

Área Temática: Estudos Organizacionais

Título: Construção do conhecimento sobre custeio alvo: uma análise das pesquisas de levantamento sobre fatores que propiciam sua adoção e uso

AUTORES

KELLY CRISTINA MUCIO MARQUES

Universidade Estadual de Maringá
kcmmarques@uem.br

WELINGTON ROCHA

Universidade de São Paulo
cmslab@usp.br

Resumo:

O objetivo do trabalho foi identificar a contribuição dos estudos de levantamentos publicados em periódicos entre 2001-2011, que abordaram fatores situacionais que possuem relação com adoção e uso do Custeio Alvo (CA) pelas organizações. A metodologia foi uma análise crítico-interpretativa da literatura. Dentre as contribuições destacam-se: (1) a relação entre a intensidade da concorrência e adoção e uso do CA foi confirmada nos três trabalhos que a investigaram; (2) a relação entre adoção e uso do CA com a incerteza ambiental foi confirmada em um estudo; (3) quanto às estratégias investigadas, pela tipologia de Porter os achados foram contraditórios, pela de Miles e Snow os estudos não puderam ser comparados, embora um deles identificou relação entre taxa de uso de práticas de “custeio” e o tipo defensores. Este trabalho revelou a existência de lacunas sobre o entendimento dos fatores que propiciam a adoção e o uso do CA e constatou a dificuldade de comparação de resultados dos estudos de levantamento. Apesar da importância do tema para a pesquisa e para auxiliar os gestores em possíveis decisões de adoção do CA, não foi encontrado esse tipo de trabalho nos periódicos brasileiros, indicando a necessidade desse tipo de pesquisa em empresas brasileiras.

Abstract:

The objective of this study was to identify the contribution of survey studies published in journals between 2001-2011 that focused situational factors that are related to adoption and use of Target Costing (CA) by organizations. The methodology was a critical-interpretive analysis of the literature. Among the contributions are: (1) the relationship between the intensity of competition and the adoption and use of CA was confirmed in three studies, (2) the relationship between adoption and use of the CA with the environmental uncertainty has been confirmed in one study, (3) the strategies investigated showed by Porter's typology that findings were contradictory, by Miles and Snow typology the studies could not be compared, although one of them identified the relationship between rate of use of "costing" practices and the type defender. This study revealed the existence of gaps on the understanding of factors that promote the adoption and use of CA and found the difficulty of comparing results of survey studies. Despite the importance of the topic for research and to assist managers in possible adoption of CA, was not found this kind of work in Brazilian journals, indicating the need for this type of research in Brazilian companies.

Palavras-Chave: Custeio Alvo, Fatores situacionais; Pesquisa de levantamento

Introdução:

O Custeio Alvo (CA) vem sendo estudado há pelo menos vinte anos (ANSARI *et al.*, 2007, p. 508) e sua abordagem de gerenciamento de custos é diferente dos modelos discutidos na academia antes do seu surgimento; seu desenvolvimento advém mais da prática empresarial que de pesquisas científicas (KATO, 1993, p. 36; FEIL, *et al.*, 2004, p. 11).

Primeiramente seu uso foi difundido no Japão, mas, desde a década de 1980, quando foi reconhecido como o fator mais importante para o alcance de posição competitiva superior de muitas companhias japonesas, esforços têm sido empreendidos para levar o CA para as empresas ocidentais (FEIL, *et al.*, 2004, p. 10). A literatura aponta muitas características relativas a esta prática (ANSARI *et al.*, 2006; SWENSON *et al.*, 2003; EWERT; ERNST, 1999; KATO, 1993; COOPER; SLAGMULDER, 1997), destacando-se sua importância no contexto estratégico como fornecedora de informações que propiciam melhor posicionamento das organizações frente ao mercado e dentro da cadeia de valor em que operam.

Trabalhos publicados no campo do CA procuram identificar e entender, no contexto do ambiente organizacional, fatores relativos à sua adoção e uso que ainda não tenham sido explicados de forma satisfatória. Hopwood (1983, p. 303) alertou que, para a pesquisa contábil se desenvolver, seria necessário investigar seu contexto real de atuação, ou seja, as organizações. Existem várias formas de se pesquisar esse ambiente e uma delas é a pesquisa de levantamento, também conhecida como *survey*. Estudo realizado por Van der Stede *et al.* (2007, p. 445) mostrou que, nos últimos vinte anos, 30% das pesquisas empíricas em Contabilidade Gerencial usaram a estratégia de levantamento através da internet e essa quantidade pode ser uma das razões para que a mesma seja uma das estratégias de pesquisa mais criticadas. Na pesquisa realizada por Hesford *et al.* (2007, p. 4) o tipo levantamento corresponde a 16% das pesquisas em Contabilidade Gerencial, sendo a segunda estratégia mais utilizada; a primeira foi a pesquisa analítica, com 18%.

Apesar de seu uso frequente em Contabilidade Gerencial, algumas vezes as contribuições que esse tipo de pesquisa tem trazido para a literatura acadêmica são discutíveis, devido à existência de resultados inconsistentes e inconclusivos em seus achados (CHAPMAN, 1997; CHENHALL, 2007; LANGFIELD-SMITH, 2007); em relação ao CA isso não tem sido diferente. Pesquisas de levantamento publicadas em língua inglesa na última década a respeito de fatores que podem promover sua adoção e uso (HIBBETS *et al.*, 2003; DEKKER; SMIDT, 2003; AX *et al.*, 2008; CADEZ; GUILDING, 2008 e CINQUINI; TENUCCI, 2010) apontam avanços, mas também algumas contradições em seus resultados.

Feitas essas considerações, constata-se que muitos dos estudos sobre CA são voltados ao entendimento de aspectos ligados ao seu contexto real, buscando esclarecimentos acerca de seu funcionamento e de fatores que podem propiciar sua adoção e uso. Para auxiliar esse entendimento os levantamentos vêm fazendo parte dessa agenda de pesquisa, mas problemas relacionados aos seus resultados às vezes são encontrados. Com base nessas constatações o problema de pesquisa identificado pode ser expresso por meio da seguinte questão:

Qual foi a contribuição das pesquisas de levantamento para a construção do conhecimento sobre Custeio Alvo no período 2001-2011?

Para responder essa questão, o objetivo do trabalho foi identificar a contribuição dos estudos de levantamento, publicados no período 2001-2011, abordando fatores que possuem relação com a adoção e uso do CA, para a academia e para as organizações. A metodologia de pesquisa empregada foi a análise crítico-interpretativa da literatura e a discussão dos achados dos trabalhos analisados.

Nos artigos de periódicos das áreas de Contabilidade e Administração publicados entre 2001 e 2011, as pesquisas sobre CA repousam em questões relativas ao seu conceito e definição (CRUZ; ROCHA, 2008; COLAUTO *et al.*, 2004), aplicação da prática (CARDOSO; BEUREN, 2006; CAMACHO; ROCHA, 2008; BIAZEBETE *et al.*, 2009), estudo de caso e multi casos para confirmar sua utilização (SOUZA *et al.*, 2010a; OYADOMARI *et al.*, 2010) e trabalhos que investigaram seu uso em populações de empresas (RECKZIEGEL *et al.*, 2007; ONO; ROBLES JÚNIOR, 2004; SOUZA *et al.*, 2003; SOUZA *et al.*, 2005; BRITO *et al.*, 2008; OYADOMARI *et al.*, 2008; MACHADO; SOUZA, 2006; SOUZA *et al.*, 2010b). No entanto, não foram encontrados trabalhos que relacionassem o CA a algum tipo de fator que pudesse promover sua adoção e uso. Por isso, investigar a contribuição dos trabalhos que trataram de fatores situacionais em que essa prática pode ser mais propícia pode auxiliar o direcionamento das futuras pesquisas nessa área.

Outra contribuição que se destaca é a identificação dos pontos de consenso e de contradição nos achados das pesquisas investigadas e, através da análise e discussão desses resultados empíricos, espera-se que as lacunas encontradas possam servir de estímulo para a investigação de fatores determinantes da adoção e uso do CA nas organizações.

Estudos que analisam resultados de pesquisas publicadas em relação a determinado tema (CHENHALL, 2007; LANGFIELD-SMITH, 2007) ou a determinado método de pesquisa (MODELL, 2005; AHRENS; DENT, 1998) ou a ambos (ITTNER; LARCKER, 2001) aparecem com frequência na literatura internacional para mapear, discutir e propor rumos para o conhecimento. Este trabalho se justifica por trazer um novo debate sobre o CA.

O trabalho apresenta na Seção 1 a introdução, na 2 o referencial teórico, na Seção 3 os aspectos metodológicos empregados na coleta dos dados, na sua análise e interpretação, na Seção 4 o desenvolvimento da pesquisa e na 5 as considerações finais.

Revisão Bibliográfica:

O CA é uma prática de Gestão Estratégica de Custos e, devido às suas características, é mais propício em determinadas condições a que uma empresa esteja exposta, tanto interna quanto externamente. Essas condições são tratadas na literatura como fatores situacionais (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007, p. 723) e podem interferir na estrutura e no desempenho das organizações. Esses fatores não representam uma garantia de mudança na estrutura (a existência de determinado fator não acarreta, necessariamente, a adoção do CA), mas através deles é possível verificar alguns direcionamentos em relação às mudanças nas organizações quanto às práticas de Contabilidade Gerencial.

A pesquisa bibliográfica empreendida mostrou que as investigações empíricas sobre os fatores que influenciam as decisões de adoção e uso do CA se referem: (a) à estratégia adotada e ao ambiente competitivo (HIBBETS *et al.*, 2003); (b) à intensidade da concorrência e à incerteza ambiental percebida (AX *et al.*, 2008); (c) à incerteza ambiental, à importância do foco no custo, ao setor de atuação e à intensidade da concorrência (DEKKER; SMIDT, 2003); (d) ao porte e à estratégia adotada (CADEZ; GUILDING, 2008); e (e) às estratégias adotadas (CINQUINI; TENUCCI, 2010). Na sequência esses fatores são discutidos.

Estratégia:

A depender da estratégia adotada, o CA pode auxiliar no controle de custos e no planejamento de lucro, de modo a obter os resultados esperados. Para caracterizar as estratégias foram usadas as tipologias de Porter (1989), de diferenciação e liderança de custo;

de Miles e Snow (2003), prospectores e defensores, de Gupta e Govindarajan (1984), construir e colher, e de Cooper e Slagmulder (1997), de confrontação.

Porter (1989, p. 10) fundamenta as estratégias genéricas na vantagem competitiva, sendo necessário escolher o tipo de vantagem que a empresa busca e o escopo dentro do qual pretende alcançá-la. Na estratégia de liderança de custo a empresa busca ter o menor custo em seu domínio de mercado; já a estratégia de diferenciação é marcada pela busca de exclusividade em relação a algum atributo do produto ou do nível de atendimento ao cliente.

Na tipologia de Miles e Snow (2003, p. 29) as organizações do tipo “defensoras” possuem domínio estreito e estável de produto/mercado e os gestores tendem a não procurar novas oportunidades fora de seus domínios, sendo altamente especializados na área de operação delimitada da organização. As “prospectoras” são organizações que quase continuamente buscam por oportunidades de mercado, sendo geralmente criadoras de mudança e incerteza a que seus concorrentes devem responder (MILES; SNOW, 2003, p. 29).

Na tipologia de Gupta e Govindarajan (1984, p. 28) a estratégia “construir” indica a intenção de aumentar a participação no mercado e a posição competitiva, mesmo com os ganhos de curto prazo e a geração de fluxo de caixa podendo ser baixos ou negativos, e a estratégia “colher” indica a intenção de maximizar o lucro e o fluxo de caixa em curto prazo ao invés de aumentar a participação no mercado.

Cooper e Slagmulder (1997) defendem apenas um tipo de estratégia: a de confrontação, usada por empresas que adotam a produção enxuta, quando várias competem pelos mesmos clientes com produtos equivalentes e semelhantes, com alta qualidade e funcionalidade a baixo custo (COOPER; SLAGMULDER, 1997, p. 6). Eles argumentam que, em ambientes em que empresas enxutas competem, não há espaço para escolha entre diferenciação e baixo custo e que a confrontação é a estratégia viável. No entanto, para chegar a essa conclusão, eles compararam ambientes de produção em massa, nos quais a tipologia de Porter seria útil, com a produção enxuta, na qual caberia a estratégia de confrontação.

Esse não é um argumento suficiente para invalidar as estratégias de Porter em ambientes de produção enxuta. Primeiro, porque Porter (1989, p. 12) argumenta que, na estratégia de diferenciação, as empresas selecionam um ou mais atributos que os compradores consideram importantes posicionando-se singularmente para satisfazer essas necessidades, sendo recompensada com um preço-prêmio; mas ressalta que um diferenciador não pode ignorar sua posição de custo para não comprometer o preço-prêmio, devendo ter uma proximidade de custos em relação aos concorrentes. Isso mostra que, na estratégia de diferenciação, leva-se em conta a qualidade, a funcionalidade e o custo, da mesma forma que na de confrontação. Segundo, porque a estratégia de diferenciação não é exclusividade de ambientes de produção em massa; segundo Chenhall (2007, p. 174) é provável que empresas que fabricam produtos altamente especializados, não padronizados e diferenciados, empreguem unidades de produção complexas ou tecnologias de lotes, com tendência a envolver processos com muitas exceções, que não é o caso da produção em massa.

Para ser tipologia, deve haver ao menos duas alternativas ou cursos de ação possíveis, mas a proposta de Cooper e Slagmulder (1997) é a existência de apenas um tipo de estratégia: a de confrontação. Por isso, essa estratégia não faz parte de uma tipologia e parece não estar consolidada na literatura, pois, de todos os trabalhos analisados, apenas um usou a estratégia de confrontação, em conjunto com a tipologia de Porter. Pelos motivos apresentados entende-se que a estratégia de confrontação não é algo diferente nem substitui a tipologia de Porter, independente do tipo de tecnologia empregada no sistema produtivo de uma organização.

A tipologia de Porter está mais direcionada ao posicionamento da empresa em relação ao mercado, a de Miles e Snow é baseada nas características de produtos e mercados em relação aos mais estáveis e aos mais dinâmicos, a de Gupta e Govindarajan trata a estratégia no sentido de maximizar participação de mercado ou lucro e a de Cooper e Slagmulder está voltada, segundo os autores, apenas a empresas que trabalham no sistema de produção enxuta.

Concorrência:

Para Ax *et al.* (2008, p. 95), competição intensa faz com que as empresas procurem oportunidades para diminuir custos, agilizar as operações e atingir um rendimento aceitável; argumentam (p. 94) que a intensidade da concorrência é um importante fator que influencia o modelo e o uso de sistemas de controle gerencial e de custos. A explicação é que existe o risco de que os concorrentes explorem qualquer erro de custeio; logo, informações mais confiáveis sobre custos são necessárias sob intensa concorrência.

Outro indicativo da relação da adoção do CA com a intensidade da concorrência foi exposto por Cooper e Slagmulder (1999): dado um ambiente altamente competitivo, as empresas devem gerenciar os custos de forma agressiva se quiserem sobreviver e a gestão de custos deve começar nas primeiras fases da vida de um produto, porque a capacidade de alterá-lo aumenta significativamente o grau em que os custos podem ser reduzidos.

Incerteza do Ambiente:

A incerteza ambiental é um fator externo que pode influenciar a adoção do CA. Para Chenhall (2007, p. 172) nos estudos de controle gerencial, talvez o aspecto mais amplamente pesquisado em relação ao ambiente seja a incerteza. Geralmente este fator é tratado na literatura como incerteza ambiental percebida.

A incerteza ambiental “[...] se refere a um amplo conjunto de fatores que, individual e coletivamente, tornam difícil ou impossível prever o futuro em dada área.” (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007, p. 724). A relação entre incerteza e a necessidade de informação foi estudada por Gordon e Narayanan (1984, p. 34), que avaliaram a questão argumentando que, quando os ambientes se tornam mais incertos, existe a necessidade de mais informações, que devem ser processadas pelos tomadores de decisão. Tani (1995, p. 403) incluiu a incerteza no seu trabalho argumentando que o CA é uma resposta das companhias japonesas.

Porte:

A literatura mostra que o porte das organizações pode estar relacionado com a sofisticação das informações da contabilidade (CADEZ; GUILDING, 2008); quanto maior a empresa, maior a necessidade de controles, de comunicação interna e de sistemas mais sofisticados. Por isso, o porte é um fator interno que pode promover a adoção do CA.

Setor:

O setor de atuação não é tratado na literatura como um fator situacional, mas sua análise é útil como forma de mapear quais setores estão usando com maior frequência o CA. Assim, os achados servem como uma forma de ajudar a discutir em quais setores ele está sendo usado, mas não necessariamente como fator que propicie a adoção.

Vários setores em que o CA foi aplicado são apontados na literatura, especialmente no caso da manufatura, como automóveis, elétricos, eletrônicos e maquinaria (TANI *et al.*, 1994, p. 68). Os estudos geralmente investigam indústrias de montagem, por apresentarem processos mais nítidos e formais de desenvolvimento de produtos, em que o CA é mais utilizado. No entanto, ele também pode ser aplicado em outros setores, como no hospitalar (CAMACHO; ROCHA, 2008).

Pesquisas de Levantamento:

O objetivo deste trabalho não é avaliar a qualidade dos levantamentos realizados nas pesquisas sobre CA, mas analisar seu conteúdo e seus resultados. No entanto, para esclarecer alguns problemas decorrentes dessa análise, torna-se importante entender quando, como e porque os pesquisadores optam por esse tipo de estratégia.

O levantamento é uma estratégia de pesquisa que coleta os dados através da aplicação de questionários aos participantes de forma auto-administrável. É uma das estratégias mais usadas em ciências sociais para estudar as características e inter-relações das variáveis sociológicas e psicológicas (NAZARI *et al.*, 2006, p. 428). Na pesquisa em Contabilidade os levantamentos podem ser usados para testar teorias ou para descrição de determinada amostra ou população; até seus críticos reconhecem o poder que opiniões coletivas têm sobre o comportamento e funcionamento dos indivíduos, das organizações e da sociedade (VAN DER STEDE *et al.*, 2007, p. 446).

Um dos pontos críticos dessa estratégia recai sobre os questionários aplicados, destacando-se *o que* se pretende medir. O detalhamento das medidas usadas no levantamento permite que outros pesquisadores possam avaliar sua utilidade e, se for o caso, continuem a usá-las, para que se possam comparar resultados entre diferentes amostras e populações. Auxilia no ajuste da medida ou no desenvolvimento de outras mais adequadas. Diferentes medidas usadas pelos pesquisadores dificultam a comparação de resultados; por isso, quanto mais claras forem as medidas, mais os resultados podem auxiliar em outras pesquisas e no entendimento do que foi proposto. Quando não há continuidade nos estudos em determinada área, há a tendência de fragmentação do conhecimento, por não haver outras evidências sobre o assunto. Os levantamentos podem contribuir mais por meio de programas contínuos de pesquisa do que por resultados individuais, pois as mesmas observações podem ser repetidas em diferentes momentos (MARTINS, THEÓPHILO, 2007, p. 61).

Feitas essas considerações, na sequência são abordados os aspectos metodológicos usados para coleta, análise e interpretação dos dados.

Metodologia:

Dado que existem diversas estratégias de pesquisa que podem ser usadas na investigação de fatores situacionais que podem ter relação com a adoção e o uso do CA, optou-se por uma delas, para que fosse possível a comparação dos resultados. Assim, pelo fato de a estratégia de levantamento ser frequentemente usada em Contabilidade Gerencial e envolver o tema em questão, ela foi selecionada.

Os trabalhos analisados foram selecionados levando-se em consideração: (a) tratar de fatores relacionados à adoção ou uso do CA e (b) ter utilizado a estratégia de levantamento para coleta dos dados. O período, de 2001 a 2011, foi escolhido pelo fato de que Ansari *et al.* (2007) já haviam avaliado a produção sobre CA na década de 1990 e, embora apresentando um foco diferente do desta pesquisa, os trabalhos que se enquadram na característica descrita foram comentados e analisados.

Nos periódicos internacionais foi feita uma busca nas bases de dados PROQUEST, EMERALD e SCIENCE DIRECT, em língua inglesa. Os trabalhos encontrados foram os de Ax *et al.* (2008); Hibbets *et al.* (2003) e Dekker e Smidt (2003), tendo o CA como tema principal. Os trabalhos de Cinquini e Tenucci (2010) e Cadez e Guilding (2008), embora não tenham abordado o CA de forma exclusiva, também foram selecionados, pois tratam de práticas de CGE, nas quais eles o incluem. A análise foi efetuada nesses cinco artigos.

No Brasil a busca foi realizada nos periódicos das áreas de Administração e Contabilidade com avaliação da Capes nos estratos A1, A2, B1, B2 e B3. No total foram pesquisados sete periódicos de Contabilidade com treze artigos sobre CA e dezesseis periódicos da Administração que possuem afinidade com o assunto, identificando-se dois trabalhos. Foram encontrados quinze artigos no total. No entanto, em nenhum deles foram abordados fatores relacionados à adoção ou ao uso do CA. Uma exceção é o trabalho de Oyadomari *et al.* (2008), que trata de fatores, mas não relacionados ao objeto do estudo e sim à institucionalização da prática. Por isso, nenhum artigo publicado no Brasil foi analisado.

Para nortear a análise dos dados, os pontos relevantes considerados foram: objetivo da pesquisa, fatores analisados, medidas usadas e resultados. Assim, buscou-se extrair contribuições oferecidas em relação aos fatores que podem motivar a adoção e o uso do CA.

Análise dos Resultados:

Dekker e Smidt (2003):

O trabalho teve como objetivo investigar a adoção e o uso de práticas de custeio que tivessem semelhança com o CA em empresas holandesas. Buscou-se verificar se as empresas adotavam ou não o CA, usando uma definição ampla, baseada na sua característica de custo orientado pelo mercado. Com isso a investigação pretendeu identificar empresas que usassem técnicas similares sem estarem familiarizadas com o conceito de CA.

Foi investigado o setor a que pertenciam as empresas que o adotavam e, para as que não adotavam, questionados os motivos. Para as que adotavam, foram investigados os motivos da adoção e a percepção sobre os benefícios trazidos pelo uso. Uma única questão foi usada para medir cada item abordado. Foi medido também o envolvimento dos departamentos funcionais na sua aplicação e a forma organizacional. Os fatores situacionais investigados foram a concorrência e a incerteza ambiental. A concorrência foi mensurada usando-se dois indicadores: o número de concorrentes e a intensidade da concorrência percebida, medida pela imprevisibilidade do ambiente. Foi avaliada, também, a importância do foco em custo.

A taxa de respostas válidas foi de 21,8%, dos quais 59,4% afirmaram usar técnica similar à descrita. Os setores com maior incidência de uso foram eletrônico, têxtil, equipamentos de precisão e química; só uma respondeu que o sistema usado se chamava CA; nas demais os nomes eram “preço básico líquido”, “redução de custos”, “redução de custo de manufatura”, “maximização da margem de contribuição” dentre outros. As que não adotavam apresentaram como principal resposta a não utilidade, devido à sua natureza.

Em relação aos fatores situacionais, os testes estatísticos mostraram que um ambiente mais imprevisível e uma concorrência mais intensa estavam significativamente relacionados ao uso das práticas. O número de concorrentes e o foco no custo não foram significativamente relacionados com a adoção. Os objetivos iniciais e os principais benefícios após a adoção foram confrontados e não mostraram divergências em relação ao antes e depois. A redução de custos foi o principal motivo da adoção e o principal benefício da utilização do CA. Em relação aos departamentos funcionais envolvidos no processo, os relacionados à engenharia, como desenvolvimento de produtos, o de *design* de produtos foram os que apresentam maior frequência; contabilidade e finanças tiveram a menor frequência de participação. Quanto à sua organização, a maioria respondeu que se dá na forma de equipes multidisciplinares.

Hibbets *et al.* (2003):

O objetivo do trabalho foi avaliar o ambiente competitivo e a estratégia das empresas que tinham sido identificadas como implementadoras do CA para verificar se forças ambientais específicas acopladas à estratégia da empresa poderiam ser rastreadas a uma decisão de adotar a prática. A estratégia foi avaliada de acordo com as tipologias de Porter e de Cooper e Slagmulder. Para avaliar o ambiente competitivo foi usado o modelo das cinco forças de Porter, sendo investigada a pressão competitiva coletivamente, verificando se as mesmas eram fortes entre as empresas que adotaram e, individualmente, verificando se cada uma dessas forças teve efeito sobre a escolha. O trabalho também investigou se as empresas que adotaram o CA possuíam combinações entre forças competitivas individuais e estratégia.

O levantamento foi realizado por meio de entrevistas com 12 empresas (9 americanas e 3 alemãs), das quais nenhuma atuava no mesmo setor nem eram concorrentes entre si. Foi usada uma escala de 5 pontos para a maioria das respostas referentes ao ambiente competitivo, sendo 1 “muito baixo” e 5 “muito alto”. Escores elevados representavam forte pressão competitiva para cada uma das cinco forças. Em relação à estratégia foram colocadas afirmações sobre cada um dos três tipos e solicitado aos respondentes que escolhessem a que melhor se adequasse à sua empresa.

Em relação à estratégia, a maioria dos adotantes optou pela diferenciação (8 respondentes); quanto ao ambiente competitivo, os resultados mostraram que as forças competitivas foram altas para todas as empresas, especialmente em relação à rivalidade e poder dos compradores. As evidências preliminares mostraram que as forças competitivas eram fortes para as empresas que adotaram e a rivalidade foi a força individual que se apresentou mais forte, aparentando ser a direcionadora do ambiente competitivo.

O último item investigado foi sobre combinação de forças competitivas individuais e estratégia, com uso da ferramenta estatística CART. Os achados mostraram que, em um ambiente de intensa rivalidade e alto poder dos fornecedores e cujas empresas seguem a estratégia de diferenciação de produto, os gestores deveriam considerar a adoção do CA.

Ax et al. (2008):

O objetivo foi verificar a influência da intensidade da concorrência e da incerteza ambiental percebida na adoção do CA. Tendo o trabalho de Dekker e Smidt (2003) como base, os autores propõem que a adoção é positivamente correlacionada com a intensidade da concorrência, mas, ao contrário de Dekker e Smidt (2003), sugerem que a incerteza ambiental percebida é negativamente correlacionada com a adoção. O argumento é que o CA seria considerado quando informações previsíveis confiáveis sobre os requisitos dos consumidores e o comportamento do concorrente são disponíveis. Por isso, a sugestão de que, em ambientes com alto grau de incerteza sobre consumidores e concorrentes, o CA seria menos apropriado. Os autores sugerem que a incerteza ambiental percebida tem um efeito moderador negativo sobre a adoção. O porte da empresa foi usado como variável de controle.

A adoção do CA foi medida por uma adaptação do instrumento de Dekker e Smidt (2003), em que uma descrição da prática, baseada nas suas características genéricas, foi apresentada aos respondentes. Para medir a intensidade da concorrência e a incerteza ambiental percebida os autores fizeram uma adaptação do construto de sete variáveis de Gordon e Narayanan (1984). O porte da empresa foi medido pelo número de empregados.

A coleta dos dados foi realizada por levantamento via internet. A amostra foi composta por empresas membros da Associação de Indústrias de Engenharia de Produção Suecas, escolhidas aleatoriamente; 57 questionários foram usados na análise. Foi delimitado o

setor para evitar possível confusão de variáveis quando se investiga empresas em setores diferentes. Isso fez com que os resultados não pudessem ser generalizados para outros setores.

Os resultados mostraram que 24,6% das empresas adotavam o CA. Foi identificada correlação positiva entre a intensidade da concorrência e a adoção do CA. Os testes estatísticos relacionados à correlação entre incerteza ambiental e adoção não foram significantes, mas mostraram indícios de relação negativa, contrariando estudos anteriores como o de Dekker e Smidt (2003). Quanto ao fato de que a incerteza ambiental possa ser moderadora da adoção, os testes foram significantes e indicaram que um aumento na incerteza ambiental pode reduzir o impacto positivo da intensidade da concorrência sobre a probabilidade de uso do CA, ou seja, a incerteza ambiental percebida pode moderar o efeito da intensidade da concorrência sobre sua adoção.

Cadez e Guilding (2008):

O objetivo foi examinar o efeito das escolhas estratégicas, da orientação de mercado e do porte das empresas sobre duas dimensões da Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE) e seu efeito mediador sobre o desempenho das companhias. Para análise dos dados foi usada a modelagem de equações estruturais LISREL.

Os dados foram coletados por meio de levantamento via correio. A amostra foi retirada de três bases de dados: a “*Slovenian Chamber of Commerce and Trade*”, composta pelas 500 maiores empresas (receita total) da Eslovênia de todos os setores industriais. A “*Slovenian Bank Association*” e a “*Slovenian Insurance Association*” foram usadas para o setor de intermediação financeira. A taxa de respostas válidas foi de 49,7%. Em dez empresas foram realizadas entrevistas com o contador sênior para obtenção de dados qualitativos.

As 16 práticas da CGE foram classificadas em cinco categorias por meio de análise fatorial, sendo o CA na categoria “Custeio”. A estratégia foi avaliada pela tipologia de Miles e Snow (prospectores e defensores). Os achados indicaram que o uso das 16 práticas analisadas estava positivamente associado com a estratégia de negócios relativa aos prospectores e com o porte da empresa. Foram encontradas evidências de que o uso das práticas afeta positivamente o desempenho da companhia. Em relação aos dados qualitativos, oito dos dez entrevistados afirmaram que o fator que mais afeta o uso das práticas analisadas é a estratégia do negócio e o segundo mais citado (cinco entrevistados) foi a intensidade da concorrência. A orientação de mercado não teve significância estatística em relação ao uso das práticas.

Cinquini e Tenucci (2010):

O objetivo foi verificar se a estratégia influenciava o uso de práticas da CGE. Para avaliar a estratégia foram usadas as tipologias de Miles e Snow, Gupta e Govindarajan e Porter. Foram avaliadas 11 práticas de CGE agrupadas em quatro categorias: custeio, clientes, concorrentes e desempenho; o CA foi agrupado em “custeio”. O porte da empresa foi usado como variável de controle.

A pesquisa foi feita através de levantamento via internet com as maiores empresas de manufatura italianas da base de dados “*Business International*” de diversos setores. A taxa de respostas válidas foi de 42,8%. Foi aplicada a análise de regressão múltipla. Das 11 práticas o CA apareceu como a sexta mais usada. Pela tipologia de Miles e Snow os defensores tiveram uma maior taxa de uso das práticas classificadas como custeio, por estarem interessados na eficiência e no controle de custos. Na tipologia de Gupta e Govindarajan só foi encontrada relação com práticas classificadas como “consumidor”, nas demais práticas não houve

significância estatística. Quanto ao posicionamento em liderança de custo as empresas que adotaram esta estratégia apresentaram maior taxa de uso das práticas de CGE classificadas como custeio, dentre elas o CA. Os autores concluem que, além destas duas estratégias que afetam práticas de custeio, o estudo não revelou outras relações significantes. Este acoplamento fraco sugere que uma mesma prática pode sustentar diferentes estratégias.

Os achados dos cinco trabalhos analisados, que obtiveram significância estatística e que usaram fatores semelhantes estão resumidos no Quadro 1.

Quadro 1: Resumo comparativo dos achados das pesquisas

Autores / Fatores	Dekker e Smidt (2003)	Hibbets <i>et al.</i> (2003)	Ax <i>et al.</i> (2008)	Cadez e Guilding (2008)	Cinquini e Tenucci (2010)
Intensidade da concorrência	Correlação significativa com o uso do CA	Forte, especialmente rivalidade e poder dos compradores	Correlação positiva com adoção do CA	Não avaliada	Não avaliada
Incerteza Ambiental	Correlação positiva com o uso do CA	Não avaliada	Moderar o efeito da concorrência sobre a adoção do CA	Não avaliada	Não avaliada
Estratégia	Não avaliada	Diferenciação foi a mais frequente entre os adotantes	Não avaliada	O uso das práticas foi positivamente associado com a estratégia do tipo prospectores	Liderança de custos e defensores foram associados às práticas classificadas em “custeio”

Conclusão:

Foram identificadas contribuições em relação aos fatores situacionais que podem propiciar a adoção e o uso do CA, mesmo que de forma isolada, ou seja, sem possibilidade de comparação entre os estudos. Resgatando-se a questão de pesquisa que norteou este estudo (“qual foi a contribuição das pesquisas de levantamento para a construção do conhecimento sobre o CA no período 2001-2011?”) chega-se às seguintes respostas: (1) a relação entre intensidade da concorrência e adoção e uso do CA foi confirmada nos três trabalhos que a investigaram, o que é indício de que a concorrência intensa pode propiciar a adoção do CA; (2) a relação entre a adoção e uso do CA com a incerteza ambiental foi confirmada em um estudo; (3) em relação às estratégias investigadas não foi possível tirar conclusões, pois, na tipologia de Porter, os achados foram contraditórios, e na de Miles e Snow os dois estudos não puderam ser comparados, embora um deles identificou relação entre a taxa de uso de práticas de “custeio” e a estratégia do tipo defensores; (4) há indícios de que empresas de grande porte sejam mais propensas à adoção e uso do CA; (5) setores ligados à manufatura tiveram maior frequência quanto a adoção e uso do CA, destacando-se indústrias de processo contínuo, como as químicas; (6) o principal objetivo para a adoção e uso do CA foi a redução de custos; (7) os departamentos ligados a engenharia e projeto são os mais envolvidos no processo de CA; (8) na maioria das empresas que adotaram o CA a estrutura é baseada em equipes multidisciplinares e (9) parece haver relação entre a adoção de práticas da CGE, dentre elas o CA, e o desempenho das empresas.

Alguns pontos interessantes emergiram da análise, no sentido de auxiliar futuras pesquisas. Apesar da importância do tema para a pesquisa e para auxiliar em possíveis

decisões de adoção do CA, não foram encontrados trabalhos nos periódicos brasileiros, o que mostra uma lacuna a ser preenchida para verificar essas questões nas empresas que atuam no Brasil e também para investigar os fatores situacionais em relação a outros países.

Ax *et al.* (2008) defenderam a hipótese de que a correlação entre incerteza ambiental e adoção do CA é negativa, o que contraria o estudo de Dekker e Smidt (2003); no entanto, apesar dessa correlação apresentar o resultado esperado (negativa) os testes não apresentaram significância estatística. Portanto, outros estudos devem investigar esse fator de maneira mais detalhada e com maior profundidade, de modo a propiciar mais entendimento essa relação.

A estratégia foi o fator que apresentou resultados mais fragmentados e divergentes (Quadro 1); no entanto, a comparação entre estudos que abordam o mesmo assunto devem ser feitas de forma cautelosa e, às vezes, nem são possíveis. Dois pontos podem ser destacados nesse caso. Primeiro: em relação à tipologia de Porter, apenas o trabalho de Hibbets *et al.* (2003) estudou exclusivamente o Custeio Alvo; Cinquini e Tenucci (2010) buscaram verificar se a taxa de uso de práticas classificadas como “custeio” eram mais altas para a estratégia liderança em custos do que para os diferenciadores; nesse caso foi possível verificar que o Custeio Alvo estava entre as práticas escolhidas, sendo o segundo no *ranking* das práticas de custeio. Por isso, a única inferência que se pode tirar desses dois estudos é que seus resultados são contraditórios. No caso da comparação entre os estudos de Cinquini e Tenucci (2010) e Cadez e Guilding (2008) ambos tiveram o objetivo de verificar a relação entre a tipologia de Miles e Snow com a taxa de uso das práticas de CGE. Porém, Cinquini e Tenucci (2010) levantaram sua hipótese em relação à categoria “custeio”, enquanto Cadez e Guilding (2008) se basearam no conjunto das práticas, sem se preocupar com quais foram usadas pelos respondentes. Por isso, os resultados não podem ser comparados visto que no caso desse último não é possível saber se o Custeio Alvo foi ou não usado pelos prospectores, o que fragmentou os resultados.

Segundo: os estudos de Cadez e Guilding (2008) e Cinquini e Tenucci (2010) classificaram na categoria “custeio” práticas como Custeio Baseado em Atividades, Gestão Baseada em Atividades, Custeio por Ciclo de Vida, Custeio da Qualidade, CA etc. Estas práticas possuem características distintas e seu agrupamento em uma única categoria pode causar confusões em relação aos resultados das pesquisas. Por isso, deve-se ter cuidado ao usar esses resultados para comparações com outros estudos e até mesmo para o levantamento de hipóteses em outros estudos. Dessa forma, os resultados dos três estudos que tratam do tema estratégia só podem ser comparados parcialmente. Ressalta-se que o CA não é um método de custeio, apesar de seu nome; por isso, os pesquisadores deveriam dar mais atenção às características dos objetos de estudo de modo a gerar resultados menos fragmentados, possibilitando comparações. Essas constatações sugerem que mais estudos são necessários para verificar a relação entre as estratégias e o uso do Custeio Alvo.

Com relação à estratégia de confrontação os resultados do estudo de Hibbets *et al.* (2003) mostraram que poucas empresas optaram por ela. Como abordado no item 2.1.1 deste trabalho esta estratégia é muito específica (usada por empresas enxutas) e não pode ser considerada uma tipologia; por isso, não parece adequado seu uso em pesquisas de levantamento. Outra observação que emergiu nas análises foi o fato de que, no estudo de Dekker e Smidt (2003), apenas uma empresa da amostra afirmou que o nome da prática usada era Custeio Alvo; isso levanta a questão de como medir as variáveis em estudos de levantamento. A utilização de termos técnicos e de definições muito amplas para as variáveis pode gerar esse tipo de confusão. Dessa forma, quando da investigação de práticas como o CA deve ser dada maior atenção à especificação de suas características nas perguntas de modo a verificar com menos vieses e com maior confiabilidade se a mesma é usada ou não.

Outro ponto que merece maior aprofundamento em futuras pesquisas é o fato de que os setores de Contabilidade e Finanças foram os que apresentaram menor participação no processo do CA. Dekker e Smidt (2003) argumentam que, embora os adotantes do CA optem pelo seu uso para redução de custos, a função de engenharia foi predominante no envolvimento do seu processo e que isso também foi verificado em pesquisas com empresas japonesas. Isso suscita as seguintes questões: esse fato é recorrente nas empresas que adotaram o CA? Se o CA é estudado no âmbito da Contabilidade Gerencial, por que o setor de Contabilidade apresenta pouca participação em seu processo?

Outra lacuna observada é a falta de testes com outros fatores situacionais que podem ter relação com o CA, como a estrutura organizacional e a tecnologia de produção usada pelos adotantes e o tempo de ciclo de vida dos produtos. Também é necessária maior atenção à especificação dos construtos e das variáveis, de forma a possibilitar comparações entre estudos e não deixar os resultados fragmentados e estanques, como nos trabalhos analisados. A maioria das contribuições foi apontada de forma individual. Uma forma de mudar essa situação é através de discussões mais aprofundadas sobre as medidas. A apresentação do instrumento de pesquisa, mesmo que resumido, como foi o caso de alguns dos estudos analisados, auxiliou sobremaneira as análises, devendo ser seguida em futuros trabalhos.

Houve muitas contribuições, mas há dúvidas sobre os fatores que propiciam a adoção e uso do CA apontados neste estudo. Por isso, os futuros trabalhos nessa área devem atentar para essas lacunas de modo a possibilitar um maior entendimento sobre essas questões.

Bibliografia:

- AHRENS, T.; DENT, J. F. Accounting and organizations: realizing the richness of Field research. **Journal of Management Accounting Research**, vol. 10, p. 1-39, 1998.
- ANSARI, S.; *et al.* Target costing: uncharted research territory. *In*: CHAPMAN, Christopher S. *et al.* (Org.) **Handbook of Management Accounting**. Vol. 1. Elsevier: Netherlands, 2007.
- ANSARI, S.; *et al.* A template for implementing target costing. **Cost Management**. Sep/Oct, vol. 20, n. 5, p. 20-27, 2006.
- AX, C.; *et al.* The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. **International Journal of Production Economics**, vol. 115, p. 92 - 103, 2008.
- BIAZEBETE, C. M.; *et al.* Análise da aplicação do CA e do custeio pleno em indústria de confecções: um estudo de caso. **Revista de Contabilidade e Organizações**, vol. 3, n. 5, p. 44-61, 2009.
- BRITO, R. S.; *et al.* Custeio alvo: utilização do sistema de gerenciamento de lucro pelos fabricantes de veículos automotores com indústria no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, vol. 2, n. 2, p. 71-86, 2008.
- CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, vol. 33, p. 836-863, 2008.
- CAMACHO, R.; ROCHA, W. Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. **Revista de Contabilidade & Finanças**, vol. 19, n. 47, p. 19-30, 2008.
- CARDOSO, R. S.; BEUREN, I. M. O custo meta no desenvolvimento de novos produtos: um caso em indústria de conserva de pescados. **Revista Brasileira de Gestão de negócios**, vol. 8, n. 22, p. 13-22, 2006.

- CHAPMAN, C. S. Reflections on a contingent view of accounting. **Accounting, Organizations and Society**, vol. 22, n. 2, p. 189-205, 1997.
- CHENHALL, R. H. Theorizing Contingencies in management control systems research. In: Chapman, C. *et al.* (Org.). **Handbook of management accounting research**. Vol. 2. Elsevier, 2007.
- CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? **Journal of Accounting & Organizational Change**, vol. 6, n. 2, p. 228-259, 2010.
- COLAUTO, R. D. *et al.* O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, vol. 1, n. 2, p. 33-42, 2004.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. **Target costing and value engineering**. Portland: Productivity Press, 1997.
- CRUZ, C. V. O. A.; ROCHA, W. Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, vol. 1, n. 10, p. 31-51, 2008.
- DEKKER, H.; SMIDT, P. A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. **International Journal of Production Economics**, vol. 84, p. 293-305, 2003.
- EWERT, R. ERNST, C. Target costing, co-ordination and strategic cost management. **European Accounting Review**, vol. 8, n. 1, p. 23 - 49, 1999.
- FEIL, P.; *et al.* Japanese target costing: a historical perspective. **International Journal of Strategic Cost Management**. Spring, 2004.
- GORDON, L. A.; NARAYANAN, V. K. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**, vol. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.
- GUPTA, A. K.; GOVINDARAJAN, V. Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. **Academy of Management Journal**, vol. 27, n. 1, p. 25-41, 1984.
- HESFORD, J. W. Management accounting: a bibliographic study. In: CHAPMAN, Christopher S. *et al.* (Org.) **Handbook of Management Accounting**. Vol. 1. Elsevier: Netherlands, 2007.
- HIBBETS, A.; *et al.* The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field. **Journal of Managerial Issues**, vol. 15, n. 1, p. 65-81, 2003.
- HOPWOOD, A. G. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. **Accounting, Organizations and Society**, vol. 8, n. 2/3, p. 287-305, 1983.
- ITTNER, C. D.; LARCKER; David F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, vol. 32, p. 349-410, 2001.
- KATO, Y. Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. **Management Accounting Research**, vol. 4, p. 33-47, 1993.
- LANGFIELD-SMITH, K. A review of a quantitative research in management control systems and strategy. In: CHAPMAN, Christopher S. *et al.* (Org.) **Handbook of Management Accounting**. Vol. 2. Elsevier: Netherlands, 2007.

- MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. Análise das relações entre a gestão de custo e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, vol. 2, n. 1, p. 42-60, 2006.
- MARTINS, G. A.; THEÓFILO, C. R. Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas, 2007.
- MERCHANT, K.; VAN DER STEDE, W. A. Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. 2 ed. PrenticeHall: Harlow, 2007.
- MILES R. E.; SNOW, C. C. **Organizational strategy, structure and process**. Stanford: Stanford Business Classics, 2003.
- MODELL, S. Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: An assessment of validity implications. **Management Accounting Research**, vol. 16, p. 231-254, 2005.
- NAZARI, J. *et al.* Conducting survey research in management accounting. *In*: HOQUE, Z. (Org.) **Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues**. Spiramus: London, 2006.
- ONO, K.; ROBLES JÚNIOR, A. Utilização do *target costing* e de outras técnicas de custeio: um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina. **Revista de Contabilidade & Finanças**, edição especial, p. 65-78, 2004.
- OYADOMARI, J. C.; *et al.* Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, vol. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.
- OYADOMARI, J. C.; *et al.* Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil. **Revista Universo Contábil**, vol. 6, n. 4, p. 21-34, 2010.
- PORTER, M. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- RECKZIEGEL, V.; *et al.* Práticas de gestão de custos adotadas por empresas estabelecidas nas regiões noroeste e oeste do estado do Paraná. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, vol. 9, n. 23, p. 14-27, 2007.
- SOUZA, M. A.; *et al.* Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista de Contabilidade & Finanças**, n. 32, p. 40-57, 2003.
- SOUZA, M. A.; *et al.* Utilização do custo-meta por empresas brasileiras como estratégia de gestão: alguns estudos setoriais utilizando o método da causalidade de Granger. **Revista de Contabilidade & Finanças**, n. 39, p. 33-46, 2005.
- SOUZA, M. A.; *et al.* Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. **Revista de Contabilidade e Organizações**, vol. 4, n. 9, p. 145-167, 2010a.
- SOUZA, M. A.; *et al.* Planejamento e controle de custos: um estudo sobre as práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul - RS. **Revista Vista & Revista**, vol. 21, n. 2, p. 121-151, 2010b.
- SWENSON, D.; *et al.* Best practices in target costing. **Management Accounting Quarterly**, vol. 4, n.2, p. 12-17, 2003.
- TANI, T.; *et al.* Target cost management in Japanese companies: current state of the art. **Management Accounting Research**, vol. 5, p. 67-81, 1994.

TANI, T. Interactive control in target cost management. **Management Accounting Research**, vol. 6, p. 399-414, 1995.

VAN DER STEDE, W. A.; *et al.* Doing management accounting survey research. *In*: CHAPMAN, Christopher S. *et al.* (Org.) **Handbook of Management Accounting**. Vol. 1. Elsevier: Netherlands, 2007.