

CUSTEIO ALVO: ANÁLISE DA ADOÇÃO E DESEMPENHO EM INDÚSTRIAS DE TRANS-
FORMAÇÃO NA CIDADE DE CAMPINA GRANDE-PB¹

TARGET COSTING: ANALYSIS OF ADOPTION AND PERFORMANCE IN MANUFACTURING
INDUSTRIES IN THE CITY OF CAMPINA GRANDE-PB

Larissa Bazílio

Mestre em Ciências Contábeis (UFPB)
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)
larissabazilio_cm@hotmail.com

Paulo Aguiar do Monte

Pós Doutor em Ciências Econômicas (University of Cambridge/UK)
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)
pauloaguiardomonte@gmail.com

Aldo Leonardo Cunha Callado

Doutor em Agronegócios (UFRGS)
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)
aldocallado@yahoo.com.br

RESUMO

Objetivo: Identificar nas indústrias de transformação a ocorrência de adoção do Custeio Alvo, bem como analisar e comparar o desempenho das adotantes e não adotantes em redução de custos, qualidade do produto e satisfação do cliente.

Fundamento: No Brasil, pesquisas envolvendo o Custeio Alvo geralmente são de caráter teórico ou estudo de caso, sendo um assunto que ainda pode ser explorado pelos acadêmicos. Esse estudo, de caráter exploratório, buscou ampliar o desenvolvimento da literatura sobre o assunto por meio de uma pesquisa do tipo *survey*, que possibilita a aplicação do estudo em um maior número de empresas.

Método: Foi realizada pesquisa do tipo *survey* por meio de questionário semiestruturado composto por 22 perguntas acerca do tema, obtendo como amostra, 41 empresas. A análise dos dados se deu por meio da estatística descritiva a partir da observação de frequências e análise inferencial utilizando o teste de *Mann-Whitney*.

Resultados: Os resultados apontam que a maioria das indústrias adota a ferramenta. Por meio da análise inferencial observou-se que as adotantes apresentam posições de desempenho melhores em comparação com as não adotantes, no entanto, houve significância estatística apenas para o

¹ Artigo recebido em: 11/01/2023. Revisado por pares em: 05/11/2023. Reformulado em: 22/02/2024. Recomendado para publicação: 11/03/2024 por Iago Franca Lopes (Editor Adjunto). Publicado em: 06/06/2024. Organização responsável pelo periódico: UFPB

desempenho em qualidade do produto. Assim, conclui-se que as indústrias têm implementado a ferramenta obtendo vantagens no desempenho quando comparadas às não adotantes.

Contribuições: o estudo oferece um diagnóstico da adoção do Custeio Alvo nas indústrias de Campina Grande-PB, fornecendo uma visão da gestão de custos no referido setor local, contribuindo, dessa forma, com informações para outras empresas quanto à decisão sobre o uso da ferramenta.

Palavras-chave: Custeio Alvo. Adoção. Desempenho. Indústria de Transformação.

ABSTRACT

Objective: Identify the occurrence of Target Costing adoption in manufacturing industries, as well as analyze and compare the performance of adopters and non-adopters in cost reduction, product quality and customer satisfaction.

Background: In Brazil, research involving Target Costing is generally theoretical or case study in nature, being a subject that can still be explored by academics. This study, of an exploratory nature, sought to expand the development of literature on the subject through survey research, which makes it possible to apply the study to a greater number of companies.

Method: A survey research was carried out using a semi-structured questionnaire consisting of 22 questions about the topic, obtaining a sample of 41 companies. Data analysis was performed using descriptive statistics based on the observation of frequencies and inferential analysis using the Mann-Whitney test.

Results: The results indicate that the majority of industries adopt the tool. Through inferential analysis it was observed that adopters present better performance positions compared to non-adopters, however, there was statistical significance only for performance in product quality. Thus, it is concluded that industries have implemented the tool, obtaining performance advantages when compared to non-adopters.

Contributions: The study offers a diagnosis of the adoption of Target Costing in industries in Campina Grande-PB, providing a vision of cost management in the aforementioned local sector, thus contributing information to other companies regarding the decision on the use of the tool.

Keywords: Target Costing. Adoption. Performance. Transformation Industries.

1 INTRODUÇÃO

A elevada competitividade oriunda da globalização tem exigido das empresas uma rápida e constante adaptação frente às novas circunstâncias do mercado, visando garantir a sua sobrevivência. Esse cenário, considerando um maior número de empresas, bens e serviços se estabelecendo no mercado, e aumentando as interações com os clientes, cria um mercado de concorrência cada vez mais acirrada em relação ao preço, qualidade e diversidade de produtos (Yahya, 2017; Pioh, Manossoh & Tirayoh, 2019).

Para se destacarem da concorrência, as empresas precisam responder bem às influências do ambiente, bem como gerar lucro para garantir a sua continuidade (Jannah, 2018; Pioh, Manossoh & Tirayoh, 2019). No contexto da indústria, para manter a sua continuidade, busca-se a obtenção do lucro ideal por meio do desenvolvimento de atividades de produção, incorrendo os custos de produção. Esses custos determinam o preço de venda de um produto e posteriormente influenciará no lucro obtido pela empresa (Jannah, 2018). Dessa forma, os custos precisam ser gerenciados visando não só apenas a otimização dos lucros, bem como enfrentar os preços da concorrência e exigências dos clientes em termos de preço e qualidade (Jannah, 2018; Pioh, Manossoh & Tirayoh, 2019).

Nesse sentido, estudos destacam a relevância no uso de ferramentas gerenciais, apresentando o Custeio Alvo como uma importante ferramenta de gestão estratégica de custos que é considerada adequada aos ambientes que enfrentam o dinamismo do mercado e alta competitividade (Gagne & Discenza, 1995; Cooper & Slagmulder, 1997; Borgenas & Fridh, 2003; Feil, Yook & Kim, 2004, Kwah, 2004; Pioh, Manossoh & Tirayoh, 2019).

Cooper e Slagmulder (1997) destacam que em mercados dinâmicos e bastante competitivos, o Custeio Alvo apresenta características favoráveis para a introdução de novos produtos no mercado, assegurando que sejam bem aceitos e absorvidos pelos clientes, além de lucrativos para a empresa.

O Custeio Alvo trata-se de uma ferramenta de gestão que foi originalmente desenvolvido pela Toyota na década de 1960, e posteriormente, outras empresas japonesas passaram a utilizar com a finalidade de enfrentar a forte concorrência de mercado (Gagne & Discenza, 1995; Borgenas & Fridh, 2003; Feil, Yook & Kim, 2004, Kwah, 2004). De maneira resumida, pode-se definir o Custeio Alvo como um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos que busca garantir que produtos e serviços atendam ao preço de venda aceito pelo mercado (Ansari, Bell & Okano, 2006).

A literatura aponta diversos benefícios que levam as empresas a adotarem o Custeio Alvo, a exemplo de redução dos custos, melhoria do produto, satisfação do cliente, entre outros. Pioh, Manossoh e Tirayoh (2019) observaram uma significativa redução nos custos de produção em uma indústria alimentícia da Indonésia após a implementação do Custeio Alvo. Tang (2015) constatou um impacto positivo na redução de custos e qualidade dos produtos em instituições da Nova Zelândia. E comparando empresas que adotam e as que não adotam o Custeio Alvo, Joudeh, Al-Attar e Alsoboa (2016) observaram um efeito positivo na satisfação dos clientes nas empresas adotantes da ferramenta na Jordânia.

Diante dos resultados observados em diferentes países, percebe-se que há múltiplos benefícios proporcionados pela adoção desta ferramenta. Assim, torna-se importante conhecer os resultados sobre o Custeio Alvo no contexto brasileiro, em específico, nas indústrias de transformação, setor que apresenta características propícias para a sua implementação uma vez que foi o ambiente em que a ferramenta surgiu de maneira bem sucedida, sendo considerado um setor de ampla utilização do Custeio Alvo (Gagne & Discenza, 1995; Wijewardena; Zoyza, 1999; Dekker & Smidt, 2003; Borgenas & Fridh, 2003; Feil, Yook & Kim, 2004; Joudeh; Al-Attar & Alsoboa, 2016).

Assim, o presente estudo buscou estudar as empresas pertencentes ao setor da indústria de transformação localizadas em Campina Grande-PB, cidade que representa o segundo maior polo industrial do Estado da Paraíba, destacando-se como o maior polo calçadista (responsável por 92,1% da produção paraibana de calçados) e o segundo maior empregador da região Nordeste no segmento têxtil (Moraes, 2018; CINEP, 2019).

Diante do exposto, o presente estudo tem como objetivo identificar nas indústrias de transformação localizadas na cidade de Campina Grande-PB a ocorrência de adoção do Custeio Alvo. Em caso positivo, busca-se analisar os efeitos da adoção sobre o desempenho das empresas em redução de custos, qualidade do produto e satisfação do cliente.

Esta pesquisa justifica-se por buscar ampliar o desenvolvimento da literatura sobre o Custeio Alvo investigando a sua adoção por indústrias brasileiras e seus efeitos sobre os benefícios percebidos pelas organizações adotantes, examinando por meio do método quantitativo a eficácia do Custeio Alvo. Nesse aspecto, poucas pesquisas realizaram estudos quantitativos com essa perspectiva e em diferentes países (Afonso, et al., 2008; Huang, et al., 2012; Tang, 2015). Assim, o presente trabalho visa preencher essa lacuna com um estudo quantitativo em indústrias de transformação no Brasil.

A pesquisa também se justifica por buscar oferecer conhecimento tanto para a comunidade acadêmica quanto empresarial, no tocante à adoção e benefícios da adoção do Custeio Alvo, contribuindo para um melhor entendimento da prática dessa ferramenta por empresas brasileiras.

A estrutura desta pesquisa está dividida em cinco seções. Além desta introdução, as seções seguintes apresentam o referencial conceitual; os procedimentos metodológicos da pesquisa; a apresentação e análise dos resultados; e, por fim, as considerações finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL CONCEITUAL

2.1 Origem, Difusão e Definição do Custeio Alvo

Há uma conformidade na literatura de que o desenvolvimento do Custeio Alvo foi iniciado no Japão pela empresa Toyota na década de 1960 (Gagne & Discenza, 1995; Ansari, 1997; Borgerinas & Fridh, 2003; Feil, Yook & Kim, 2004; Kwah, 2004). A partir de então, o Custeio Alvo foi se desenvolvendo no país impulsionado pela competição do mercado que proporcionou a sua adoção por outras empresas japonesas, bem como também o seu aprimoramento.

Feil, Yook e Kim (2004) mencionam que apesar de a implementação da ferramenta ter sido bem sucedida no Japão, a sua evolução e difusão ocorreram de forma lenta, e somente a partir da década de 1980, o Custeio Alvo passou a ser reconhecido pelas empresas japonesas como sendo um fator relevante para o seu posicionamento superior na competitividade. Com isso, surgiram esforços para transmitir o Custeio Alvo para o Ocidente e, assim, empresas americanas e europeias passaram a adotar a ferramenta, buscando melhorar a sua gestão de custos e aumentar a sua competitividade.

De modo genérico, o Custeio Alvo trata-se do processo que leva ao alcance do custo alvo, conhecido também como custo meta, custo admissível, custo permitido, ou em inglês target cost (Hansen & Rocha, 2004). A literatura associada ao Custeio Alvo, no entanto, dificilmente apresenta uma definição central para explicá-lo, devido à variação na sua forma de utilização pelas empresas, apontada em vários estudos (Bomzemba & Okano, 1998; Dekker & Smidt, 2003; Ellram, 2006, Yazdifar & Askarany, 2012; Baharudin & Jusoh, 2018). Deste modo, diante das diferentes abordagens práticas do Custeio Alvo, a sua definição pode ser apresentada na literatura a partir de diferentes pontos de vista, mas com características comuns e essenciais.

Hansen e Rocha (2004) resumem o Custeio Alvo como sendo um processo de planejamento de resultados, baseado no gerenciamento de preços e custos, fundamentado em preços de venda estabelecidos pelo mercado e nas margens de lucro objetivadas pela empresa. Nesse processo, os custos são definidos na fase de projeto de novos produtos (ou de produtos reprojatados).

Ansari, Bell e Okano (2006) definem o Custeio Alvo como sendo um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos que busca garantir que produtos e serviços atendam ao preço definido pelo mercado e ao retorno financeiro esperado pela empresa. Dessa forma, os autores destacam o Custeio Alvo como uma ferramenta orientada pelo mercado em que se busca estabelecer um custo alvo para o produto, atendendo não só ao requisito de preço de mercado, mas também de qualidade para o cliente e retorno financeiro para a empresa.

De maneira semelhante, Pioh, Manossoh e Tirayoh (2019) resumem o Custeio Alvo como sendo um sistema que determina o preço de venda com base no lucro desejado pela empresa ou no preço de venda que os clientes estão dispostos a pagar. Os mesmos autores indicam que esta ferramenta se apresenta como sendo bastante adequada ao ambiente de aumento da concorrência onde as forças de mercado têm maior influência nos níveis de preços.

Na visão de ferramenta orientada pelo mercado, Dekker e Smidt (2003) destacam que a definição do Custeio Alvo pode ser compreendida ao equiparar seu cálculo com o chamado “custeio reverso”, onde primeiramente parte-se de uma estimativa de preço de venda atingível e uma margem de lucro desejada para determinar o custo permitido para um novo produto.

O procedimento de custo reverso é conhecido na literatura contábil justamente como “custeio orientado pelo mercado” (Cooper & Slagmulder, 1997a), por ser calculado a partir do preço de venda estimado, considerando diversos fatores de mercado. Assim, de maneira simplificada, a compreensão do cálculo do custo alvo é representada pela seguinte fórmula:

$$\text{Custo Alvo} = \text{Preço de Venda Estimado} - \text{Margem de Lucro Desejada} \quad (1)$$

De acordo com a equação (1), as variáveis independentes são o preço de venda estimado e a margem de lucro desejada, sendo o preço de venda determinado pelo valor que os clientes estão dispostos a pagar e a margem de lucro determinada pelo retorno esperado pela empresa. O custo alvo representa a variável dependente, sendo o seu gerenciamento necessário para atender ao preço de venda e margem de lucro que foram estabelecidos.

2.2 Implementação do Custeio Alvo

É possível encontrar na literatura diferentes formas de implementação do Custeio Alvo, seja em quantidade de etapas ou ordem de execução de cada etapa, além de diferentes nomenclaturas atribuídas a ferramenta (Gagne & Discenza, 1995; Moden, 1999; Dekker & Smidt, 2003; Ellram, 2006; Yazdifar & Askarany, 2012; Tang, 2015; Baharudin & Jusoh, 2018). No entanto, apesar de as etapas de implementação se diferenciar entre as empresas, as etapas básicas são similares não seguindo necessariamente a mesma sequência de aplicação (Moden, 1999), o que significa que não há uma sequência rigorosamente determinada e correta a ser seguida, sendo a sua adoção ajustada pelas empresas, conforme as suas necessidades, levando em consideração o setor em que atua, o produto/serviço que oferece ou deseja oferecer, dentre outras variáveis.

Tendo em vista que o Custeio Alvo surgiu no ambiente industrial de montagem, a literatura recomenda de forma predominante a adoção do Custeio Alvo nesse setor (Gagne & Discenza, 1995; Wijewardena; Zoyza, 1999; Dekker & Smidt, 2003; Joudeh; Al-Attar & Alsoboa, 2016). Nessa perspectiva, investigações desenvolvidas na indústria de transformação demonstram oportunidades de estudar a técnica, uma vez que estão inseridas no ambiente industrial, abrangendo diversos segmentos que podem se beneficiar do Custeio Alvo tanto em relação a manutenção dos seus produtos, bem como do Desenvolvimento de Novos Produtos (DNP).

Wijewardena e Zoyza (1999) realizaram estudo sobre a implementação do Custeio Alvo com indústrias australianas e descobriram que das 11 práticas de gestão abordadas na pesquisa, o Custeio Alvo demonstrou ser a prática de maior relevância entre as empresas investigadas.

No que diz respeito à eficácia na implementação do Custeio Alvo, Afonso et al. (2008) investigaram a relação entre o uso do Custeio Alvo e *time-to-market* no sucesso de Desenvolvimento de Novos Produtos (NPD) em 82 fábricas portuguesas de pequeno e médio porte. Os autores concluíram que o Custeio Alvo e *time-to-market* proporcionam vantagens consideráveis aos seus usuários, a exemplo da redução de tempo e do custo do ciclo de DNP, sem comprometer a sua qualidade e funcionalidade.

Huang et al. (2012) investigaram a relação entre a implementação do Custeio Alvo e o desempenho em 189 empresas chinesas do setor de eletrônica e tecnologia da informação. A pesquisa mediu o desempenho empresarial a partir de seis itens: redução de custos, satisfação do cliente, tempo de entrega aos clientes, melhoria contínua, crescimento das vendas e, a rentabilidade geral. Os resultados demonstraram que a implementação do Custeio Alvo teve uma influência positiva sobre o desempenho da empresa.

Tang (2015) examinou os efeitos e impactos da implementação do Custeio Alvo sobre os benefícios percebidos por instituições de ensino superior privados da Nova Zelândia. Os princi-

países resultados apontam para um nível elevado na adoção da ferramenta e um (efeito) impacto positivo maior no desempenho de redução de custos e qualidade dos produtos para as empresas que adotam o Custeio Alvo comparadas às que não adotam.

Yahya (2017) estudou a adoção do Custeio Alvo em uma fabricante de motocicletas localizada na Indonésia para verificar a maneira como a empresa realiza o *design* do produto para atingir o custo alvo. O autor concluiu que a implementação da ferramenta permitiu o alcance de uma boa funcionalidade do produto, mantendo a qualidade e ampliando sua participação no mercado.

Para verificar a adoção do Custeio Alvo em indústrias holandesas, Dekker e Smidt (2003) forneceram aos entrevistados uma definição geral do Custeio Alvo, como sendo um método que calcula o custo alvo, tomando como base a diferença entre o preço de venda esperado e a margem de lucro desejada durante o processo de desenvolvimento/manutenção de produtos. A partir dessa definição foi solicitado aos entrevistados que indicassem como resposta as opções “sim” ou “não” para práticas semelhantes na empresa, permitindo identificar se as empresas vêm utilizando o Custeio Alvo, mesmo sem consciência e conhecimento profundo. Deste modo, os autores concluíram que as indústrias utilizam técnicas semelhantes ao Custeio Alvo com diversas adaptações e atribuindo ainda variadas nomenclaturas a técnica.

Já Baharudin e Jusoh (2018) compararam a adoção do Custeio Alvo em uma empresa automotiva da Malásia com os processos do Custeio Alvo no ambiente de negócios japonês, identificando diferenças no processo de implementação decorrentes de modificações realizadas pela empresa para se adaptar ao seu ambiente contextual.

Diante do exposto, seguindo uma metodologia semelhante à utilizada por Dekker e Smidt (2003), o presente estudo apresentou no instrumento de coleta de dados, uma definição da ferramenta de Custeio Alvo e as principais práticas associadas a ela para identificar a sua adoção em indústrias de transformação no Brasil, além de realizar uma análise dos benefícios que a ferramenta pode proporcionar às empresas adotantes.

2.3 Benefícios Esperados com a Implementação do Custeio Alvo

A literatura aponta o Custeio Alvo como uma ferramenta de gerenciamento que tem como benefício relevante a redução de custos (Dekker & Smidt, 2003, Pioh, Manossoh & Tirayoh, 2019). Todavia, no processo de Custeio Alvo pode haver múltiplos benefícios esperados pelas empresas, e neste sentido, pesquisas exploram os resultados positivos alcançados com a adoção do Custeio Alvo (Gagne & Discenza, 1995; Tani et al., 1994; Mcnann & Nanni, 1995; Huang et al., 2012; Tang, 2015; Joudeh, Al-Attar & Alsoboa, 2016).

Com o objetivo de verificar a eficácia do Custeio Alvo em uma indústria de alimentos na Irlanda, Pioh, Manossoh e Tirayoh (2019) constataram uma significativa redução nos custos totais de produção após a implementação da ferramenta, considerando assim o Custeio Alvo uma alternativa bastante benéfica para reduzir os custos de produção.

Em estudo realizado com empresas de automóveis, Gagne e Discenza (1995) observaram que as empresas que utilizaram o Custeio Alvo experimentaram redução nos custos e aumento nos lucros. Os mesmos autores acrescentam ainda que a adoção do Custeio Alvo pode proporcionar outros benefícios além da redução dos custos, como: a melhoria do produto, satisfação do cliente, redução de desperdícios, vantagem competitiva com o desenvolvimento de novos produtos, dentre outros benefícios.

Dekker e Smidt (2003) constataram que os principais resultados positivos proporcionados com a adoção do Custeio Alvo foram a redução de custos, a introdução oportuna do produto no mercado, a satisfação do cliente e o controle de qualidade, revelando ainda que não importa qual a estratégia utilizada pela empresa, a redução de custos é o principal benefício do Custeio Alvo.

Tang (2015) concluiu que houve influência positiva e significativa para as empresas que adotam o Custeio Alvo em relação às que não adotam quanto ao desempenho de redução de custos e qualidade para o cliente.

Joudeh, Al-Attar e Alsoboa (2016) concluíram que a adoção do Custeio Alvo apresentou um efeito positivo em relação à satisfação do cliente, ao contrário das empresas que não adotam a ferramenta, não apresentando nenhum efeito sobre a satisfação do cliente.

Considerando os benefícios expostos na literatura, este estudo investigou a adoção do Custeio Alvo pelas indústrias de transformação da cidade de Campina Grande-PB e os efeitos da adoção sob três aspectos de desempenho: redução de custos, qualidade do produto, e satisfação do cliente.

Deste modo, com base nos argumentos apresentados em relação aos benefícios proporcionados pela adoção do Custeio Alvo, as seguintes hipóteses foram propostas:

H1a: As indústrias que adotam o Custeio Alvo têm um melhor desempenho na redução de custos que as indústrias que não adotam o Custeio Alvo.

H1b: As indústrias que adotam o Custeio Alvo têm um maior desempenho no nível de qualidade de produtos do que as indústrias que não adotam o Custeio Alvo.

H1c: As indústrias que adotam o Custeio Alvo têm um maior desempenho no nível de satisfação do cliente do que as indústrias que não adotam o Custeio Alvo.

3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICOS

A população da pesquisa corresponde aos 300 maiores contribuintes do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no ano de 2018, instaladas na cidade de Campina Grande-PB, pertencentes ao setor da indústria de transformação, identificadas pela Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba (SEFAZ-PB) conforme o Código Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). Para realizar o contato com as empresas, foram utilizados os dados cadastrais disponibilizados pela SEFAZ-PB.

A amostra para o estudo foi definida atendendo ao critério de acessibilidade, mediante o aceite das empresas em participar da pesquisa. Das 300 empresas da lista de maiores contribuintes do ICMS no ano de 2018, foram excluídas 38 empresas por falta de dados cadastrais, dados incompletos e/ou desatualizados, impossibilitando o contato. Sendo assim, foram contatadas 262 empresas durante o período, obtendo-se o total de 41 questionários respondidos.

A coleta de dados foi realizada por meio de questionário semiestruturado, dividido em quatro blocos:

- **Bloco I – Dados demográficos das empresas participantes:** Este bloco foi composto por perguntas sobre a empresa referente ao número de funcionários, faturamento bruto anual, e segmento de atividade; e também sobre o respondente com relação ao sexo, idade, grau de instrução, cargo e tempo de atuação na empresa.
- **Bloco II – Cálculo de custos do produto:** Este bloco foi composto por dois cenários, descrevendo no cenário 1 a abordagem tradicional de custos em que o custo determina o preço de venda, e no cenário 2 a abordagem do Custeio Alvo em que o preço de venda determina o custo. Os dois cenários foram apresentados com a finalidade de facilitar a compreensão do respondente sobre as diferentes abordagens de custos (abordagem tradicional e abordagem do Custeio Alvo), questionando ao respondente se a empresa realiza tais procedimentos, colocando alternativas de resposta “sim” ou “não”.

- **Bloco III – Ocorrência do Custeio Alvo:** Este bloco apresentava uma definição do Custeio Alvo com os procedimentos utilizados na implementação da ferramenta, com a finalidade de confirmar se as empresas adotam ou não o método, sendo também colocadas alternativas de resposta “sim” ou “não”. Além disso, continha uma questão solicitando o tempo de utilização da ferramenta.
- **Bloco IV – Desempenho da empresa:** Neste bloco foram apresentadas questões relacionadas ao desempenho da empresa na redução de custos, na qualidade do produto, e satisfação do cliente.

O instrumento de coleta de dados utilizado nesta pesquisa foi adaptado do estudo de Tang (2015), tendo sido validado a partir da avaliação de três especialistas em custos com nível de doutorado, bem como a partir da realização de um pré-teste com o proprietário e gestor de uma indústria de transformação na cidade de Campina Grande-PB com formação de nível superior em Administração.

Para responder ao questionário de pesquisa foram identificados os profissionais das indústrias atuantes na gestão de custos da empresa e/ou detentores de conhecimento acerca da temática pesquisada. A maioria dos questionários foi aplicada de maneira presencial com os profissionais que indicaram ter disponibilidade.

Os dados coletados foram tabulados com o auxílio do *software* IBM SPSS® (versão 22), sendo os dados analisados por meio da estatística descritiva e inferencial. A análise descritiva foi realizada mediante observação da frequência das respostas obtidas. Em relação à análise inferencial, a mesma foi realizada por meio de cruzamento das variáveis.

A partir da amostra obtida foram utilizadas subamostras para realização das análises. Para analisar o desempenho na redução de custos, qualidade do produto e satisfação do cliente foram formadas duas subamostras, a saber: Amostra 1, constituída por indústrias que não adotam o Custeio Alvo, e Amostra 2, constituída por indústrias que adotam o Custeio Alvo. Sendo assim, o teste utilizado para testar as hipóteses foi o teste de *Mann-Whitney* que segundo Fávero et al. (2009) é aplicado para testar se duas amostras independentes foram retiradas de populações com médias iguais. O autor ainda acrescenta que o uso do teste de *Mann-Whitney* é uma alternativa ao teste t para duas amostras independentes quando a amostra for pequena.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização das Indústrias de Transformação da Cidade de Campina Grande-PB e Perfil dos Respondentes

O bloco I do questionário de pesquisa foi composto por perguntas sobre o perfil das indústrias que aceitaram participar do estudo e também dos respondentes. Sobre o perfil das empresas, trata-se de indústrias do setor de transformação instaladas na cidade de Campina Grande – PB pertencentes a diferentes segmentos. Os segmentos investigados e a quantidade de funcionários (utilizada como *proxy* para o porte da empresa) estão dispostos na Tabela 1.

Tabela 1 – Segmento de atuação e quantidade de funcionários da amostra da indústria de transformação de Campina Grande-PB.

Características	Frequência	Percentual
Segmento de atuação		
Alimentos	3	7,3
Vestuário e acessórios	4	9,8
Calçados e couro	5	12,2
Papel e celulose	2	4,9
Produtos químicos	3	7,3
Material plástico	3	7,3
Metalurgia	8	19,5
Informática, eletrônicos e ópticos	1	2,4
Máquinas e equipamentos	3	7,3
Móveis	5	12,2
Outros	4	9,8
Quantidade de Funcionários		
Até 19 funcionários (Microempresa)	21	51,2
De 20 a 99 Funcionários (Pequeno Porte)	17	41,5
De 100 a 499 funcionários (Médio Porte)	2	4,9
Acima de 500 funcionários (Grande Porte)	1	2,4
TOTAL	41	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme resultados apresentados na Tabela 1, o segmento com maior número de respondentes foi o de metalurgia (19,5%), seguido de calçados e couro, e móveis (12%). Em terceiro lugar vem os segmentos de vestuário e acessórios com 9,8% das respostas, e com o mesmo percentual de respostas, estão as empresas de outros segmentos que correspondem às indústrias de fabricação de colchões, vidro e peças para veículos.

Quanto ao porte das empresas, considerou-se a classificação do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) que utiliza como critério para definição do porte, o número de funcionários da empresa. Os resultados apresentam que a maior parte das empresas que compõem a amostra foi constituída por microempresas (51,2%), seguida das empresas de pequeno porte (41,5%), de médio porte (4,9%), e, por último as grandes empresas (2,4%). As empresas indicaram a quantidade de funcionários no intervalo de 3 a 8.000 funcionários.

No tocante ao perfil dos respondentes, os resultados demonstraram que a maioria dos profissionais participantes da pesquisa é do sexo masculino, correspondendo a 73,2% da amostra, enquanto o sexo feminino ocupa a segunda colocação, representando 26,8% da amostra. A predominância do sexo masculino na gestão de custos também foi apontada na pesquisa realizada por Bonfim, Callado e Callado (2018) que obtiveram resultados parecidos no setor de informática e tecnologia na cidade de Campina Grande-PB.

Quanto à idade dos profissionais, há uma predominância de profissionais entre 31 a 40 anos (39% da amostra), seguido dos profissionais com idade entre 21 e 30 anos (29,3%). Vale destacar que esses percentuais somados, incluindo os profissionais com até 20 anos, resultam em 70,7% da amostra, o que demonstra que a maioria dos profissionais atuantes na gestão de custos são mais jovens (a idade média observada foi de 35,83%). Ademais, é importante destacar que todos os profissionais com 41 anos ou mais são do sexo masculino.

Em relação ao último grau de instrução obtido por esses profissionais, a maior parte da amostra possui formação de nível superior em graduação (48,8%). Esse resultado também foi constatado por Bonfim, Callado e Callado (2018) apontando em seu estudo que a maioria dos respon-

desse possui formação em nível de graduação. Considerando os respondentes com pós-graduação, especialização, e doutorado, o total de respondentes com formação de nível superior soma 73,2%. Já as opções de “mestrado” e “pós-doutorado”, apesar do questionário também indicar essas alternativas, as mesmas não foram marcadas por nenhum respondente. Analisando os respondentes que não possuem nenhuma formação superior, 17% deles possuem no máximo a formação do ensino médio e apenas 9,7% dos respondentes têm formação profissionalizante de nível técnico.

Quanto ao cargo ocupado na empresa, o mais citado foi a ocupação de administrador (46,3%), seguido de proprietário (24,4%), contador (12,2%), *controller* (4,9%) e engenheiro (2,4%). Vale ressaltar que a maior parte dos respondentes desempenham funções na área administrativa da empresa, destacando-se as ocupações de administrador e proprietário, o que indica a participação direta dessas pessoas nas decisões estratégicas das empresas.

Por fim, quanto ao tempo de atuação na empresa, a maioria dos respondentes (70,8%) atua há menos de dez anos na empresa. Os profissionais com tempo de atuação acima de 15 anos são todos do sexo masculino. Dentre as 11 respondentes do sexo feminino, apenas 1 informou atuar há 11 anos na empresa, enquanto os demais respondentes atuam há menos de 10 anos na empresa.

4.2 Implementação do Custeio Alvo

Os blocos II e III do questionário buscaram identificar a adoção do Custeio Alvo pelas empresas. O bloco II apresentou cenários sobre as formas de cálculo de custo do produto, sendo escrito no cenário 1, a descrição da forma de cálculo de custo tradicional, em que o custo determina o preço de venda; e no cenário 2, a forma de cálculo na abordagem do Custeio Alvo, em que o preço de venda determina o custo.

Os resultados obtidos, apresentados na Tabela 2, indicam que a maioria das empresas (56,1%) utiliza as duas abordagens de cálculo de custo do produto. Em seguida, 36,6% da amostra indicou utilizar apenas a forma de cálculo tradicional, e apenas 7,3% indicou utilizar somente a forma de cálculo do Custeio Alvo. Somando as empresas que utilizam as duas abordagens de cálculo e as que utilizam apenas o Custeio Alvo, o total de empresas que utilizam o Custeio Alvo corresponderia a 63,4%.

Tabela 2 - Cálculo de custo do produto da amostra da indústria de transformação de Campina Grande-PB.

Abordagens de cálculo	Frequência	Percentual
Abordagem tradicional	15	36,6
Abordagem do Custeio Alvo	3	7,3
As duas abordagens	23	56,1
TOTAL	41	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Para confirmar os resultados dispostos na Tabela 2, o terceiro bloco do questionário incluiu questões sobre a utilização do Custeio Alvo. A primeira questão apresentou uma definição do método e questionou se a empresa o utilizava “exatamente como descrito”, “de forma semelhante” ou “não utilizava”.

Os resultados observados na Tabela 3 confirmam a utilização do Custeio Alvo pela maioria das empresas (24 empresas), considerando a soma das indústrias que utilizam exatamente como descritos e as que utilizam de forma semelhante, obtendo-se assim um total de 58,5% da amostra que adota o Custeio Alvo. As 17 empresas restantes informaram utilizar outro método de cálculo de custos, o que significa que 41,5% da amostra não utilizam o Custeio Alvo.

Tabela 3 - Adoção do Custeio Alvo pela amostra da indústria de transformação de Campina Grande-PB.

Abordagens de cálculo	Forma de utilização	Frequência	Percentual
Utilizam o Custeio Alvo	Exatamente como descrito	4	9,7
	De maneira semelhante ao descrito	20	48,8
Não utilizam o Custeio Alvo	-	17	41,5
TOTAL	-	41	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A Tabela 3 apresenta resultados semelhantes a estudos realizados em outros países que apontam a adoção do Custeio Alvo pela maioria das empresas, a exemplo do estudo de Kwah (2004) que constatou uma adoção do Custeio Alvo pela maioria das empresas suecas analisadas, correspondendo a 52%. Do mesmo modo, Dekker e Smidt (2003), constataram uma taxa de adoção de práticas semelhantes ao custo alvo de 54,4% em indústrias de variados segmentos na Holanda. E ainda, os estudos de Tani et al. (1994) que apontaram para uma taxa de adoção de 60,5% do Custeio Alvo em indústrias japonesas.

No entanto, os resultados da Tabela 3 se opõem aos resultados obtidos em outros estudos, como os apresentados por Borgernas e Fridt (2003), Ax et al. (2008), Yazdifar e Askarany (2012), Tang (2015), e Joudeh, Al-Attar e Alsoboa (2016) que indicaram em suas pesquisas uma taxa de adoção inferior a 50% das empresas.

As divergências na taxa de adoção do Custeio Alvo podem ser justificadas levando em consideração os setores econômicos e a concentração geográfica das empresas em estudo, tendo em vista que Yazdifar e Askarany (2012) realizaram a sua pesquisa em três países (Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia) analisando mais de um setor, indicando uma taxa não superior a 18,3% de adoção em nenhum dos países. Já Ax et al. (2008) concentraram o seu estudo apenas na Suécia e apenas no setor industrial, aumentando a proporção de adoção que foi de 24,6%. Do mesmo modo, Tang (2015) se concentrou apenas na Nova Zelândia e analisou empresas de serviços educacionais, revelando uma taxa de 33% de adoção. Por fim, Joudeh, Al-Attar e Alsoboa (2016) indicaram um percentual de adoção de 35% em indústrias localizadas na Jordânia.

Analisando os resultados dos estudos elencados, observa-se um aumento gradativo na taxa de adoção na medida em que a região geográfica se torna mais delimitada. Assim sendo, pode-se considerar que a delimitação geográfica no contexto deste estudo pode justificar, em termos percentuais, que em comparação com os referidos estudos anteriores, a taxa de adoção do Custeio Alvo em indústrias de transformação na cidade de Campina Grande-PB é alta.

Outra observação que pode ser considerada para justificar as divergências nos resultados se refere a época em que os estudos anteriores foram realizados, havendo um intervalo de tempo em anos em relação a este estudo, e, portanto, a taxa de adoção do Custeio Alvo pode aumentar ao longo do tempo à medida em que a ferramenta se torna mais evoluída e conhecida.

Os resultados controversos sobre a taxa de adoção do Custeio Alvo em estudos realizados em diferentes países revelam a oportunidade e necessidade de ampliação e aprofundamento de estudos sobre a temática, buscando identificar, além da taxa de adoção da ferramenta, quais são os determinantes que venham a elucidar a taxa de adoção do Custeio Alvo identificada.

Quanto ao tempo de adoção do Custeio Alvo, conforme apresentado na Tabela 4, percebe-se que apesar de as empresas indicarem realizar as práticas apresentadas na definição do Custeio Alvo, a maioria das empresas (66,6%) demonstrou não ter consciência do uso do método com os termos comumente apresentados na literatura (Custeio Alvo, Custeio Meta, *Target Costing*). De maneira semelhante, Dekker e Smidt (2003) concluíram em sua pesquisa que apenas um entrevistado respondeu que o método utilizado realmente é chamado de custo alvo/custo meta e os demais adotantes reconhecem que executam as práticas, no entanto forneceram uma ampla variedade de outras nomenclaturas.

Tabela 4 - Tempo de adoção do Custeio Alvo pela amostra 2 da indústria de transformação de Campina Grande-PB.

Tempo	Quantidade de empresas	Percentual
2 anos	1	4,2
3 anos	2	8,3
5 anos	1	4,2
6 anos	1	4,2
8 anos	1	4,2
20 anos	2	8,3
Não soube informar	16	66,6
TOTAL	24	100

Nota: Percentual é em relação as 24 empresas que adotam o Custeio Alvo.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Vale ressaltar que dentre os respondentes que não souberam informar o tempo de adoção da ferramenta, 1 respondente indicou que desde que foi contratado a empresa realiza tais práticas apresentadas no instrumento de pesquisa, e, portanto, não soube informar tempo que a empresa adota o Custeio Alvo.

4.3 Desempenho na Redução de Custos, Qualidade do Produto e Satisfação do Cliente.

O bloco IV do questionário buscou identificar a percepção do respondente sobre o desempenho da empresa em redução de custos, qualidade do produto e satisfação do cliente, sendo as respostas solicitadas para todos os respondentes, independente da empresa adotar ou não adotar o Custeio Alvo.

Desse modo, para cada pergunta do bloco IV foi solicitada a indicação de resposta conforme escala *Likert* de cinco pontos, variando de 1 – Discordo totalmente - a 5 - Concordo totalmente - sendo 0 quando não se aplica (no caso da situação apresentada na questão não ocorrer na empresa).

Visando testar as hipóteses levantadas, foi realizado o teste de *Mann-Whitney* para comparar os resultados das empresas que não adotam o Custeio Alvo com os resultados das empresas que adotam, ou seja, comparar duas amostras independentes, quais sejam: 1) Amostra 1, sendo constituída pelas indústrias que não adotam; e 2) Amostra 2, sendo constituída pelas empresas que adotam. Deste modo, para cada item de desempenho analisado uma hipótese foi testada. A Tabela 5 apresenta os resultados das hipóteses relacionadas aos itens de desempenho.

Tabela 5 - Comparação de desempenho em redução de custos, qualidade do produto e satisfação do cliente entre as indústrias que adotam e as que não adotam o Custeio Alvo na amostra da indústria de transformação de Campina Grande-PB.

Itens de desempenho	Não Adotam	Adotam	Mann-Whitney U	p-valor
	Postos médios	Postos médios		
Desempenho em redução de custos				
O percentual de produtos não rentáveis é muito baixo	19,24	22,25	174,00	0,407
Alcança redução de custos por meio da terceirização de algumas funções do negócio	18,50	22,77	161,50	0,232
Alcança redução de custos no custo médio dos produtos	17,71	23,33	148,00	0,112
Desempenho em qualidade do produto				
Capacidade para desenvolver, projetar e produzir produtos que atendam às necessidades dos clientes	20,53	21,33	196,00	0,807
Experiência suficiente no mercado e conhecimento do que é relevante no produto para atender as necessidades dos clientes	20,65	21,25	198,00	0,859
Sempre alcança bons resultados em testes de qualidade do produto	18,91	22,48	168,50	0,301
Estuda e prioriza o uso dos materiais mais adequados para o produto	16,65	24,08	130,00**	0,029
Desempenho em satisfação do cliente				
A maioria dos clientes dá um <i>feedback</i> positivo sobre a empresa	17,24	23,67	140,00*	0,056
A maioria dos clientes está disposta a recomendar os produtos para outros interessados	19,59	22,00	180,00	0,464
A maioria dos clientes volta a adquirir os produtos	19,24	22,25	174,00	0,379

Nota: Significância: ** 5%, * 10%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

No que se refere ao desempenho em redução de custos, ao comparar as duas subamostras, observa-se que apesar de as indústrias que adotam o Custeio Alvo apresentarem postos médios superiores em relação às indústrias que não adotam, os resultados do teste (174,00, 161,50, e 148,00 respectivamente) demonstram que não houve significância estatística, revelando que o desempenho em redução de custos entre as duas subamostras é similar, ou seja, não há efeito da adoção do Custeio Alvo no desempenho em redução de custos, levando assim a **rejeição da hipótese H1a**.

Esse resultado diverge do que foi encontrado por Tang (2015) que constatou um efeito positivo e significativo da adoção do Custeio Alvo na redução de custos. A justificativa para tal divergência pode estar associada à quantidade de empresas analisadas e ao setor de atuação de tais empresas, já que em seu estudo, o autor analisou 114 instituições do setor de serviços educacionais, que se tratando do quesito de desempenho analisado, envolve uma estrutura de custos diferente das empresas do setor industrial.

Ainda neste quesito, apesar de a redução de custos ser apontada na literatura como um dos principais benefícios do Custeio Alvo, dependendo das escolhas estratégicas das empresas, a adoção da ferramenta pode estar focada na obtenção de outros benefícios e/ou melhoria de desempenho em outros aspectos que não seja a redução de custos, como a qualidade do produto e satisfação do cliente. Outra suposição é que a adoção do Custeio Alvo com a finalidade de melhoria de desempenho em redução de custos possa estar inserida no plano estratégico de longo prazo das empresas, não refletindo efeitos significativos neste quesito de desempenho no curto e médio pra-

zo, além de que podem existir outras variáveis, além da adoção do Custeio Alvo que influenciam na redução de custos das empresas.

Em relação ao desempenho em qualidade dos produtos, os resultados das subamostras demonstram que em todas as questões relacionadas com a qualidade do produto os postos médios das indústrias que adotam o Custeio Alvo apresentam posições mais elevadas em comparação com as indústrias que não adotam. Porém, observa-se que não há efeito da adoção para a maioria das questões analisadas, havendo significância estatística apenas em relação às indústrias que estudam e prioriza o uso de materiais mais adequados para o produto (130,00, significante a 5%), o que consequentemente impacta na qualidade.

Diante do exposto, as indústrias que adotam o Custeio Alvo demonstram uma melhor posição com posto médio maior (24,08) quando comparada às indústrias que não adotam (16,65), e, portanto, pode-se concluir que há efeito na adoção do Custeio Alvo sobre a qualidade do produto quando se trata do uso de materiais mais adequados. Esse resultado se assemelha ao de Tang (2015) que constatou um aumento na qualidade dos serviços nas instituições que adotam o Custeio Alvo. No entanto, como houve significância apenas neste item de desempenho em qualidade do produto, considerou-se a **hipótese H1b rejeitada**.

Quanto ao desempenho em satisfação do cliente, conforme resultados apresentados na Tabela 5, do mesmo modo que os itens de desempenho analisados anteriormente, os postos médios das indústrias que adotam o Custeio Alvo (23,67) são maiores que os das indústrias que não adotam (17,24). Todavia, observa-se um efeito da adoção do Custeio Alvo no desempenho em satisfação do cliente, apenas na questão que trata do recebimento de *feedback* positivo dos clientes sobre a empresa, havendo uma diferença entre as subamostras (140,00), embora com significância estatística de 10%. Resultado este, semelhante ao apresentado por Borgernas e Fridt (2003), que apontaram que a maioria das indústrias de transformação suecas que utilizam o Custeio Alvo indicam o *feedback* positivo dos clientes como um dos principais benefícios da utilização da ferramenta. No entanto, nesta pesquisa adotou-se o nível de significância de 5% para não rejeição das hipóteses, sendo assim, considera-se a **hipótese H1c rejeitada**.

Para uma melhor visualização dos testes de hipóteses realizados sobre o desempenho das indústrias analisadas, o Quadro 1 apresenta os resultados.

Quadro 1 - Resultados das hipóteses de desempenho em redução de custos, qualidade do produto e satisfação do cliente na amostra da indústria de transformação de Campina Grande-PB.

Hipóteses	Resultado do teste
H1a: As indústrias que implementam o Custeio Alvo têm um melhor desempenho na redução de custos que as indústrias que não implementam o Custeio Alvo	Rejeita
H1b: As indústrias que implementam o Custeio Alvo têm um maior nível de qualidade dos produtos do que as indústrias que não implementam o Custeio Alvo	Rejeita
H1c: As indústrias que implementam o Custeio Alvo têm um maior nível de satisfação do cliente do que as indústrias que não implementam o Custeio Alvo	Rejeita

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Diante dos argumentos apresentados na literatura quanto aos benefícios da adoção do Custeio Alvo, estudos anteriores evidenciaram a redução de custos, a qualidade do produto e a satisfação dos clientes como itens de desempenho com resultados positivos em empresas que adotam a ferramenta, ou como itens que serviram como motivação para as empresas adotá-la (Gagne & Disenza, 1995; Tani et al., 1994; MCnann & Nanni, 1995; Dekker & Smidt, 2003; Huang et al., 2012; Tang, 2015; Joudeh, Al-Attar & Alsoboa, 2016).

Com base nestes argumentos, esperava-se que a hipótese H1a, relacionada à redução de custos, não fosse rejeitada, apesar de poucos estudos realizarem a análise estatística inferencial

para sustentar com maior confiabilidade o resultado benéfico no desempenho em redução de custos. Nesse sentido, destaca-se o estudo de Tang (2015) que apontou resultado positivo e significativo em empresas que adotam práticas do Custeio Alvo em redução de custos. Contudo, o resultado controverso, pode ser justificado levando-se em consideração que o estudo de Tang (2015) analisou empresas do segmento de prestação de serviços educacionais, envolvendo uma dinâmica de custos diferente das empresas industriais.

Quanto à hipótese H1b, relacionadas à qualidade do produto, apesar de rejeitada, o resultado permitiu constatar que as indústrias que adotam o Custeio Alvo têm um maior nível em qualidade do produto do que as indústrias que não adotam quando se refere ao estudo e prioridade no uso de materiais mais adequados. Pode-se dizer também que a qualidade do produto também impacta na satisfação do cliente, e desse modo, apesar da hipótese H1c ser rejeitada, devido ao nível de significância de 10%, comparando os resultados dos postos médios, fica evidenciada na Tabela 5 uma melhor posição das indústrias que adotam o Custeio Alvo quando se trata da maioria dos clientes dá um *feedback* positivo sobre a empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve por objetivo identificar nas indústrias de transformação localizadas na cidade de Campina Grande-PB a ocorrência de adoção do Custeio Alvo, bem como analisar o desempenho em redução de custos, qualidade dos produtos e satisfação do cliente das indústrias da amostra.

A partir da análise dos dados, a pesquisa identificou a adoção do Custeio Alvo pela maioria das indústrias da amostra (58,5%). Os resultados da análise de desempenho em redução de custos, qualidade do produto e satisfação do cliente mostraram que as indústrias que adotam o Custeio Alvo apresentam melhor desempenho nos quesitos qualidade do produto, quando se trata de priorizar materiais mais adequados, e satisfação do cliente, em relação ao recebimento de *feedback* positivo. No quesito redução de custos, não houve diferença de desempenho entre as indústrias adotantes e as não adotantes, mesmo assim, pode-se inferir que os melhores resultados em qualidade dos produtos e satisfação dos clientes nas indústrias que adotam o Custeio Alvo podem colocá-las em vantagem competitiva, principalmente se esses quesitos de desempenho estiverem inseridos entre os focos estratégicos das empresas.

Conclui-se que apesar de a maioria das indústrias reconhecerem a adoção das práticas descritas na definição do Custeio Alvo, seja exatamente igual ao descrito na definição ou de maneira semelhante, a maioria delas não demonstrou familiaridade com os termos comumente apresentados na literatura (Custeio Meta, Custeio Alvo, *Target Costing*), o que revela a necessidade de maior difusão de conhecimento sobre a ferramenta. Nesse aspecto, a difusão do conhecimento pode proporcionar o aprimoramento da ferramenta pelas indústrias que adotam o Custeio Alvo.

Quanto ao desempenho das empresas, constataram-se posições melhores das empresas adotantes do Custeio Alvo em qualidade do produto, sendo este um aspecto de desempenho relevante na obtenção de vantagem competitiva. No contexto desta pesquisa, tais resultados ofereceu um diagnóstico sobre a adoção do Custeio Alvo para as indústrias de transformação da cidade de Campina Grande-PB, oferecendo uma visão da gestão de custos que pode contribuir com informações úteis para outras empresas na tomada de decisão sobre o uso da ferramenta.

Esta pesquisa apresenta limitações no ponto de vista científico tendo em vista que a utilização de uma amostra não probabilística e por acessibilidade não permite a generalização dos resultados. Por tratar-se de um trabalho exploratório, não houve filtro do segmento de atuação e/ou porte das indústrias. O instrumento de pesquisa (questionário estruturado) também se configura como uma limitação, considerando que o mesmo possa apresentar vieses conforme o comportamento e subjetividade de interpretação de cada respondente.

Para futuras pesquisas, sugere-se que novos estudos possam ser realizados considerando outros setores, utilizando empresas de maior porte, amostras maiores, mais homogêneas e oriundas de diferentes regiões, permitindo aprofundar e comparar análises a respeito da adoção do Custeio Alvo. Além disso, a análise dos fatores determinantes para a adoção da ferramenta pode ser realizada, e ainda a análise de desempenho em diferentes aspectos, além dos abordados nesta pesquisa, bem como as dificuldades da implementação do Custeio Alvo.

REFERÊNCIAS

- Afonso, P., Nunes, M., Paisana, A., & Braga, A. (2008). The influence of time-to-market and target costing in the new product development success. *International Journal of Production Economics*, v. 115, n. 2, p. 559-568.
- Ansari, S. L. (Ed.). (1997). *Target costing: the next frontier in strategic cost management*. Irwin Professional Publishing.
- Ansari, S., Bell, J., & Okano, H. (2006). Target costing: Uncharted research territory. *Handbooks of management accounting research*, 2, 507-530.
- Ax, C., Greve, J., & Nilsson, U. (2008). The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. *International Journal of Production Economics*, 115(1), 92-103.
- Baharudin, N., Jusoh, R. (2018). Implementation of target cost management in a non-Japanese environment. *Qualitative Research in Accounting & Management*. 16(1), p. 35-59.
- Bonzemba, E. L., & Okano, H. (1998). The effects of target costing implementation on an organizational culture in France. In: *Conference Paper Presented at the Second Asian Interdisciplinary Research in Accounting Conference Program, Osaka City University, Japan*. p. 4-6.
- Borgernas, H., & Fridh, G. (2003). *The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms*, School of Economics and Commercial Law, Goteborg University, Tutor: Christian Ax, Business School Department, D (Doctoral dissertation, Thesis in Management Accounting, Autumn Term, <http://gupea.ub.gu.se:8080/dspace/handle/2077/1839> (17.04. 2004)).
- CINEP. Companhia de Desenvolvimento da Paraíba. *Perfil competitivo*. Disponível em: <http://www.cinep.pb.gov.br/portal/?page_id=273>. Acesso em: 07 fev, 2019.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1997a). Factors influencing the target costing process: lessons from Japanese practice. Practice, working paper 97/30, *Faculty of Economic Sciences and Applied Economics*, University of Ghent, p. 1-28.
- Dekker, H., & Smidt, P. (2003). A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *International Journal of Production Economics*, 84(3), 293-305.
- Ellram, L. M. (2006). The implementation of target costing in the United States: theory versus practice. *Journal of Supply Chain Management*, 42(1), 13-26.
- FÁVERO, L. P. L. et al. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Feil, P., Yook, K. H., & Kim, I. W. (2004). Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal*, 11, 10-19.
- Gagne, M. L., & Discenza, R. (1995). Target costing. *Journal of Business & Industrial Marketing*. v.10, n. 1, p. 16-22, 1995.
- Hansen, J. E., & Rocha, W. (2004). Custeio Alvo: princípios e requisitos. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 11.
- Huang, H. C., Lai, M. C., Kao, M. C., & Chen, Y. C. (2012). Target costing, business model innovation, and firm performance: An empirical analysis of Chinese firms. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 29(4), p. 322-335.
- Jannah, Mukhlisotul. (2018). Analisis Pengaruh Biaya Produksi Dan Tingkat Penjualan Terhadap Laba Kotor. *Jurnal BanqueSyar'i*, v.4, n.1, p. 87-112.

- Joudeh, A. H. M.; Al-Attar, K. A.; & Alsoboa, S. S. (2016). The Extent of Using the Target Costing Technique by Jordanian Industrial Shareholding Companies. *European Journal of Business and Management*, v. 8, n. 8, p. 85-93.
- Kwah, D. G. (2004). *Target costing in Swedish firms—Fiction, fad or fact?“. An Empirical Study of Some Swedish Firms*. (International Management Master Thesis Number: 24). School of Economics and Commercial Law. Göteborg University Graduate Business School.
- Mcman, P. J., & Nanni Jr, A. J. (1995). Means versus ends: a review of the literature on Japanese management accounting. *Management Accounting Research*, v. 6, n. 4, p. 313-346.
- Monden, Y. (1999). *Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen*. Porto Alegre: Bookman.
- Moraes, L. Paraíba é o segundo maior polo calçadista do mercado nacional. Correio da Paraíba, Paraíba, 19 jul. 2018. Disponível em: <<https://correiodaparaiba.com.br/economia/paraiba-e-o-segundo-maior-polo-calcadista-do-mercado-nacional/>>. Acesso em: 04 fev. 2019.
- Pioh, F. T. C, Manossoh, H., & Tirayoh V. Z. (2019). Analisis Penerapan Target Costing Sebagai Alat Bantu Untuk Meminimalkan Biaya Produksi Dalam Rangka Mengoptimalkan Perolehan Laba Pada UD. Acong Bakery. *Jurnal EMBA*. v.7, n. 4, p. 3149 – 3158.
- Tani, T., Okano, H., Shimizu, N., Iwabuchi, Y., Fukuda, J., & Cooray, S. (1994). Target cost management in Japanese companies: current state of the art. *Management Accounting Research*, 5(1), 67-81.
- Tang, Y. (2015). *A survey on target costing (TC) in New Zealand’s Private Training Establishments (PTEs): the level of awareness among managers and the degree of adoption* (Doctoral dissertation, Auckland University of Technology).
- Wijewardena, H, & Zoysa, A. A. (1999). Comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: an empirical investigation. *The International Journal of Accounting*, v. 34, n. 1, p. 49-70.
- Yahya, J. (2017). Peranan Dan Pengaruh Penerapan Target Costing Dalam Desain Produk Dan Proses Produksi Motor Jupiter-Z. *Jurnal Manajemen*, v. 8, n. 2, p. 88-96.
- Yazdifar, H., & Askarany, D. (2012). A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. *International Journal of Production Economics*, 135(1), 382-392.