING BETWEEN 2002 AND 2009

IRANI ROCHA
PAULO WIENHAGE
JORGE EDUARDO SCARPIN

Resumo:

Este estudo busca investigar a produção científica por meio de um estudo bibliométrico sobre custeio meta e custeio *kaizen*. A amostra é composta por 23 artigos científicos publicados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 2002 a 2009. Nesse sentido, trata-se de uma pesquisa descritiva, bibliométrica com abordagem quantitativa. Para análise dos dados, utilizou-se da estatística descritiva e do *software* UNICET®. Entre os resultados, constatou-se que o tema custeio-alvo foi mais abordado pelos artigos; com relação aos autores das publicações analisadas, observou-se a participação de 49 autores no total; quatro autores apresentaram-se como mais prolíficos; quanto à quantidade de autores por artigo observou-se a predominância de dois autores por publicações; com relação à rede de cooperação, um autor apenas se destacou com maior número de laços: considera-se, nesse sentido, apresentação de laços fracos entre os autores; no que tange à metodologia utilizada, observou-se a predominância de casos práticos, ou seja, artigos que trabalharam estudos de casos, *survey* ou experimental; com relação às citações dos artigos analisados, observou-se a predominância de citações de livros com 246 destas num total de 430 abordadas, sendo o maior número delas nos artigos publicados em 2008.

IRANI ROCHA
MESTRANDA EM CIÊNCIAS
CONTÁBEIS PELA UNIVERSIDADE
REGIONAL DE BLUMENAU.
(irani1976@hotmail.com)

PAULO WIENHAGE
MESTRANDO EM CIÊNCIAS
CONTÁBEIS PELA UNIVERSIDADE
REGIONAL DE BLUMENAU.
(pwienhage@hotmail.com)

**JORGE EDUARDO
SCARPIN**
PROFESSOR DO PROGRAMA DE
PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS
CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE
REGIONAL DE BLUMENAU.
(jorgescarpin@furb.br)

Palavras-chave: Custeio meta. Custeio *kaizen*. Estudo bibliométrico.

Abstract: *This study investigated the scientific literature through a bibliometric study on target costing and kaizen costing. The sample consists of 23 scientific papers published in the Brazilian Congress of Costs in the period 2002 to 2009. Accordingly, it is a descriptive research with bibliometrics quantitative approach. For data analysis, we used descriptive statistics and software UNICET®. Among the results it was found that target costing was the theme addressed by most items, with respect to the authors of the papers analyzed, there was the 49 authors in total, four authors presented themselves as the most prolific, as the amount of authors per article there was a predominance of two authors per publication, with respect to cooperation network, an author just stood out with greater numbers of bonds, it is in this sense, the presentation of weak ties between the authors, regarding the methodology used, there is a predominance of practical cases, ie, articles that have worked case studies, survey or experiment; regarding the citations of the articles analyzed, there was a predominance of citations of 246 books from the total of*

430 citations addressed, with the largest number of citations in articles published in 2008.

Keywords: *Target Costing. Kaizen Costing. Bibliometric study.*

1 INTRODUÇÃO

Entende-se como produção científica o resultado de um processo complexo, que ocorre quando alguém acredita que pode contribuir com novos achados ao conjunto de conhecimentos já solidificados (SILVA *et al.*, 2005). Nesse sentido, a investigação da produção científica pode ser por meio de análise bibliométrica, ou seja, estudar, mensurar as referências bibliográficas e as publicações, buscando conhecer o impacto de determinados autores ou periódicos (CARDOSO *et al.*, 2005). Dessa maneira, busca-se investigar no Congresso Brasileiro de Custos, um dos meios de publicações científicas mais importantes no meio acadêmico de gestão - classificado como A1 no Qualis - os artigos científicos que abordam sobre custeio meta e custeio *kaizen*.

Silva (2004) considera que a produção científica transmite um conhecimento que subsidia o pesquisador no meio científico e, também, proporciona auxílio aos recursos públicos designados ao financiamento da pesquisa no país. Dessa maneira, considera-se relevante estudar a produção científica referente custeio meta e custeio *kaizen*, sendo que contribuirá para o crescimento científico acerca do tema em questão.

De acordo com Christovão (2001, p. 3), “[...] o custo-meta é o preço pago pelo mercado para um determinado produto ou serviço menos o lucro pretendido pela empresa para produzir um bem ou serviço”. O preço é fixado pelo mercado, e o custo vai dizer se a empresa está preparada para permanecer nele. Nesse sentido, para a empresa conseguir atingir o lucro esperado, considera-se necessário atingir o custo-meta (CHRISTOVÃO, 2001). O custeio meta é uma das alternativas para auxiliar as organizações na definição dos preços de seus produtos ou serviços.

Kaplan e Cooper (1998) definem custeio *kaizen* como melhoria contínua, trabalhada no estágio de produção da vida de um produto, com objetivo de reduzir os custos deste. Nesse contexto, dentro da filosofia do *Kaizen*, a ociosidade ou os desperdícios devem ser minimizados, pois o cliente não quer pagar por isso, já que é um problema de gestão da empresa (LAURINDO, 2002).

Face à preocupação das organizações e a necessidade de investigar o processo de melhora na tomada de decisões empresariais quanto à definição de preços para seus produtos ou serviços, emerge a pergunta que norteia esta pesquisa: quais as principais características da produção científica relacionada ao custeio meta e custeio *kaizen* no período de 2002 a 2009? Para tanto, este estudo tem como objetivo geral investigar a produção científica por meio de um estudo bibliométrico sobre custeio meta e custeio *kaizen* no período de 2002 e 2009. Tendo, ainda, como objetivos específicos: a) descrever a classificação temática dos artigos analisados; b) verificar os autores mais prolíficos e suas afiliações institucionais; c) mensurar a quantidade de autores por publicações científicas; d) demonstrar a rede de cooperação entre os autores das publicações em análise; e) conhecer a metodologia dos artigos abordados; f) identificar os tipos de citações e referências bibliográficas de modo descritivo.

A escolha do tema justifica-se pela importância e relevância de conhecer o que está sendo abordado sobre custeio meta e custeio *kaizen* no meio acadêmico e, dessa forma, contribuir com a produção científica acerca deste tema

O presente estudo está organizado pela seção 1, de caráter introdutório; seguida pelas seções 2, 3 e 4, que apresenta o referencial teórico, abordando respectivamente os conceitos de produção científica, custeio meta e custeio *kaizen*; pela seção 5, que expõe a metodologia da pesquisa; pela seção 6, que trata da análise dos resultados; e, por fim, pela a seção 7, que apresenta as conclusões e faz recomendações para pesquisas futuras.

2 PRODUÇÃO CIENTÍFICA

A produção científica pode ser medida pela bibliometria. Trata-se de uma ferramenta que proporciona uma visão geral da literatura científica sobre o estado da ciência e tecnologia (OKUBO, 1997). De acordo com Pritchard (1998), a bibliometria pode ser definida como aplicação matemática aos artigos, livros e demais meios de comunicação. Dessa maneira, utiliza-se da matemática para quantificar a produção científica sobre determinado assunto.

Diversos meios de comunicação científica são utilizados, entre eles, o mais utilizado é a publicação em periódicos, por apresentar maior conceito na comunidade científica (HAIDAR *et al.*, 2008). Nesse sentido, Souza, (2008) destaca que entre esses periódicos brasileiros, os de contabilidade são um dos principais

meios da divulgação científica. Nesse contexto, o estudo da produção científica tem sido muito debatido na literatura acadêmica, nas mais diversas áreas, buscando fazer uma síntese sobre determinado assunto a ser estudado. Dessa forma, observam-se alguns estudos tais como os de: Yamamoto, Souza e Yamamoto (1999); Mendonça Neto *et al* (2004); Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004); Alves e Laffin (2006); Biasio (2006); Leite Filho, Paulo Júnior e Siqueira (2007); Diehl e Souza (2008); e Penteadado Filho e Avila (2009).

Yamamoto, Souza e Yamamoto (1999) buscaram, em seus estudos, avaliar seis periódicos brasileiros especializados em Psicologia no Brasil, editados entre 1990 e 1997. Entre os principais resultados, os autores constataram que havia poucos autores publicando no país, naquela época, estando essas publicações fortemente concentradas em poucas instituições nas regiões Sul e Sudeste, sendo as universidades públicas as mais produtivas.

Dessa maneira, Mendonça Neto *et al* (2004) procuraram analisar a distribuição, as características metodológicas, a evolução, a temática, como também a produtividade dos autores das publicações científicas em contabilidade no período de 1990 a 2003, nas revistas nacionais, com conceito A pela Capes. Observaram em seus estudos que a USP, FGV-SP, FGV-RJ e UFRGS são as instituições com maior número de publicações.

Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004) buscaram nas publicações do ENANPAD, desde a sua inauguração como área autônoma em 1998 até 2003, estudos para traçar um perfil da pesquisa em custos no âmbito da temática da contabilidade e controle gerencial. Foi possível concluir com esse estudo forte crescimento quantitativo da temática contábil com reflexos quantitativos relevantes na área de custos, e também concluíram que não ocorreu um acompanhamento nesse crescimento quantitativo na mesma proporção pelo crescimento qualitativo dos trabalhos na área de custos.

Da mesma forma, Alves e Laffin (2006) objetivaram em seus estudos, demonstraram a metodologia aplicada no desenvolvimento de trabalhos científicos em contabilidade. Por meio de análise do conteúdo, foi possível concluir que os autores destacaram a metodologia utilizada no desenvolvimento de seus estudos com mais ênfase nos últimos três anos. Observaram, também, a preocupação crescente com a metodologia adotada na realização das pesquisas no período estudado.

Biasio (2006) buscou, em seu estudo, analisar qual a real aceitação do Sistema de custeio ABC nos meios acadêmico e profissional. A pesquisa realizou-

se com base nos artigos que mencionam a utilização do ABC apresentados no XI Congresso Brasileiro de Custos, realizado no período de 27 a 30 de julho de 2004. O autor procurou investigar as abordagens dos artigos, bem como avaliar se os textos apresentados possuem uma coerência com a aplicação prática do ABC. Foi possível concluir que, em grande parte dos artigos, a abordagem é apenas teórica, poucos artigos apresentaram pesquisa consistente sobre o uso do ABC. Nesse sentido, infere-se que o ABC é um sistema complexo de difícil implantação, ainda pouco conhecido e de difícil domínio, tanto no meio acadêmico, como pelos administradores.

Leite Filho, Paulo Júnior e Siqueira (2007) procuraram investigar as principais características bibliométricas da Revista Contabilidade & Finanças – USP - no período de 1999 a 2006. Entre os resultados, concluíram o predomínio do gênero masculino na autoria dos artigos; a elaboração de artigos por dois autores foi a forma mais frequente; a utilização de livros se destacou entre as citações das publicações; e os autores vinculados à USP lideraram a produção científica em contabilidade nos anos 1999-2005.

Buscando contribuir com o crescimento científico, Diehl e Souza (2008) analisaram, em seus estudos, as características das publicações científicas sobre o ABC em edições do período de 1997 a 2006 do Congresso Brasileiro de Custos. Este estudo pode contribuir para identificar deficiências nas pesquisas sobre o referido tema e mostrar a necessidade de encontrar meios que permitam qualificar o debate científico, principalmente de caráter teórico.

Penteadado Filho e Avila (2009) estudaram, com base na análise da produção científica, a participação do centro de pesquisa Embrapa Agrobiologia nos periódicos indexados na base de dados *Web of Science* (WOS) de 1977 a 2006, sob a ótica do impacto das citações. Os resultados indicam a média de 13,2 citações por publicações e um índice de Hirsch de 30 durante os trinta anos, indicando que 30 artigos obtiveram 30 ou mais citações no período.

3 CUSTEIO META – TARGET COSTING

O *target costing* (TC) surgiu em meados da década de 1960 no Japão, num período de escassez de recursos e materiais após a segunda guerra mundial, baseado na filosofia Análise e Engenharia do Valor, dos norte americanos. Os japoneses adotaram a metodologia e a adaptaram à sua realidade, originando assim o TC (FEIL; YOOK; KIM, 2004).

O *Genki Kikaku*, como é conhecido o *target costing* no Japão, sinônimo de custeio-alvo ou custeio meta, se desenvolveu naquele país com o objetivo de influenciar na redução de custos, ainda na fase de planejamento e desenvolvimento, dos produtos. A indústria automobilística japonesa foi a primeira a utilizar a metodologia e a primeira empresa a empregar o novo artefato foi a Toyota, em 1963 (SCARPIN, 2000).

A abordagem sistemática do *target costing* conceitua-se numa proposta de trabalho voltada para o planejamento do produto e/ou serviço, acompanhamento dos custos, atendimento às necessidades do cliente por meio da oferta de produtos com qualidade e a rentabilidade para a empresa. Não é um processo baseado apenas na redução de custos, é parte de um processo de gestão; em suma, o TC é uma parte importante para o planejamento do lucro da empresa. Essa concepção que o TC apresenta é uma ferramenta gerencial que vai muito além dos custos e é compartilhada por vários pesquisadores, entre eles se destacam Kato (1993), Tani *et al.* (1994), Cooper e Chew (1996) e Ewert e Ernst (1999).

Sakurai (1997) foi um dos primeiros a estudar o *target costing*. Sua definição sobre o método destaca a complexidade e o cerne desse conceito como “um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto”. Di Stefano e Alderete (2001) corroboram o posicionamento de Sakurai e destacam que este representa um mecanismo para unir todas as áreas funcionais da empresa que se encontram estreitamente vinculadas com o planejamento e a tomada de decisão. Quando os autores citam todas as áreas da empresa, a menção que se faz é aos setores de produção, engenharia, *design*, pesquisa, marketing e a área financeira.

Scarpin (2000, p. 71) defende a seguinte conceituação para o método:

O *target costing* pode ser definido como sendo um modelo de gerenciamento de lucros e custos, desenvolvido principalmente para novos produtos (ou produtos que terão seu projeto alterado) visando trazê-los para uma situação de mercado, ou seja, o produto passa a ter um preço de mercado competitivo, proporcionando um retorno do investimento durante todo o seu ciclo de vida a um custo aceitável (custo alvo), determinado pelo seu preço de venda.

A definição de Scarpin (2000) para o TC é de um modelo de gerenciamento, fato este questionado por Camacho e Rocha (2007), que criticam a expressão modelo explicando que, de acordo com Houaiss e Villar

(2001, p. 1941), modelo é algo para ser imitado, o que não se encaixa no TC.

Freitas (2004, p. 5) apresenta uma conceituação mais encorpada para o *Target Costing*:

[...] sistema de gestão estratégica de custos e planejamento de lucros centrado principalmente nas fases de pesquisa, desenvolvimento e engenharia do produto que, guiado pelo preço de mercado, tem por finalidade obter o custo máximo aceitável de um produto, de maneira a alcançar uma rentabilidade razoável, satisfazendo clientes, considerando todo o ciclo de vida do produto e envolvendo toda a estrutura organizacional e cadeia de valor da empresa.

Conforme a definição apresentada por Freitas e pelos demais autores apresentados, se entende que este é um método de gerenciamento de custos voltado para atender as necessidades e ânsias do mercado consumidor, uma abordagem proativa que busca garantir o resultado desejado para um projeto; para tanto é necessário a integração de todas as áreas da empresa. Entretanto, é válido registrar o posicionamento de Camacho e Rocha (2007, 2008) em relação à definição da metodologia dada por alguns estudiosos. Esses autores destacam que se trata de um processo de gerenciamento de custos e não de preços, pois começa a partir de um preço que é dado, que visa gerenciar o custo.

Elram (2006) faz uma importante contribuição ao destacar que o TC é mais frequentemente utilizado ainda na fase de projeto, porém, em seus estudos, a pesquisadora pode concluir que as organizações utilizam, também, a metodologia para melhorar os produtos e/ou serviços já existentes.

De acordo com Helms *et al.* (2005), o objetivo básico do *target costing* é de analisar todas as possíveis ideias de redução de custos na concepção de um novo produto. Torna-se evidente a simplificação da metodologia na preposição de Helms, uma vez que esse autor reduz os objetivos dessa metodologia apenas a redução dos custos. Monden (1999), por sua vez, determina que os objetivos sejam basicamente dois: a redução de custos de novos produtos, mantendo a rentabilidade mínima esperada do produto; e a motivação dos colaboradores para atingir o lucro-alvo.

Essa concepção fornecida por Monden (1999) é criticada por Scarpin (2000), que afirma ser arriscado limitar a apenas dois objetivos, pois Scarpinallega que a própria literatura fornece mais objetivos. Garrison e Noreen (2000) destacam que o TC desenvolve-se por causa do reconhecimento de suas importantes características do mercado e dos custos. Em se tratando

dos custos, os autores enfatizam que a metodologia acaba sanando uma dificuldade das empresas, pois muitas não têm controle sobre estes.

Borgernäs e Fridh (2003) destacam que o principal objetivo do *Target Costing* é de identificar os custos antes que eles ocorram, e que, conseqüentemente, não pode haver um aumento destes custos durante as fases posteriores do projeto.

Portanto, os principais objetivos da metodologia são gerenciar os custos dos produtos e/ou serviços ainda na fase de planejamento e desenvolvimento, assim como o acompanhá-los durante todo o seu ciclo de vida, e, de acordo com Sakurai (1997) e Scarpin (2000), planejar os lucros e promover a integração de todos os setores da empresa.

De acordo com Sakurai (1997), o método tem as seguintes características: (a) geralmente é aplicado ainda na fase de planejamento do produto ou serviço; (b) é um instrumento de redução e controle de custos; (c) é uma técnica voltada para o mercado; (d) é um instrumento programado para atingir o lucro predeterminado e (e) necessita da colaboração de todas as áreas da empresa.

Carastan (1999) faz uma crítica ao chamar a atenção a fim de esclarecer que esta metodologia de custeio não tem as suas bases construídas na gestão da contabilidade de custos e tampouco é de cunho científico pois, segundo a autora, parte de estimativas realizadas pelo departamento de engenharia, com base nas condições estabelecidas pelo mercado. O posicionamento de Carastan pode ser questionado, pois muitas pesquisas foram desenvolvidas nos últimos anos com o objetivo de legitimar a metodologia.

O processo de implantação do *Target Costing* requer, principalmente, a disciplina e apoio de toda a equipe de trabalho da organização. A disciplina inicia com o estudo de mercado a fim de conhecer as particularidades que os consumidores requerem do produto e, também, conhecer as estratégias dos concorrentes para, desta forma, obter o preço ideal do produto. Este é apenas o primeiro passo do processo de implantação da metodologia.

Na visão de Borgernäs e Fridh (2003), a metodologia é mais bem utilizada quando implementada em empresas que operam em um ambiente altamente competitivo, com produto com curto ciclo de vida e complexo processo de produção, porém, não há impedimentos que empresas com características diferentes adotem o método. Complementam essa ideia Camacho e Rocha (2007), destacando que a equipe de trabalho também deve estar comprometida para que haja êxito no processo.

Sakurai (1997) explica que o *Target Costing* é um programa para toda a empresa e conta com o talento de todos os colaboradores, desde a fase de concepção do produto e/ou serviço, passando pela fase de desenvolvimento e produção e pelo acompanhamento constante dos custos. Segundo o autor, há várias maneiras de proceder e cada empresa pode adaptar a metodologia à sua realidade.

Atkinson *et al.* (2000) registram que os fornecedores também fazem parte da cadeia de valor da empresa e representam um papel fundamental na metodologia. Empresas com poder de mercado tendem a pressionar seus fornecedores para reduzir o preço dos seus produtos.

Para Di Stefano e Alderete (2001) o método traz algumas vantagens para a empresa; para os autores o processo em si já representa um benefício para a empresa, pois obriga os setores desta a pensar constantemente em termos de eficiência e produtividade durante todo o ciclo de vida do produto. Outra vantagem importante para as empresas que adotam o TC é o estímulo à integração e à comunicação entre os envolvidos no processo; há contribuição para o processo de planejamento operacional e, principalmente, para que ocorra a redução dos custos no momento de concepção do produto e/ou serviço.

4 CUSTEIO KAIZEN

Custeio *kaizen* significa melhoramento constante. Nesse sentido, envolvem gerentes e operários - todos os níveis hierárquicos da organização. Nesse contexto, “A filosofia do *Kaizen* afirma que o nosso modo de vida – seja no trabalho, na sociedade ou em casa - merece ser constantemente melhorado (IMAI, 1994, p. 3)”.

“*Kaizen* é um termo japonês que significa melhoramento contínuo, gradual.” Melhoramento contínuo com objetivo de redução de custos durante o estágio de fabricação, no ciclo de vida de um produto. Fazer melhor pequenas coisas. Definir e alcançar padrões cada vez mais elevados, de acordo com Cogan (1999, p.121), Kaplan e Cooper, (1998) e Atkinson *et al.*, (2000).

Considera-se o custeio *kaizen*, um complemento do custeio meta, ou seja, este é aplicado antes que os produtos ou serviços entrem em produção e aquele é aplicado após os mesmos entrarem em fase de produção (COGAN, 1999). Nesse contexto, o “Custeio *Kaizen* significa manter os níveis correntes de custo para os produtos atualmente manufaturados e trabalhar sistematicamente para reduzir os custos aos valores desejados (MONDEN, 1999, p. 221).”

O custeio *kaizen* tem como objetivo “o constante melhoramento do processo crítico, de tal forma que os custos possam ser continuamente reduzidos nas linhas de produtos que são maduras, altamente sensíveis a preço, e não receptivas à inovação do produto (COGAN, 1999, p.122)”. Confirmando essa definição, Mondem (1999, p.221) define que “o principal objetivo do custo *Kaizen* é a constante busca de reduções de custo em todas as etapas da manufatura para ajudar a eliminar qualquer diferença entre os lucros-alvo (lucros orçados) e os lucros estimados.” O custeio *kaizen* busca reduzir o custo de fabricação descobrindo novas formas de aumentar a eficiência do processo.

De acordo com Sakurai (1997, p.52), o “Custeio *Kaizen* envolve atividade de redução de custos para cada produto e atividades de redução do custo de cada período”. Dessa maneira, existem dois tipos de custeio *kaizen*: i) atividades de custeio *kaizen* específicas por departamento ou fábrica; ii) atividades de custeio *kaizen* específicas por tipo de produto, trabalhadas como projetos especiais com ênfase na Análise do Valor (MONDEN, 1999).

5 METODOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa tem como características ser descritiva, por meio de um estudo bibliométrico, e com abordagem quantitativa. De acordo com Barros e Lehfeld (2000, p. 70), na pesquisa descritiva “não há interferência do pesquisador, isto é, ele descreve o objeto de pesquisa. Procura descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre - sua natureza, características, causas, relações e conexões com outros fenômenos.”

Nesse sentido, este estudo traça um panorama da produção científica relacionado ao custeio meta e custeio *kaizen*. Com relação ao estudo bibliométrico, Macias-Chapula (1998, p. 134) considera que a pesquisa bibliométrica está orientada para “o estudo dos aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada”.

No que tange à abordagem quantitativa, Raupp e Beuren (2008, p. 92) destacam que “a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”. Nesse sentido, utilizou-se o Software Excel para mapear os artigos. Foram mapeados: temas, autores, filiações, anos, natureza dos artigos, citações e referências bibliográficas. Utilizou-se, também, o *software* UNICET® para elaboração de rede de colaboração referente aos autores que figuravam em cada artigo científico abordado. O *software* UNICET® é utilizado para análise das redes sociais, ou seja, redes de coautoria entre os autores (LIU *et al.* 2005).

Destaca-se que a pesquisa limitou-se às publicações no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) no período em análise. A busca da amostra no CBC se dá em virtude do impacto de publicações na área temática de custos. O critério utilizado para seleção dos artigos foi com base na ocorrência das terminologias custo meta, custeio-alvo, custeio *kaizen* e *target costing*, no título, resumo e palavras-chave dos artigos publicados no período de 2002 a 2009. Dessa maneira, o universo da pesquisa são todos os artigos publicados no CBC, sendo a amostra composta por 23 artigos localizados no período investigado conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Artigos que compõem a amostra

TEMA	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	ARTIGOS
Custeio-alvo	2		2	1		1	5	1	12
Custeio <i>kaizen</i>	1		1						2
Custeio meta				3	1	1	1		6
<i>Target costing</i>		1			1	1			3
TOTAL	3	1	3	4	2	3	6	1	23

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Apresentam-se, na Tabela 1, os temas e as respectivas quantidades de artigos localizados no Congresso Brasileiro de Custos (CBC). Nesse sentido,

observa-se a maior quantidade de artigos concentrados no tema custeio-alvo, sendo que o total de artigos analisados foi 23.

6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico, apresenta-se a descrição dos artigos procurando responder aos objetivos específicos: a) descrever a classificação temática dos artigos analisados; b) verificar os autores mais prolíficos e suas afiliações institucionais; c) mensurar a quantidade de autores por publicações científicas; d) demonstrar a rede de cooperação entre os autores das publicações em análise; e) conhecer a metodologia dos

artigos abordados e f) identificar os tipos de citações e referências bibliográficas de modo descritivo.

6.1 CLASSIFICAÇÃO TEMÁTICA DOS ARTIGOS INVESTIGADOS

Na Tabela 2, apresenta-se a classificação temática dos 23 artigos analisados. Essa classificação foi realizada por meio das terminologias que se relacionam ao custeio meta, custeio-alvo, *target costing* e custeio *kaizen*.

Tabela 2 – Classificação temática dos artigos investigados

TEMA	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	ARTIGOS
Custeio-alvo	2		2	1		1	5	1	12
Custeio <i>kaizen</i>	1		1						2
Custeio meta				3	1	1	1		6
<i>Target costing</i>		1			1	1			3
TOTAL	3	1	3	4	2	3	6	1	23

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

No Quadro 1, observa-se a distribuição dos artigos localizados no período de oito anos. Nesse contexto, o tema mais abordado, conforme se observa, foi custeio-alvo, com 12 publicações no nesse período que representa 52% dos artigos encontrados. Na sequência, tem-se o custeio meta, com seis artigos, e o *target costing*, com três artigos publicados durante o período de análise. No que tange às publicações por ano, observa-se maior número de publicações no ano de 2008 com seis artigos publicados; na sequência

o ano de 2005 com quatro publicações; 2002, 2004 e 2007 com três publicações cada ano; em 2006, apresentam-se duas publicações e, por fim, em 2009, observa-se apenas uma publicação no tema abordado.

6.2 AUTORES MAIS PROLÍFICOS E SUAS AFILIAÇÕES INSTITUCIONAIS

No Quadro 1, apresentam-se os autores mais prolíficos e suas afiliações institucionais.

AUTORES	PUBLICAÇÕES	FILIAÇÕES
Wellington Rocha	4	Universidade de São Paulo (USP)
Ilse M. Beuren	2	Universidade Regional de Blumenau (FURB)
Maria da G. A. Peter	2	Universidade Federal do Ceará (UFC)
Reinaldo R. Camacho	2	Universidade Estadual de Maringá (UEM)

Quadro 1 – Autores mais prolíficos e suas instituições

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados da pesquisa

De acordo com os dados da pesquisa, observa-se que entre os 49 autores responsáveis pelos 23 artigos localizados, apresentam-se, no Quadro 1, os autores que tiveram mais de um artigo publicado. Entre eles destacam-se Wellington Rocha da USP, com quatro publicações referentes ao tema em questão; Ilse M. Beuren, da FURB; Maria da G. A. Peter da UFC; e Reinaldo R. Camacho da UEM, com 2 artigos cada.

6.3 QUANTIDADE DE AUTORES POR PUBLICAÇÕES

No Gráfico 1, apresenta-se o número de autores que participaram da elaboração dos artigos selecionados.

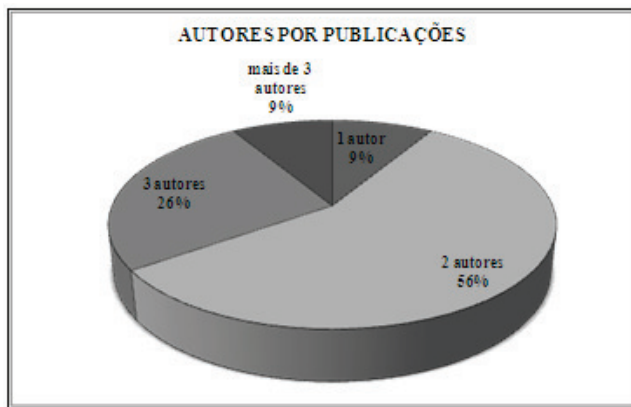


Gráfico 1 - Quantidade de autores por artigo
Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

De acordo com esse gráfico, destaca-se a quantidade de artigos elaborados por dois autores correspondendo a 56% do total, seguido dos artigos elaborados por três autores que correspondem a 26% das publicações; os artigos elaborados por um autor

e, também, por mais de três autores apresentaram um percentual de 9% cada. Esse resultado vai ao encontro do estudo elaborado por Leite Filho, Paulo Júnior e Siqueira (2007), que concluíram a predominância de artigos elaborados por dois autores na área de Ciências Contábeis.

6.4 REDE DE COOPERAÇÃO ENTRE OS AUTORES QUE ELABORARAM AS PUBLICAÇÕES ANALISADAS

Apresenta-se, na Figura 1, a rede de cooperação entre os autores responsáveis pela elaboração dos 23 artigos que compõem a amostra. Por meio da utilização do software UNICET, observa-se esta rede. Para tanto, criou-se uma matriz no Excel indicando o nome dos autores que publicaram artigos juntos. Essa matriz foi importada para o software UNICET, o qual criou a rede de relacionamentos, ou seja, o software apresenta a relação entre esses autores que compõem a amostra.

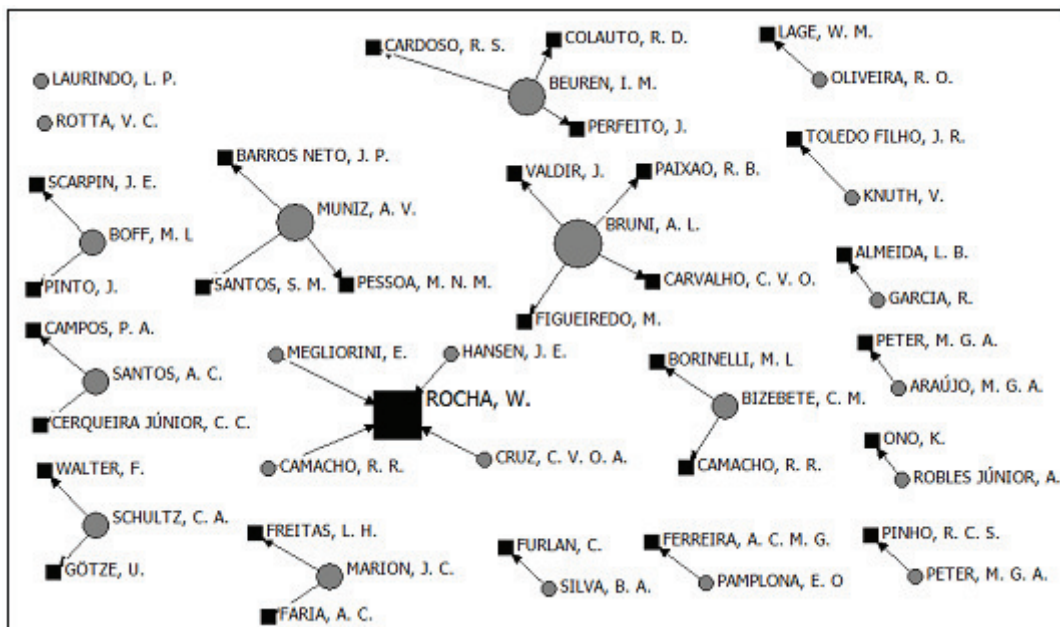


Figura 1 – Redes de cooperação entre os autores das publicações em análise
Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Na Figura 1, observa-se a centralidade da rede de cooperação ocupada pelo autor Wellington Rocha. Ele se destaca pelo maior número de laços, ou seja, o autor apresenta o maior número de artigos publicados nesse contexto. De acordo com Wasserman e Faust (1994), o autor que se encontra no centro da rede é considerado o autor mais importante desta. Nesse contexto, percebe-se a predominância de laços fracos, ditas como ligações “Díade”, ou seja, ligações entre dois autores (WASSERMAN; FAUST, 1994). Nesse sentido, considera-se que os autores não

compartilham informações com o grupo. Observa-se, ainda, que os autores Laurindo, L. P. e Rotta, V. C. apresentam publicações individuais, ou seja, não realizaram cooperação com os demais autores da rede.

6.5 METODOLOGIA DOS ARTIGOS ANALISADOS

Entre o total de artigos analisados buscou-se conhecer a metodologia trabalhada nos artigos, quanto à natureza abordada. Apresenta-se, na Tabela 3, a natureza dos artigos, de acordo com cada tema.

Tabela 3 – Natureza do artigo de acordo com o tema

TEMA	NATUREZA DO ARTIGO		TOTAL
	PRÁTICO	TEORICO	
Custeio-alvo	7	5	12
Custeio <i>kaizen</i>	1	1	2
Custeio meta	6	-	6
<i>Target costing</i>	2	1	3
TOTAL	16	7	23

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Observa-se, na Tabela 3, que a natureza do artigo mais utilizada é o caso prático, ou seja, estudos de caso, *survey* ou experimental. São pesquisas em que, de alguma maneira, aplicaram-se os temas custeio-alvo, custeio *kaizen*, custeio meta e *target costing*, não ficando apenas na teoria. Nesse sentido, são de natureza prática 16 dos artigos abordados, o que representa 70% dos artigos analisados. Os outros 30% são considerados abordagem teórica, ou seja, sete artigos têm como natureza do estudo abordagem conceitual, ilustrativos ou conceitual aplicado.

6.6 FONTES DAS CITAÇÕES E REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Buscou-se conhecer a bibliografia utilizada na elaboração dos artigos analisados. Nesse sentido, no Gráfico 2, apresenta-se a quantidade e os tipos de citações apresentadas nas publicações que fazem parte da amostra.

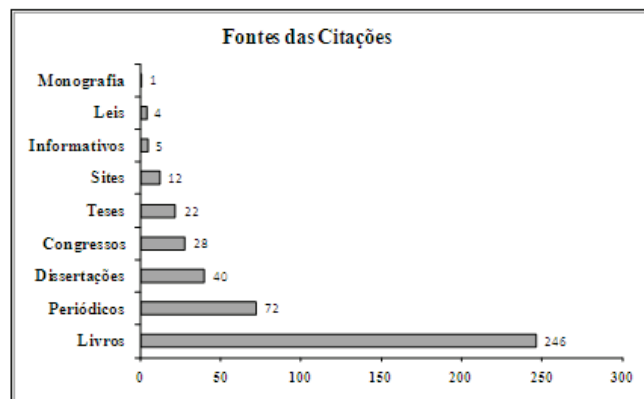


Gráfico 2 – Fontes das citações utilizadas nos artigos analisados

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

De acordo com o Gráfico 2, percebe-se a predominância de citações de livros (246) representando 82% do total das citações. Esse resultado vai ao encontro dos achados de Leite Filho, Paulo Júnior e Siqueira (2007), em seu estudo bibliométrico sobre a

Revista de Contabilidade e Finanças, quando também obtiveram a predominância de citações de livros. Na sequência, apresentam-se as citações de periódicos (72), dissertações (40), congressos (28), teses (22), sites (12) e, por fim, totalizando 10 citações, observam-se os informativos, leis e monografia. Infere-se, nesse sentido, a soma de 430 citações no total dos 23 artigos analisados, representando, dessa maneira, a média de 18,7 referências por artigo.

Nesse contexto, apresenta-se no Gráfico 3 a classificação das fontes pesquisadas para elaboração dos artigos que compõem a amostra quanto ao idioma.

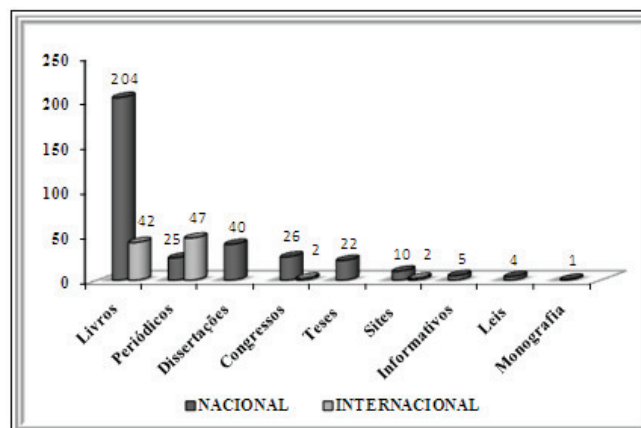


Gráfico 3 – Classificação das referências nacionais/internacionais

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

De acordo com o Gráfico 3, destacam-se as publicações nacionais como as mais utilizadas nas diversas fontes de pesquisa abordadas pelos autores. As publicações internacionais se destacam em um único momento: nos periódicos em que se utilizaram 25 citações nacionais e 47 internacionais. Nas demais fontes pesquisadas, a predominância foi de publicações nacionais. Infere-se, nesse sentido, 337 fontes nacionais, representando 78% do total, e 93 fontes internacionais, correspondendo a 22% do total pesquisado, ou seja, observa-se que as pesquisas nacionais são fontes

importantes para pesquisas futuras. Assim, esta pesquisa confirma os achados de Borba (2009), que ao analisar 136 artigos no portal de periódicos da Capes no período de 2000 a 2005, obteve apenas 24 artigos com as expressões-chave *target costing*, *target cost*, *custeio alvo*, *custo-alvo*, *custo alvo*, *custeio meta*, *custeio-meta*, *custo meta*, *custo-meta*.

7 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo principal investigar a produção científica por meio de um estudo bibliométrico sobre custeio meta e custeio *kaizen* no período entre 2002 e 2009. Resgata-se, a seguir, a indagação central desta pesquisa: Quais as principais características da produção científica relacionada ao custeio meta e custeio *kaizen* no período de 2002 a 2009?

A busca por estudos que abordavam custeio meta e custeio *kaizen* resultou na localização de 23 artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos no período analisado. Nesse contexto, em resposta à indagação, foi possível constatar que o tema custeio-alvo foi o mais abordado nos artigos, correspondendo a 52% dos artigos, seguido do custeio meta, *target costing* e custeio *kaizen*. Com relação aos anos de publicações, observa-se maior número de publicação no ano de 2008.

Com relação aos autores das publicações analisadas, observou-se a participação de 49 autores no total. Sendo que, os autores Wellington Rocha da USP, Ilse M. Beuren, da FURB, Maria da G. A. Peter, da UFC, e Reinaldo R. Camacho, da UEM, foram os autores mais prolíficos. Nesse contexto, infere-se que 92% dos autores apresentaram apenas uma publicação cada. No que tange à quantidade de autores por artigo, observou-se a predominância de dois autores por publicações, correspondendo a 56% dos artigos investigados.

Observou-se, na rede de cooperação, que o autor Wellington Rocha destacou-se com maior número de laços. Em contrapartida, os autores Laurindo, L. P. e Rotta, V. C. não apresentaram laços de cooperação, pois apresentaram publicações individuais.

Referente à metodologia utilizada nos artigos, percebe-se a predominância dos casos práticos, ou seja, estudos de caso, *survey* ou experimental, sendo que 16 artigos apresentaram-se com esta metodologia, o que representa 70% do total analisado. Nos outros 30% das publicações observou-se abordagem teórica.

No que tange às fontes de pesquisa utilizadas

nas citações dos artigos analisados, observou-se a predominância de citações de livros com 246 ao todo, o que representa 82% do total das citações. Seguido de citações de periódicos (72), dissertações (40), congressos (28), teses (22), sites (12) e, por fim, 10 citações foram de informativos, leis e monografia. No total apresentaram-se 430 citações entre os artigos analisados. Ainda no que tange às citações, observou-se a maior concentração de citações no ano de 2008 com 125 citações distribuídas nos diversos tipos de fontes de pesquisa. Têm-se a menor quantidade de citações nos trabalhos publicados em 2003 com sete no total. Nesse contexto, destacam-se as publicações nacionais como as mais utilizadas nas diversas fontes de pesquisas abordadas pelos autores, sendo 337 fontes, representando 78% do total das citações.

Como sugestão para continuidade da pesquisa, sugere-se a réplica do estudo em periódicos da grande área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, listados na Qualis/CAPES e realizar pesquisa do referido tema em âmbito internacional.

REFERÊNCIAS

ALVES, J. L.; LAFFIN, M. Metodologia da Pesquisa nos Trabalhos do Congresso Brasileiro de Custos no Período de 2001 a 2005. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006, Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: ABC, 2006.

ATKINSON, A. A. *et al.* *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. *Fundamentos de metodologia científica*. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BIASIO, R. Sistema de custeio por atividade ABC: análise de artigos apresentados em Congresso X posições da literatura especializada. . In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006, Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: ABC, 2006.

CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio alvo: uma abordagem conceitual e utilitarista. *Reflexão Contábil*, v. 26, n. 3, p. 28-38 2007.

CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio-alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da

- gestão estratégica de custos. *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, v. 19, n. 47, p. 19–30, maio/ago. 2008.
- CARDOSO, R. L. *et al.* Pesquisa científica em Contabilidade entre 1990 e 2003. *Revista de Administração de Empresas*, v. 45, n. 2, p. 34–45, jun. 2005.
- CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. A. produção acadêmica em custos no âmbito do ENANPAD: uma análise de 1998 a 2003. In: ENCONTRO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. *Anais...* Curitiba: ENANPAD, 2004.
- CARASTAN, J. T. Custo-meta e custo padrão como instrumentos do planejamento empresarial para obter vantagem competitiva. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. *Anais...*São Paulo: CBC, 1999. CD-ROM.
- CHRISTOVÃO, C. E. Custo-meta. In: CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS, 7., 2001, Espanha. *Anais...* Espanha, 2001.
- COGAN, S. *Custos e preços: formação e análise*. São Paulo: Pioneira, 1999.
- COOPER, R.; CHEW, W. B. Control tomorrow's costs through today's designs. *Harvard Business Review*, v. 74, n. 1, p. 88–97, jan./feb. 1996.
- DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A.; Publicações sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) em Congressos Brasileiros de Custos (CBC) no período de 1997 a 2006. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, v. 19, n. 4, p. 39–57, out./dez. 2008.
- DI STEFANO, V.; ALDERETE, V. El costeo objetivo: sus defectos de aplicación algunas propuestas de mejora y superación. CONGRESSO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, 7., 2001, León, España. *Anais...* León, España: Universidad de León, 2001.
- ELRAM, L. M. The implementation of target costing in the United States: theory *versus* practice. *Journal of Supply Chain Management*, v. 42, p.13–26, 2006.
- EWERT, R.; ERNST, C. Target costing, coordination and strategic cost management. *European Accounting Review*, n. 8, p. 23–49, 1999.
- FEIL, P.; YOOK, K.H.; KIM, I.W. Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*. Spring, v.2, n.4, p. 10–19. 2004.
- FREITAS, T. A. P. A. Muito prazer! Target Costing. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2004. CD-ROM.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- Haidar, S. R.; *et al.* Análise da produção científica docente de um programa de pós-graduação: O Caso do PPGC/UFSC. In: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 19., 2008, Curitiba. *Anais...* Curitiba: ENANGRAD, 2008. CD-ROM.
- HELMS M. M. *et al.* Managerial implications of target costing. *Competitiveness Review*, v. 15, n. 1, p. 49–56, 2005.
- HOUAISS, A.; VILLAR, M. S. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- IMAI, M. *Kaizen: a estratégia para o sucesso competitivo*. 5. ed. São Paulo: Imam, 1994.
- LAURINDO, P. N.. O kaizen e sua integração com o custeio baseado em atividades (ABC). In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9., 2002, São Paulo. *Anais...* São Paulo: CBC, 2008. CD-ROM
- LEITE FILHO, G. A.; PAULO JUNIOR, J.; SIQUEIRA, R. L. Revista Contabilidade & Finanças USP: uma análise bibliométrica de 1999 a 2006. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2007. CD-ROM
- 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.
- MACIAS-CHAPULA, C. A. O papel da informetria

- e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional. *Ciência da Informação*, v. 27, n. 2, p. 64-68, 1998.
- MENDONÇA NETO, O. R. *et al.* Estudo sobre as publicações científicas em contabilidade: uma análise de 1990 até 2003. In: ENCONTRO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 38., 2004, Curitiba. *Anais...*, Curitiba: ENANPAD, 2004.
- MONDEN, Y. *Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen*. Porto Alegre: Bookman, 1999.
- OKUBO, Y. Bibliometric indicators and analysis of research systems: methods and examples. Paris, *OECD Science, Technology and Industry Working Papers*, v.1, n. 1, p. 1-70, jan. 1997.
- PRITCHARD, C. Trends in economic evaluation: office of health economics, health economic evaluations database. *OHE Briefing*, n. 36, abr. 1998.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo desempenho*. São Paulo: Futura, 1998.
- KATO, Y. Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. *Management Accounting Research*, v. 4, n. 4, p.33-47., 1993.
- PENTEADO FILHO, R. C.; AVILA, A. F. D. Monitoramento e análise do impacto da produção científica da Embrapa Agrobiologia por meio de suas citações na Web of Science: 1977/2006. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO, 2., 2009, São Paulo. *Anais...* São Paulo: TECSI FEAUSP, 2009. CD-ROM.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M.. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M.. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2008.
- SAKURAI, M. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SCARPIN, J. E. *Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço de venda para novos produtos*. 2000. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Universidade Norte do Paraná, Londrina, 2000.
- SILVA, M. R. *Análise bibliométrica da produção científica docente do Programa de Pós-Graduação em Educação Especial/UFSCar: 1998-2003*. 2004. 170 f. Dissertação (Mestrado em Educação Especial) - Departamento de Programa de Pós-Graduação em Educação Especial, Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2004.
- SILVA, A. C. R. *et al.* Uma comparação entre os períodos Revista Contabilidade & Finanças – USP: 1989/2001 e 2001/2004. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 16, n. 39, p. 20-32, set./dez., 2005.
- SOUZA, F. C. *et al.* Investigação das instituições de ensino e de seus pesquisadores a partir da produção científica da Revista Contabilidade & Finanças. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15., 2008, Curitiba. *Anais...* Curitiba, 2008. CD-ROM.
- TANI, T. *et al.* Target cost management in Japanese companies: current state of the art. *Management Accounting Research*, v 5, n. 4, p. 67-81, 1994.
- WASSERMAN, S.; FAUST, K. *Social network analysis: methods and applications*. New York: Cambridge University Press, 1994.
- YAMAMOTO, O. H.; SOUZA, C. C.; YAMAMOTO, M. E. A produção científica na psicologia: uma análise dos periódicos brasileiros no período 1990-1997. *Revista Psicologia: Reflexão e Crítica*, v. 12, n. 2, p. 549-565, 1999.

Recebido em: 15/04/2010.

Aceito em: 16/09/2010.