

UTILIZAÇÃO DE ASPECTOS DO CUSTEIO ALVO E O TEMPO DE ATUAÇÃO DAS EMPRESAS: EVIDÊNCIAS NO POLO INDUSTRIAL DE CONFECÇÕES DE SANTA CRUZ DO CAPIBARIBE-PE

Célio Beserra de Sá

Associação Caruaruense de Ensino Superior – ASCES UNITA

E-mail: celio.beserra@yahoo.com.br

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

RESUMO

O objetivo deste artigo foi investigar a relação entre o tempo de atuação das empresas e a utilização de aspectos relativos ao processo do custeio alvo, no âmbito das empresas do polo industrial de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Para a consecução do objetivo delineado foi realizada uma pesquisa exploratória e descritiva, com abordagem quantitativa, cuja coleta dos dados foi feita por meio de um *survey*, com envio de um questionário totalmente estruturado para as 110 indústrias de confecções incluídas na base de dados da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE), obtendo-se uma taxa de resposta de 21,82%. Os dados coletados foram analisados por meio de estatística descritiva e por meio do teste estatístico não-paramétrico de *Kruskal-Wallis*, considerando-se um nível de significância de 95%, ou seja, $p=0,05$. Considerando os procedimentos metodológicos empregados durante o processo de pesquisa, os resultados obtidos permitiram concluir que as empresas analisadas utilizam, de maneira inconsciente, alguns dos aspectos relativos às fases do processo do custeio alvo, e essa utilização não é influenciada ou relacionada ao tempo de atuação das empresas no mercado.

Palavras-chave: Custeio Alvo; Tempo de Atuação; Polo de Confecções.

1 INTRODUÇÃO

Antes da inserção em larga escala dos recursos tecnológicos nas linhas de produção o cenário da cadeia produtiva era diferente do que se conhece hoje, pois a concorrência e os custos não eram elementos relevantes para a gestão das empresas no início do século passado, uma vez que, havia pouca interferência do meio externo, sendo as empresas as principais responsáveis pela precificação, o que denota a pouca concorrência que se fazia presente na época (LERNER; SILVA; SOUZA, 2007; PEREIRA, 2002).

Contudo, a inserção de tecnologias refinadas nos processos produtivos e a globalização dos mercados desencadeou um cenário altamente competitivo, o que passou a exigir das empresas mecanismos para que pudessem garantir a sua continuidade e competitividade (ONO; ROBLES JÚNIOR, 2004).

Nesse sentido, defende-se que a expansão do processo de globalização dos mercados e o fortalecimento das economias capitalistas, em conjunto com a refinação das exigências dos

consumidores, influenciaram a adoção de novas técnicas de gerenciamento, sobretudo de custeio, ao longo da década de 90 (BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008).

Diante do contexto apresentado, os estudos de Kato (1993), Gagne e Discenza (1995) e Cooper e Slagmulder (1997) abordaram a importância dos artefatos de contabilidade gerencial diante de cenários altamente competitivos, destacando que o custeio alvo era uma ferramenta apropriada para ser utilizada em ambientes competitivos e dinâmicos.

O custeio alvo é baseado na determinação dos custos antes mesmo que eles incorram, pois na sua lógica os esforços devem ser concentrados sobretudo na fase de desenvolvimento e criação de um novo produto, uma vez que, defende-se que durante essa fase a maioria dos custos pode ser reduzida ou até mesmo evitada (FILOMENA; KLIEMANN NETO; DUFFEY, 2009). Nesse sentido, entende-se o custeio alvo como uma ferramenta de gestão estratégica de custos, sendo útil em mercados competitivos, nos quais a variável preço é determinada pelo mercado (PALULUN; LUHSASI; SITORUS, 2021).

Considerando esse contexto, esta pesquisa propõe uma investigação sobre o custeio alvo nas indústrias de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE, pois defende-se que há acentuada competição nesse meio (ARAÚJO; CASTRO; COSTA, 2017) e predisposição pela formação de preços com base nas condições de mercado (LIMA et al., 2010), o que se configura como uma aderência com alguns dos princípios norteadores do custeio alvo.

Mas, é importante destacar que, mesmo as indústrias de confecções consideradas atuando em um contexto aderente à implementação do custeio alvo, conforme literatura apresentada, as empresas investigadas não implementaram oficialmente o custeio alvo, de maneira consciente, conforme todos os pressupostos da literatura, até porque, em sua maioria são micro e pequenas empresas, não sendo comum a utilização de ferramentas refinadas de gestão. Contudo, ações práticas relativas ao custeio alvo, mesmo que de maneira inconsciente, podem ser adotadas e utilizadas por empresas com esse perfil. O foco da pesquisa foi direcionado a identificação de ações práticas realizadas em consonância com os aspectos do custeio alvo.

Entende-se que o tempo de atuação das empresas, dentre outras variáveis relacionadas ao perfil das empresas, é uma variável que pode influenciar, ou não, as práticas de gestão das empresas. Corroborando essa ideia, Veroneze e Kruger (2021) ao analisarem o uso de controles e informações gerenciais em *startups* identificaram que empresas incubadas a mais tempo apresentaram maior percentual em relação ao uso de instrumentos de gestão. Por outro lado, Callado e Pinho (2014) ao investigarem evidências de isomorfismo mimético em práticas de gestão de custos, não identificaram diferenças estatisticamente significativas em relação a práticas de gestão de custos e o tempo de atuação das empresas pesquisadas.

Dessa forma, pondo em evidência a discussão apresentada, este trabalho tem como objetivo investigar a relação entre o tempo de atuação das empresas e a utilização de aspectos relativos ao processo do custeio alvo, no âmbito das empresas do polo industrial de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE.

Em termos teóricos, a pesquisa se justifica pela necessidade de aumentar a quantidade de publicações que abordam o custeio alvo no contexto brasileiro, uma vez que, o tema ainda é pouco discutido e difundido no Brasil (MATTOS; NEPOMUCENO; SILVA, 2016; RIBEIRO et al., 2019; SCARPIN; ROCHA, 2000). Dessa forma, este trabalho ajuda a desenvolver a literatura sobre o custeio alvo, inclusive fazendo a utilização de técnica metodológica diferente (levantamento) das que geralmente são utilizadas (estudo de caso) em pesquisas relacionadas ao custeio alvo.

Já em termos práticos, a pesquisa contribui com as empresas analisadas, pois pode influenciar e até mesmo auxiliar na adoção de aspectos do custeio alvo, que é um artefato

potencialmente útil para as empresas da região, haja vista a competitividade que se faz presente.

2 CUSTEIO ALVO

O termo em inglês, *target costing*, recebe duas traduções, sendo custeio alvo e custeio meta. Em países de língua espanhola e francesa, por exemplo, encontram-se os termos *costo objetivo* e *méthod du coût-objectif*, respectivamente, para se referir ao custeio objetivo. A pluralidade de terminologias é inerente ao assunto abordado, havendo divergências conceituais dentro da própria lógica do tema (CRUZ; ROCHA, 2008). Para o desenvolvimento deste trabalho considera-se a adoção do termo custeio alvo para se referir ao *target costing*.

Dessa forma, entende-se o custeio alvo como um instrumento de planejamento de custos e resultados, com vistas a ajudar a organização a praticar a margem objetivada, prevendo as condições de mercado impostas pelos clientes, no que tange aos preços a serem praticados (BINTE et al., 2020; GOMES; COLAUTO; MOREIRA, 2009). Nessa perspectiva, Rocha, Wienhage e Scarpin (2010) opinam que a metodologia do custeio alvo visa ao gerenciamento de custos e é voltado para atender as necessidades e desejos dos consumidores, sendo uma abordagem proativa que busca o resultado esperado para um dado projeto.

Custeio alvo é uma prática proativa de planejamento de custos, gerenciamento de custos e redução de custos na qual os custos são planejados e gerenciados nos ciclos de projeto e desenvolvimento do produto, e não nos últimos estágios de desenvolvimento e produção do produto, pois, uma vez que se tenha iniciado o processo produtivo os custos são mais difíceis de serem evitados ou minimizados. O cálculo de custos alvo aplica-se precisamente a novos produtos e a modificações de produtos que passaram da fase do planejamento (AL-HATTAMI; KABRA; LOKHANDE, 2020; JAYEOLA; ONOU, 2014).

O custeio alvo, conhecido como *genka kikaku* pelos japoneses, foi desenvolvido em meados dos anos 60, especificamente na fábrica da Toyota, e posteriormente, se espalhou por todo o território japonês até os anos 70, logo depois da crise do petróleo enfrentada, momento marcado pelas difíceis condições de mercado, sendo o custeio alvo uma forma de reação para lidar com as adversidades do momento (CAMACHO; ROCHA, 2007; CRUZ; ROCHA, 2008; ZENGIN; ADA, 2010).

Após a expansão e consolidação da ferramenta em território japonês, o custeio alvo foi levado para os Estados Unidos e Alemanha, de início para as montadoras de veículos, sendo incorporado posteriormente em empresas industriais do setor de transformação e computação (COLAUTO; BEUREN, 2005; COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004). Entretanto, o custeio alvo só foi popularizado no ocidente na década de 80, por intermédio da tradução de obras japonesas, principalmente por americanos e alemães, que no ocidente foram os mais receptivos e reprodutores da metodologia do custeio alvo (ONO; ROBLES JÚNIOR, 2004). Segundo Ansari, Bell e Okano (2007), os processos do custeio alvo ainda são bastante jovens nas empresas ocidentais, mas, nos últimos 20 anos o custeio alvo tem chamado a atenção dos acadêmicos, que passaram a abordar o tema em suas pesquisas com mais recorrência.

Ademais, no Brasil o custeio alvo é pouco discutido e difundido, mesmo sendo uma teoria com mais de 40 anos de existência. Em países como Japão, Estados Unidos, Holanda e Alemanha, o custeio alvo tem destaque na sua utilização e também no que cerne à produção literária sobre o tema (CAMACHO; ROCHA, 2007).

Sobre os objetivos, Ibusuki e Kaminski (2007), ponderam que o custeio alvo possui como objetivo reduzir o custo de novos produtos, de modo que o nível de lucro exigido possa ser garantido, satisfazendo simultaneamente os níveis de qualidade e preços aceitos pelo mercado. Para o atingimento desse objetivo é importante motivar os funcionários envolvidos

no processo, transformando o custo alvo em uma atividade de administração de lucros para toda a empresa, usando a criatividade de funcionários de vários departamentos para elaborar planos alternativos que permitam reduções nos custos organizacionais. Outrossim, o custeio alvo possui como objetivo principal eliminar/diminuir custos que não agregam valor ao produto ou serviço (ARAÚJO; MARGUEIRO; MORAIS, 2021).

De acordo com Swenson et al. (2003), o custeio alvo é baseado em seis princípios, sobre os quais os autores apresentam que: o custeio é baseado pelo preço, pois os preços de mercado são usados para determinar os custos admissíveis, ou custo alvo; é uma metodologia que se concentra nos clientes, os requisitos do cliente em termos de qualidade, custo e tempo são incorporados simultaneamente nas decisões acerca dos produtos; concentra-se no design, pois o controle de custos é enfatizado no estágio de design do produto; outro princípio é o envolvimento de equipes multifuncionais, com envolvimento dos colaboradores desde a fase conceitual até a fase final; envolvimento da cadeia valor, na qual todos os membros devem se comprometer com os objetivos propostos; e por fim, uma orientação para o ciclo de vida, buscando minimizar os custos totais para o produtor e para o cliente.

No tocante à metodologia do custeio alvo, destaca-se os seguintes elementos: o preço alvo, lucro alvo, custo alvo e a engenharia de valor. Sobre o preço alvo é importante comentar que ele é influenciado por vários fatores. Isso inclui as necessidades do cliente, as atividades de segmentação de mercado, o conceito de produto subjacente e seu ciclo de vida, os preços dos concorrentes ou mesmo o preço por elementos de produto orientados para o valor do cliente, além de previsão de vendas e incentivos aos revendedores. Há uma relação direta entre esses fatores e a definição do preço a ser adotado no âmbito da lógica do custeio alvo (BOCK; PÜTZ, 2017).

Por sua vez, sobre o lucro alvo Cooper (2017) aponta que um ponto de partida coerente para determinar a margem do lucro alvo é a margem histórica obtida por produtos similares já produzidos e comercializados, ajustada para refletir a realidade relativa das ofertas competitivas e o plano de lucro de longo prazo da empresa.

No estabelecimento do custo alvo a diferença entre o preço de venda alvo e o lucro alvo é chamada de custos admissíveis. No entanto, a empresa pode considerar vários fatores e estratégias na determinação do custo alvo final. O custo alvo é determinado ajustando o custo permitido para oportunidades de redução de custo já identificadas (por exemplo, de produtos atuais), e para fatores de aumento de custos e redução de custos (YAZDIFAR; ASKARANY, 2012).

Por fim, a engenharia de valor consiste em produzir produtos a custos menores com materiais e processos alternativos em face da escassez, mas sem que seja afetada a qualidade (ONO; ROBLES JÚNIOR, 2004). Para Sakurai (1997) a engenharia de valor é uma ferramenta imprescindível para perseguir o atingimento do custo alvo.

Quanto ao processo do custeio alvo, basicamente, três etapas podem ser distinguidas. Começando com o preço de venda possível do produto, que pode ser alcançado por intermédio de pesquisas no mercado, os custos teóricos (custos alvo) são calculados subtraindo a margem de lucro desejada do preço alvo determinado pelo mercado. Os custos teóricos totais são então alocados para clientes relevantes, funções ou propriedades, bem como os custos de componentes conhecidos (anteriores). Além disso, a distribuição pode ser alocada aos custos dos componentes estimados dos concorrentes. Isso fornece a base para cálculos de custos simultâneos de desenvolvimento, juntamente com revisões de conceito de redução de custos (BRAUN; BIEDERMANN; LINDEMANN, 2008).

De acordo com o CAM-I (1998) as etapas do processo do custeio alvo são agrupadas em três fases, havendo a fase de planejamento, a fase de desenho e a fase de produção. A fase de planejamento abrange a definição do preço alvo, definição da margem alvo e o cálculo do custo alvo. Já a fase de desenho abrange o atingimento do custo alvo, o que se dá por meio da

decomposição dos custos e da aplicação da engenharia de valor. Por fim, a fase de produção engloba o prosseguimento da redução dos custos e o melhoramento contínuo dos processos.

Sobre as vantagens do custeio alvo, destaca-se que implementação do custeio alvo ajuda a minimizar as barreiras internas de comunicação entre os funcionários, pois na sua lógica os funcionários são estimulados a atuarem em conjunto em prol de um objetivo em comum (FEIL; YOOK; KIM, 2004). Ademais, o custeio alvo permite o planejamento e redução de custos tomando por base a visão de mercado, considerando as necessidades dos clientes e os preços suportados pelo mercado (ARAÚJO; MARGUEIRO; MORAIS, 2021).

Por outro lado, também são apontadas desvantagens em relação a essa ferramenta, tais como, conflitos entre partes, pois há muita pressão exercida sobre os colaboradores das organizações, o que pode implicar em falhas durante o processo, como também aumentar os níveis de insatisfação dos trabalhadores (ATKINSON et al., 2000).

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa é classificada como descritiva e exploratória quanto ao objetivo, possuindo abordagem quantitativa em relação à natureza do problema, cuja operacionalização da coleta de dados se deu por meio de um *survey*, com aplicação de um questionário totalmente estruturado, disponibilizado às empresas por um *link* do *google forms*.

O universo considerado na pesquisa foram as 110 indústrias de confecções instaladas na cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE, incluídas no cadastro da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE). Havia 142 empresas no cadastro considerado, porém, fora realizada uma consulta da situação cadastral do CNPJ junto à Receita Federal do Brasil, com o objetivo de validar a base de dados obtida. Nessa consulta, verificou-se que 22 empresas haviam sido baixadas e outras 10 estavam como inaptas (irregulares), restando 110 empresas com situação ativa, as quais foram consideradas como universo desta pesquisa.

A cidade de Santa Cruz do Capibaribe é a de maior expressividade dentre aquelas que compõem o Arranjo Produtivo Local (APL) de confecções do agreste de Pernambuco, movimentando cerca de 1 bilhão de reais por ano, com volume de produção que figura na ordem de 700 milhões de peças (ABIT, 2012). Por causa desse mercado favorável, o PIB da cidade cresceu 64% entre 2000 e 2009, ao passo que Pernambuco cresceu 44%. Em 2018 o PIB *per capita* foi de R\$ 33.593,82, expressando um aumento de 94,51% em relação a 2009 (IBGE, 2021).

Todas as empresas consideradas foram devidamente contactadas por pelo menos duas vezes, por ligação e também por *e-mail*, atribuindo assim natureza censitária à pesquisa. Inicialmente, ligava-se para as empresas, momento em que o pesquisador pedia para falar com algum responsável pela empresa, explicando-se que poderia ser o gestor ou o proprietário. Para as empresas em que não havia o endereço de *e-mail* no cartão CNPJ, o pesquisador solicitava no momento da ligação. Posteriormente, enviava-se por *e-mail* o *link* do formulário eletrônico com o questionário. A coleta compreendeu o período de 03/08/2020 a 04/11/2020, conseguindo-se a participação de 24 empresas, representando uma taxa de resposta na ordem de 21,82%.

O questionário foi composto por duas partes, em que a primeira parte buscou extrair informações acerca da variável tempo de atuação das empresas. Por sua vez, a segunda parte do questionário foi dedicada a extrair informações relativas à utilização de aspectos inerentes ao processo do custeio alvo. As variáveis sobre o processo do custeio alvo foram divididas entre as fases de planejamento, desenho e produção, conforme preconizado pelo CAM-I (1998) e apresentado no referencial teórico.

As variáveis relativas ao processo do custeio alvo foram as seguintes (BIAZEBETE; BORINELLI; CAMACHO, 2009; DEKKER; SMIDT, 2003; DIMI; SIMONA, 2014; ZENGIN; ADA, 2010):

- Fase de planejamento: pesquisa de mercado, características dos produtos, necessidades dos consumidores, preços de acordo com clientes, preços praticados pelos concorrentes, retorno do produto, momento da estimação dos custos, cálculo do custo alvo;
- Fase de desenho: decomposição do custo alvo para identificação de melhorias, envolvimento global da equipe, remodelagem de projeto, funcionalidade, qualidade;
- Fase de produção: monitoramento, redução de custos, otimização de recursos e processos, melhoramento contínuo.

15 questões compuseram o instrumento de coleta de dados. 01 questão abordou o tempo de atuação das empresas e outras 14 questões foram dedicadas aos aspectos do processo do custeio alvo. Para a maior parte das questões foram elaboradas respostas prévias trabalhadas em uma escala do tipo *Likert* de 5 pontos, indo de “nunca” até “sempre”. Destaca-se que o instrumento de coleta foi devidamente validado por especialista, sendo todas as sugestões e correções agregadas à versão final que fora enviada aos respondentes.

Os dados coletados foram analisados por meio de estatística descritiva e por meio de estatística inferencial. A análise descritiva foi conduzida por meio da distribuição das frequências relativas, ou seja, representação percentual das respostas. Já em relação à estatística inferencial, tendo em vista as características das variáveis consideradas, foi empregado o teste estatístico não-paramétrico de *Kruskal-Wallis*, utilizado para verificar a existência de diferenças estatisticamente significativas entre os grupos relativos ao tempo de atuação das empresas, quando comparados por meio das variáveis relativas ao processo do custeio alvo. O nível de significância considerado foi de 95%, ou seja, $p\text{ value}=0,05$. O *software* estatístico utilizado para encontrar os coeficientes de significância foi o PSPP.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Tempo de Atuação

Inicialmente são apresentados e analisados os dados concernentes à estatística descritiva. A primeira parte da pesquisa buscou realizar o levantamento do tempo de atuação das empresas no mercado. Os dados relativos a essa variável são apresentados por meio da Tabela 1.

Tabela 1 – Tempo de atuação das empresas no mercado

Tempo de Atuação	Frequência Relativa (%)
De 1 a 3 anos	4,17
De 4 a 6 anos	0,00
De 7 a 9 anos	0,00
De 10 a 12 anos	25,00
De 13 a 15 anos	4,17
Acima de 16 anos	66,66

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Por meio da Tabela 1 observa-se que a maioria das empresas pesquisadas possui mais de 16 anos de atuação no mercado, ou seja, 16 empresas dentre as 24, o que representou um percentual de 66,66% em relação ao total. Esse resultado sugere que as indústrias de confecções pesquisadas são empresas já consolidadas no mercado, considerando a variável tempo de atuação. Dentre as 24 empresas, 6 (25%) têm de 10 a 12 anos de atuação, o que também pode ser considerado um tempo razoável. 1 empresa possui de 1 até 3 anos de atuação (4,17%), 1 empresa possui de 13 até 15 anos de atuação (4,17%) e nenhuma das empresas tem de 4 a 6 anos de atuação ou de 7 a 9 anos de atuação.

Comparando-se os resultados relativos ao tempo de atuação das empresas na perspectiva do estudo do custeio alvo, observa-se que os dados encontrados nesta pesquisa não apresentam consonância com o que fora encontrado na pesquisa de Callado, Callado e Bomfim (2020), que ao estudarem a utilização de aspectos do custeio alvo em empresas do setor de TI de Campina Grande-PB, constataram que 71,40% das empresas investigadas possuem menos de 5 anos de atuação no mercado.

Essa diferença pode ser explicada pelo segmento considerado no estudo dos autores citados, pois, tendo em vista o dinamismo e a rápida evolução tecnológica, é comum o aparecimento de inovações, novos serviços e novas empresas no segmento tecnológico, o que não ocorre com tanta frequência no segmento de confecções, que possui características mais tradicionais, sendo composto em sua maioria por empresas familiares, com considerável tempo de atuação no mercado local, pelo menos no contexto do polo industrial de confecções do agreste pernambucano.

4.2 Fase de Planejamento

Uma vez que foram apresentados os dados relativos ao tempo de atuação das empresas pesquisadas, na sequência são apresentados os resultados concernentes à utilização de aspectos do processo do custeio alvo. Dando início à análise dos aspectos da fase de planejamento, a Tabela 2 mostra a distribuição das frequências sobre a realização de pesquisas de mercado, que buscam conhecer os gostos e necessidades dos consumidores antes de desenvolver um novo produto ou alterar um já existente.

Tabela 2 – Realização de pesquisas de mercado para o desenvolvimento de novos produtos ou alteração de produtos já existentes

Aspectos	Nunca	Raramente	Às vezes	Muitas vezes	Sempre
Características do produto	4,17	8,33	41,67	25,00	20,83
Especificações, funcionalidade e qualidade	4,17	8,33	29,16	45,83	12,50

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados evidenciados na Tabela 2 apontam que as empresas analisadas possuem tendência à realização de pesquisas de mercado, pois os níveis com as maiores frequências estão entre a posição intermediária e máxima da escala. Dessa forma, 41,67% das empresas realizam pesquisas de mercado às vezes buscando saber a opinião dos consumidores a respeito das características que o produto deverá possuir. Em sentido ao nível máximo da escala, observa-se que 25% das empresas realizam pesquisas dessa natureza muitas vezes, e 20,83% indicaram que sempre realizam pesquisas de mercado buscando saber obter essas informações dos consumidores.

Desse modo, esses dados apresentam convergência com o que fora identificado no estudo de Brito, Garcia e Morgan (2008), pois constataram inclinação das empresas

investigadas em seu estudo a realizarem pesquisas de mercado a fim de satisfazer os desejos dos consumidores.

Sobre o empreendimento de pesquisas que buscam informações sobre as necessidades, especificações, funcionalidades e qualidades desejadas pelos consumidores os dados também mostram que as empresas analisadas apresentam tendência à realização de pesquisas de mercado, pois 45,83% apontaram que realizam muitas vezes pesquisas buscando informações nesse sentido. Convergindo, quanto a realização de pesquisas dessa natureza, 12,5% das empresas sempre empreendem pesquisas buscando as informações sobre especificações e funcionalidades dos produtos.

Já em relação à definição dos preços de acordo com as condições de mercado, ou seja, praticar os preços aceitos pelos consumidores e que são semelhantes aos preços dos concorrentes, a Tabela 3 consolida os achados relativos a essa prática.

Tabela 3 – Estratégia de definição dos preços: condições do mercado

Preços com base no mercado	Frequência Relativa (%)
Preços não são definidos desta forma	62,50
Preços de alguns produtos são definidos desta forma	12,50
Preços de todos os produtos são definidos desta forma	25,00

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados expostos na Tabela 3 permitem identificar que a maioria das indústrias analisadas não define os seus preços com base nas condições de mercado, pois a frequência que sinaliza esse posicionamento representou um percentual de 62,5%. Por outro lado, 12,5% responderam que consideram as condições de mercado na definição dos preços de alguns produtos, e 25% indicaram que definem o preço com base nas condições de mercado em relação a todos os produtos. Esses dados sugerem que as empresas do meio analisado não estão em consonância com um dos principais pressupostos do custeio alvo, ou seja, preços guiados pelo mercado.

Outro aspecto da fase de planejamento é a definição da margem de lucro por produto, ou seja, planejar os lucros individualmente, com base na realidade de cada produto e com base nos preços aceitos pelo mercado. Nesse sentido, a Tabela 4 apresenta os resultados sobre esse aspecto.

Tabela 4 – Definição da margem de lucro por produto

Margem de lucro por produto	Frequência Relativa (%)
Margens de lucro não são definidas desta forma	54,17
Margens de lucro de alguns produtos são definidas desta forma	8,33
Margens de lucro de todos os produtos são definidas desta forma	37,50

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados da Tabela 4 indicam que a maioria das indústrias de confecções analisadas não realiza um planejamento em relação a cada produto fabricado, pois, 54,17% das empresas apontaram que não definem a margem de lucro por produto, indo de encontro, mais uma vez, com um dos pressupostos da fase de planejamento do processo do custeio alvo.

Na lógica do custeio alvo os custos devem ser conhecidos antes do início da produção, pois o foco está na redução dos custos ainda na fase de planejamento e desenho. Dessa forma,

buscou-se também informações sobre esse aspecto, e os resultados são apresentados por meio da Tabela 5.

Tabela 5 – Estimação dos custos antes de iniciar a produção

Custos estimados antes de iniciar o processo	Frequência Relativa (%)
Os custos não são estimados antes da produção	25,00
Os custos de alguns produtos são estimados antes da produção	16,67
Os custos de todos os produtos são estimados antes da produção	58,33

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme a Tabela 5 verifica-se que a maioria das empresas analisadas estima os seus custos antes de iniciar o processo produtivo, pois 58,33% sinalizaram nesse sentido. Destarte, os dados obtidos permitem ponderar que a maioria das indústrias analisadas está de acordo com literatura específica sobre o custeio alvo em relação ao momento em que os custos são estimados, ou seja, antes de iniciar a produção, momento em que a gestão de custos se torna mais assertiva, pois é nesse momento que a maioria dos custos pode ser eliminada ou reduzida, conforme preconizado por Cruz e Rocha (2008) e Ono e Robles Júnior (2004).

De acordo com o que foi desenvolvido ao longo do trabalho, entende-se que no processo do custeio alvo um dos principais elementos é a definição do custo alvo, ou seja, o custo máximo admissível que deve ser perseguido a fim de garantir a margem objetivada pela empresa, praticando os preços que o mercado suporta. Dessa forma, a Tabela 6 apresenta as frequências relacionadas à definição do custo alvo por parte das empresas pesquisadas.

Tabela 6 – Definição dos custos com base na lógica do custeio alvo

Preço - Margem desejada= Custo admissível	Frequência Relativa (%)
Os custos não são definidos desta forma	62,50
Os custos de alguns produtos são definidos desta forma	16,67
Os custos de todos os produtos são definidos desta forma	20,83

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os resultados da Tabela 6 indicam que a maioria das empresas analisadas não calcula os custos dos seus produtos conforme a lógica do custeio alvo, apontamento que pode ser corroborado pelo percentual obtido, que figurou na ordem de 62,5%. Esse dado vai de encontro ao dado apresentado anteriormente, no que diz respeito ao momento em que os custos são estimados, pois, a maior parte das empresas sinalizou que estima os custos antes de iniciar a produção.

Logo, entende-se que a maioria das empresas define os seus custos antes de iniciar a produção, mas não da forma como é preconizado na dinâmica do processo do custeio alvo, o que pode representar um indício de que os respondentes desconhecem essa metodologia de gerenciamento de custos. Nesse sentido, os dados apresentam convergência com a literatura apenas quanto ao momento da estimativa dos custos, mas não em relação à forma da estimativa.

Esses achados permitem identificar diferenças em relação ao que fora identificado no trabalho de Dekker e Smidt (2003), pois no âmbito do presente trabalho não foram levantados subsídios necessários à afirmação de que as empresas adotam a lógica do custeio alvo para determinar os seus custos, ao passo que no trabalho dos autores mencionados, que dentre

outros setores, também analisou o setor têxtil, encontrou-se que esse foi um dos setores com maior incidência de determinação dos custos em conformidade com os pressupostos do custeio alvo.

4.3 Fase de Desenho

Conforme preconizado pela literatura considerada, a segunda fase do processo do custeio alvo é a fase de desenho, momento em que já se tem o custo alvo a ser perseguido, sendo necessárias ações para atingir o custo estimado na fase de planejamento. Nesse sentido, a Tabela 7 apresenta a distribuição das frequências referentes a utilização dos aspectos da fase de desenho por parte das empresas pesquisadas.

Tabela 7 – Aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo

Aspectos	Nunca	Raramente	Às vezes	Muitas vezes	Sempre
O custo é (detalhado/dividido) entre as partes que compõem o produto	4,17	12,50	25,00	41,67	16,66
Funcionários de departamentos variados da empresa são envolvidos no processo de design e criação	25,00	12,50	25,00	37,50	0,00
Quando o custo estimado para um determinado produto não é atingido, há remodelagem no projeto	0,00	16,66	20,00	50,00	8,33
Quando o produto precisa ser modificado, são mantidos os ideais de funcionalidade e qualidade dos produtos	0,00	8,33	25,00	58,34	8,33

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De modo geral, é possível observar que há posicionamentos diversificados em relação à pormenorização/detalhamento dos custos, com uma parte significativa apresentando inclinação à essa prática, pois 41,66% das empresas sinalizaram que realizam muitas vezes, e 16,67% das empresas sinalizaram que realizam sempre. Esses dados são compatíveis com os achados de Tani et al. (1994), pois nesse estudo anterior houve a constatação de que a maioria das empresas procede à pormenorização dos custos.

Sobre o envolvimento e integração de funcionários de variados departamentos no processo de design e criação, observa-se que 37,5% das empresas procuram envolver profissionais de diversos departamentos nesse processo. Então, pode-se ponderar que uma parte relativamente expressiva das empresas pesquisadas está de acordo com esse fundamento do custeio alvo apresentado pela literatura, o que converge com os achados de Omar et al. (2015), que constataram envolvimento de equipes multifuncionais na maioria das empresas que adotavam o custeio alvo.

No que concerne a remodelagem de um projeto quando o custo alvo não é atingido, metade das empresas se posicionou indicando que quando os custos excedem o custo tido

como alvo, muitas vezes o projeto sofre alterações para adequação dos custos. Os dados permitem sugerir que, em maior o menor grau, sempre há alguma alteração no projeto visando à adequação dos custos, pois o nível nunca da escala não foi marcado.

Tais achados são compatíveis com os achados de Macêdo, Monte e Callado (2020), pois em seu estudo identificaram que todas as empresas que atingiram o nível 4 de implementação do custeio alvo procediam à modificação do projeto visando a diminuição de custos. Nesse sentido, Tani et al. (1994) constataram que a maioria das empresas consideradas em seu estudo faziam o uso constante da engenharia de valor, abordagem utilizada sempre que um projeto precisa ser modificado.

Por fim, quanto à manutenção dos ideais de qualidade e funcionalidade, mesmo diante de um cenário de redução de custos, observou-se que a maioria das empresas analisadas indicou haver esforços dos profissionais no sentido de adequar os custos dos produtos mantendo os ideais de funcionalidade e qualidade, uma vez que, achou-se um percentual de 58,34% em relação às empresas que responderam no nível muito da escala, sugerindo aderência da maioria com relação a esse pressuposto do custeio alvo.

4.4 Fase de Produção

A última fase do processo do custeio alvo, a fase de produção, ou fase operacional, é caracterizada pela execução do que fora definido nas fases de planejamento e desenho. Sobre essa fase do processo, a Tabela 8 apresenta a distribuição das frequências relativas aos aspectos da fase de produção.

Tabela 8 – Aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo

Aspectos	Nunca	Raramente	Às vezes	Muitas vezes	Sempre
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	0,00	4,17	41,67	29,17	25,00
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	0,00	16,66	16,66	62,51	4,17
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,00	12,50	12,50	58,34	16,66
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	0,00	8,33	33,34	37,50	28,83

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De acordo com os dados da Tabela 8, as empresas analisadas possuem engajamento inclinado entre a redução intermediária à redução total dos custos durante a fase operacional,

pois 41,67% das empresas indicaram buscar a redução na fase operacional às vezes, ao passo que 33,33% indicaram buscar essa redução muitas vezes, e 20,83% indicaram que sempre buscam a redução dos custos durante a fase operacional.

Os dados indicam ainda que a maioria das empresas analisadas monitora os seus custos na fase operacional. Esse posicionamento pode ser corroborado em face dos 62,5% relativos ao posicionamento de que há muito monitoramento dos custos na fase operacional. De forma convergente, 4,16% sinalizaram monitorar extremamente os seus custos durante a fase operacional.

Sobre a busca pela otimização dos processos a maioria das empresas se posicionou de forma positiva em relação à otimização dos processos e recursos empregados, pois 58,33% indicaram o nível muito da escala trabalhada. De forma convergente, 16,67% das empresas indicaram que os processos e recursos durante a fase operacional são extremamente otimizados.

Ademais, as empresas analisadas estão bem alinhadas com a busca constante pelo melhoramento contínuo durante a fase operacional, pois 37,5% das empresas sinalizaram que há muita busca nesse sentido, ao passo que 20,84% das empresas sinalizaram que se busca extremamente o melhoramento contínuo. Por conseguinte, sobre a busca pelo melhoramento contínuo, há compatibilidade com os achados de Callado, Callado e Bomfim (2020), pois identificaram que a maioria das empresas analisadas leva em consideração o aspecto do melhoramento contínuo.

Esses resultados sugerem que as empresas analisadas possuem tendência à utilização dos aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo, mesmo que de forma inconsciente em relação aos pressupostos dessa metodologia de gerenciamento de custos.

4.5 Análise de Significância

A última parte da pesquisa foi dedicada à verificação da significância das relações estabelecidas entre os grupos de empresas relativos ao tempo de atuação, comparados por meio dos aspectos de cada fase do processo do custeio alvo. Nesse sentido, a Tabela 9 apresenta os coeficientes de significância, obtidos em face da aplicação do teste estatístico de *Kruskal-Wallis*.

Tabela 9 – Diferenças estatísticas: comparação dos grupos relativos ao tempo de atuação por meio dos aspectos do custeio alvo

Aspectos do Custeio Alvo	Tempo de Atuação (<i>p-value</i>)
Fase de Planejamento	
Pesquisa sobre as características dos produtos	0,29
Pesquisa sobre Especificações, funcionalidade e qualidade	0,23
Definição do preço de venda com base no custeio alvo	0,13
Definição da margem de lucro com base no custeio alvo	0,49
Estimação dos custos antes de iniciar a produção	0,46
Estimação do custo máximo admissível	0,75
Fase de Desenho	
O custo é detalhado entre as partes do produto	0,31
Funcionários de departamentos variados são envolvidos no processo de design e criação	0,17

Quando o custo não é atingido, há remodelagem no projeto	0,81
Quando o produto precisa ser modificado, inovações são investigadas, mas são mantidos os ideais de qualidade	0,07
Fase de Produção	
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	0,33
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	0,66
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,78
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	0,66

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme pode ser observado na Tabela 9, não houve nenhuma diferença estatisticamente significativa ao nível de 95%, ou seja, $p\ value = 0,05$. Dessa forma, os dados sugerem que a utilização de aspectos relativos ao processo do custeio alvo, mesmo que de maneira inconsciente por parte das empresas investigadas, sem o devido conhecimento dos pressupostos da literatura, não é influenciada ou relacionada ao tempo de atuação das empresas no mercado.

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste artigo foi investigar a relação entre o tempo de atuação das empresas e a utilização de aspectos relativos ao processo do custeio alvo, no âmbito das empresas do polo industrial de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Com base no objetivo delineado, os principais achados da pesquisa permitiram identificar que a maior parte das empresas investigadas são empresas consolidadas no mercado, com mais de 16 anos atuação.

Concernente à utilização dos aspectos do custeio alvo, em relação à fase de planejamento identificou-se que as empresas possuem tendência à realização de pesquisas de mercado quando vão lançar um novo produto ou realizar alterações em produto já existente, sobretudo para identificar características, especificações e critérios de qualidade que o produto deve possuir.

Sobre a formação do preço de venda, a maioria sinalizou que não considera os preços praticados no mercado, indo de encontro a esse aspecto do custeio alvo. Apesar da maioria apontar que estima os seus custos antes de iniciar a produção, foi identificado que a maioria não calcula os custos conforme a lógica do custeio alvo, tão pouco planejam as margens de lucro por produto.

No tocante à fase de desenho, identificou-se que as empresas se mostraram aderentes à ideia de remodelagem e alteração do projeto do produto, quando o custo ideal não é atingido. Ademais, mesmo sinalizando que são aderentes a alterações no projeto, as empresas também se mostraram aderentes à ideia de manterem os ideais de qualidade e funcionalidade, mesmo em um cenário de redução de custos.

Já em relação à fase de produção, os dados indicaram que as empresas investigadas se mostram inclinadas ao monitoramento dos custos mesmo que a produção já tenha sido iniciada. Como também, a maior parte busca otimizar os processos e recursos empregados na produção.

Infere-se que a utilização de aspectos relativos ao processo do custeio alvo, mesmo que de maneira inconsciente por parte das empresas investigadas, sem o devido conhecimento dos pressupostos da literatura, não é influenciada ou relacionada ao tempo de atuação das empresas no mercado, haja vista que não foram encontradas diferenças estatisticamente significativas nas relações estabelecidas.

Por conseguinte, os resultados fornecem os subsídios necessários para formular a conclusão de que as empresas analisadas utilizam, de maneira inconsciente, alguns dos aspectos relativos às fases do processo do custeio alvo, e essa utilização não é influenciada ou relacionada ao tempo de atuação das empresas no mercado.

Como limitação desta pesquisa, aponta-se a baixa aderência das empresas, realidade que limitou a realização de inferências em relação ao universo pesquisado. Dessa forma, sugere-se o empreendimento de outras pesquisas que busquem identificar práticas relativas ao custeio alvo nas empresas que compõem o APL de confecções do agreste pernambucano, abrangendo outros municípios na análise.

REFERÊNCIAS

ABIT - Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecções. 4º Modavil leva informações sobre negócios da moda de Caruaru. Disponível em: <http://www.abit.org.br>. Acesso em: 19 de junho de 2020.

AL-HATTAMI, H. M.; KABRA, J. D.; LOKHANDE, M. A. Reducing costs in manufacturing firms by using target costing technique. *International Journal of Business Excellence*, v. 22, n. 1, p. 69-82, 2020.

ANSARI, S.; BELL, J.; OKANO, H. Target Costing: Uncharted research territory. *Handbooks of management accounting research*, v. 2, n. 1, p. 507-530, 2007.

ARAÚJO, V. F.; CASTRO, J. C.; COSTA, M. F. Vantagem competitiva sob a luz da teoria RBV: uma análise no pólo de confecções de Pernambuco. *Revista Brasileira de Administração Científica*, v. 8, n. 2, p. 97-115, 2017.

ARAÚJO, M. B.; MARGUEIRO, E. A.; MORAIS, M. O. O dilema dos métodos de custeio e das ferramentas de gerenciamento de custos: Uma proposta conceitual. *Research, Society and Development*, v. 10, n. 9, 2021.

ATKINSON, A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. *Contabilidade Gerencial*. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2000.

BIAZEBETE, C. M.; BORINELLI, M. L.; CAMACHO, R. R. Análise da aplicação do custeio alvo e do custeio pleno em indústria de confecções: um estudo de caso. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 3, n. 5, p. 44-61, 2009.

BINTE, M.; AHMED, T.; KHAN, Z. I.; HAQUE, M.; MAHBOOB, S. Adoption of target costing in diverse industries: a qualitative study. *International Journal of Business*, v. 3, n. 1, p. 30-38, 2020.

BOCK, S.; PÜTZ, M. Implementing Value Engineering based on a multidimensional quality-oriented control calculus within a Target Costing and Target Pricing approach. *International Journal of Production Economics*, v. 183, p. 146-158, 2017.

BRAUN, S. C.; BIEDERMANN, W.; LINDEMANN, U. Design to cost: new impulses for target costing. In: DS 48: Proceedings DESIGN 2008, the 10th International Design Conference, Dubrovnik, Croatia. 2008.

BRITO, R. S.; GARCIA, S.; MORGAN, B. F. Custeio alvo: utilização do sistema de gerenciamento de lucro pelos fabricantes de veículos automotores com indústria no Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 2, n. 2, 2008.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; BOMFIM, E. T. Target costing in micro and small companies from the information technology (IT) sector. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 8, n. 3, p. 125-141, 2020.

CALLADO, A. A. C.; PINHO, M. A. B. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 25, n. 2, p. 119-137, 2014.

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

CAM-I (Consortium for Advance Manufacturing-International) e Arthur Andersen LLP, "Practices and Techniques: Tools and Techniques for Implementing Target Costing", *Statement on Management Accounting*, Statement nº 4GG, NOV. 1998.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. O custeio-alvo como suporte às decisões para desenvolver novos produtos: um estudo em indústria moveleira. *Revista Produção Online*, v. 5, n. 1, 2005.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M.; ROCHA, W. 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*. São Paulo, v. 1, n. 2, p. 33-42, 2004.

COOPER, R. *Target costing and value engineering*. Routledge, 2017.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Factors influencing the target costing process: lessons from Japanese practice. *Universiteit Gent-Faculteit Economische en Toegepaste Economische Wetenschappen*, 1-28, 1997.

CRUZ, C. V. O. A.; ROCHA, W. Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 5, n. 10, p. 31-52, 2008.

DEKKER, H.; SMIDT, P. A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *International Journal of Production Economics*, v. 84, n. 3, p. 293-305, 2003.

DIMI, O.; SIMONA, B. S. Target Costing—the response of the managerial accounting to changes in the environment. *Annals-Economy Series*, v. 3, p. 45-55, 2014.

FEIL, P.; YOOK, K. H.; KIM, I. W. Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal*, v. 11, p. 10-19, 2004.

FILOMENA, T. P.; KLIEMANN NETO, F. J.; DUFFEY, M. R. Target costing operationalization during product development: Model and application. *International Journal of Production Economics*, v. 118, n. 2, p. 398-409, 2009.

GAGNE, M. L.; DISCENZA, R. Target costing. *Journal of Business & Industrial Marketing*, v. 10, n. 1, p. 16-22, 1995.

GOMES, A. M. C.; COLAUTO, R. D.; MOREIRA, R. L. Target Costing como instrumento estratégico para a formação do preço de venda na produção por encomenda: o caso de uma indústria de plásticos moldados. *Revista Digital del Instituto Internacional de Costos*, n. 5, p. 213-233, 2009.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Cidades e Estados. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados>. Acesso em: 22 de março de 2021.

IBUSUKI, U.; KAMINSKI, P. C. Product development process with focus on value engineering and target-costing: A case study in an automotive company. *International Journal of Production Economics*, v. 105, n. 2, p. 459-474, 2007.

JAYEOLA, O.; ONOU, D. P. Implementing target costing in small and medium scale enterprises in Ogun industrial metropolis. *International Journal of Humanities and Social Science*, v. 4, n. 8, 2014.

KATO, Y. Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. *Management accounting research*, v. 4, n. 1, p. 33-47, 1993.

LERNER, D. F.; SILVA, L. M.; SOUZA, M. A. Instrumentos para gerenciamento de custos: custo-meta, custo-padrão e custo kaizen. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, v. 4, n. 1, p. 51-60, 2007.

LIMA, F. B.; LAGIOIA, U. C. T.; ALMEIDA SANTOS, S. G. O.; LIMA, R. Q.; VASCONCELOS, A. L. F. S. Um estudo sobre a utilização da contabilidade gerencial pelas empresas pertencentes ao polo de confecção do agreste pernambucano. *Registro Contábil*, v. 1, n. 1, 2010.

MACÊDO, L. C. B.; MONTE, P. A.; CALLADO, A. L. C. Custeio meta: um estudo nas indústrias de transformação da cidade de Campina Grande-PB. In: XIV CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – ANPCONT. *Anais...* Foz do Iguaçu-PR: ANPCont, 2020.

MATTOS, A. L.; NEPOMUCENO, D. D.; SILVA, G. M. Custeio alvo: um estudo da produção científica nos periódicos brasileiros. *Brazilian Journal of Production Engineering-BJPE*, v. 2, n. 1, p. 38-52, 2016.

OMAR, N.; SULAIMAN, S.; HUI, W. S.; RAHMAN, I. K. A.; HAMOOD, H. H. Target costing implementation and organizational capabilities: An empirical evidence of selected Asian countries. *Journal of economics, business and management*, v. 3, n. 2, p. 201-206, 2015.

ONO, K.; ROBLES JÚNIOR, A. Utilização do Target Costing e de outras técnicas de custeio: um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 15, n. SPE, p. 65-78, 2004.

PALULUN, Y.; LUHSASI, D. I.; SITORUS, D. S. Analysis of Readiness to Use Target Costing Method in Production Cost Efficiency Efforts at Risha Bakery. *Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal)*, v. 4, n. 3, p. 6385-6395, 2021.

PEREIRA, F. H. Determinação do preço de venda: custeio tradicional x custeio alvo. *CRCSC & VOCÊ*, v. 2, n. 4, p. 76-83, 2002.

RIBEIRO, E. C. B.; MAKOSKY, H. N.; ALVES O. S.; MACEDO, E. S. Elementos do custeio alvo associados ao custeio pleno em pequenas propriedades produtoras de leite. *Custos e@ gronegocio online*, v. 15, n. 3, p. 341-366, 2019.

ROCHA, I.; WIENHAGE, P.; SCARPIN, J. E. Investigação da produção científica relacionada ao custeio-meta e custeio kaizen no período de 2002 a 2009. *ConTexto*, v. 10, n. 18, p. 75-86, 2010.

SAKURAI, M. *Gerenciamento Integrado de Custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

SCARPIN, J. E.; ROCHA, W. Target costing: abordagem conceitual e histórica. *Anais... VII Congresso Brasileiro de Custos*, 2000.

SWENSON, D.; ANSARI, S.; BELL, J.; KIM, I. W. Best practices in target costing. *Management Accounting Quarterly*, v. 4, n. 2, p. 12-12, 2003.

TANI, T.; OKANO, H.; SHIMIZU, N.; IWABUCHI, Y.; FUKUDA, J.; COORAY, S. Target cost management in Japanese companies: current state of the art. *Management Accounting Research*, v. 5, n. 1, p. 67-81, 1994.

VERONEZE, S.; KRUGER, S. D. Uso de controles e informações gerenciais por empresas startups incubadas. *ABCustos*, v. 16, n. 1, p. 144-173, 2021.

YAZDIFAR, H.; ASKARANY, D. A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. *International Journal of Production Economics*, v. 135, n. 1, p. 382-392, 2012.

ZENGIN, Y.; ADA, E. Cost management through product design: target costing approach. *International Journal of production research*, v. 48, n. 19, p. 5593-5611, 2010.