



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE DOUTORADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ISABELLA CHRISTINA DANTAS VALENTIM

**ISOMORFISMO INSTITUCIONAL E ASPECTOS OPERACIONAIS DO
TARGET COSTING: EVIDÊNCIAS NO POLO CALÇADISTA DA PARAÍBA**

**JOÃO PESSOA – PB
2026**



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE DOUTORADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ISABELLA CHRISTINA DANTAS VALENTIM

**ISOMORFISMO INSTITUCIONAL E ASPECTOS OPERACIONAIS DO
TARGET COSTING: EVIDÊNCIAS NO POLO CALÇADISTA DA PARAÍBA**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (PPGCC/UFPB), como requisito parcial para obtenção do grau de doutora em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª. Dra. Renata Paes de Barros Camara

Área de Concentração: Informação Contábil.

Linha de Pesquisa: Usuários Internos.

**JOÃO PESSOA-PB,
2026**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

V155i Valentim, Isabella Christina Dantas.

Isomorfismo institucional e aspectos operacionais do target costing: evidências no polo calçadista da Paraíba / Isabella Christina Dantas Valentim. - João Pessoa, 2026.

281 f. : il.

Orientação: Renata Paes de Barros Camara.
Tese (Doutorado) - UFPB/CCSA.

1. Target Costing. 2. Isomorfismo Institucional. 3. Teoria Institucional. 4. Micro e Pequenas Empresas. 5. Indústrias de Calçados. I. Camara, Renata Paes de Barros. II. Título.

UFPB/BC

CDU 657.47(813.3)(043)

ISABELLA CHRISTINA DANTAS VALENTIM


**ISOMORFISMO INSTITUCIONAL E ASPECTOS OPERACIONAIS DO
TARGET COSTING: EVIDÊNCIAS NO POLO CALÇADISTA DA PARAÍBA**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Federal da Paraíba – UFPB, em cumprimento às exigências para obtenção do
título de Doutor em Ciências Contábeis.


LINHA DE PESQUISA: Informação Contábil para Usuários Internos

20 de março de 2026,


COMISSÃO EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
 **RENATA PAES DE BARROS CAMARA**
Data: 03/05/2026 20:59:23-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>


Prof.^a Dr.^a. Renata Paes de Barros Camara
Presidente da Banca Examinadora – PPGCC/UFPB

Documento assinado digitalmente
 **ANTONIO ANDRE CUNHA CALLADO**
Data: 29/04/2026 03:46:33-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>


Prof.^a Dr. Antônio André Cunha Callado
Membro Interno – PPGCC/UFPB

Documento assinado digitalmente
 **MARIA SILENE ALEXANDRE LEITE**
Data: 03/05/2026 16:55:37-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof.^a. Dr.^a. Maria Silene Alexandre Leite
Membro Externo – PPGE/UFPE

Documento assinado digitalmente
 **CARLA RENATA SILVA LEITAO**
Data: 02/05/2026 20:56:25-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof.^a. Dr.^a. Carla Renata Silva Leitão
Membro Externo – PPGC/UFRPE

Documento assinado digitalmente
 **MARCIO SAMPAIO PIMENTEL**
Data: 03/05/2026 21:03:56-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Márcio Sampaio Pimentel
Membro Externo - PPGC/UFRPE

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, por me sustentar nos momentos de dúvida e cansaço, por renovar minhas forças a cada etapa e por me permitir chegar até aqui.

Agradeço à minha família, que sempre me apoiou e incentivou: meu pai, minha mãe, meus irmãos e sobrinhos, por compreenderem as ausências, celebrarem as pequenas conquistas e me lembrarem, com gestos simples, do que realmente importa. Ao meu esposo, Aduino Neto, por caminhar ao meu lado com paciência, incentivo e amor incondicional.

À minha orientadora, Professora Dra. Renata Paes de Barros Camara, por ter sido mais que orientadora: uma amiga. Agradeço por acolher minhas ideias com respeito, por me guiar com sabedoria e compreensão e por confiar no meu trabalho. Sua orientação foi fundamental para que esta tese se tornasse realidade.

Agradeço de forma especial ao Professor Dr. Antônio André Cunha Callado, em cujas aulas de Gestão de Custos surgiu a ideia que deu origem a esta tese. Suas orientações foram determinantes para o amadurecimento teórico e metodológico deste trabalho. Seu rigor acadêmico e sua dedicação à pesquisa são referências que levarei por toda a minha carreira.

Aos demais professores membros da banca examinadora, Prof^ª. Dr^ª. Carla Renata Silva Leitão, Prof^ª. Dr^ª. Maria Silene Alexandre Leite e Prof. Dr. Márcio Sampaio Pimentel, por aceitarem o convite, pela leitura cuidadosa e pelas contribuições.

Às amigas que a vida me presenteou fora do ambiente acadêmico: Ana, Emily, Sabrina e Mércia, por me darem força, me inspirarem com sua resiliência e me lembrarem de que existe vida além da tese.

À coordenação e às secretárias do PPGCC/UFPB, pela eficiência e presteza em todos os procedimentos acadêmicos. A todos os professores do Programa, pelos ensinamentos que moldaram minha formação e ampliaram minha visão como pesquisadora.

Aos gestores e empresários das indústrias de calçados da Paraíba que participaram desta pesquisa, por reconhecerem a importância do estudo, disponibilizarem seu tempo e responderem ao questionário com atenção e comprometimento.

Agradeço de forma especial ao meu sogro, Aduino Filho, que prontamente me auxiliou com as visitas às empresas estudadas. À minha sogra, Célia, que, com suas orações, me deu forças para enfrentar cada etapa da minha jornada acadêmica.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para esta conquista, com uma palavra de encorajamento, um gesto de acolhimento ou simplesmente com sua presença, o meu sincero agradecimento.

“Direi do Senhor: Ele é o meu Deus, o meu refúgio, a minha fortaleza, e nele confiarei.
Porque tu, ó Senhor, és o meu refúgio. No Altíssimo fizeste a tua habitação.
Nenhum mal te sucederá, nem praga alguma chegará à tua tenda.
Porque aos seus anjos dará ordem a teu respeito para te guardarem em todos os teus
caminhos.”
(Salmos 91:2, 9-11)

RESUMO

A gestão estratégica de custos tem se consolidado como campo relevante na contabilidade gerencial. Nesse contexto, o *Target Costing* configura-se como um modelo estratégico de planejamento de lucros, cuja análise de sua prática tem se concentrado em abordagens normativas e técnico-funcionalistas, enfatizando princípios, benefícios esperados e impactos no desempenho organizacional. Então, a Teoria Institucional, particularmente a Nova Sociologia Institucional, vem sustentar que pressões isomórficas, nas formas coercitiva, mimética e normativa, as quais exercem influência sobre a adoção de práticas organizacionais, conduzem as organizações de um mesmo campo a se tornarem progressivamente similares. Apesar da evidente relevância dessas abordagens, são escassos os estudos que articulam o *Target Costing* com o isomorfismo institucional no contexto de micro e pequenas empresas industriais brasileiras. Diante dessa lacuna, nesta tese objetiva-se analisar de que forma as diferentes dimensões do isomorfismo institucional estão associadas aos aspectos operacionais do *Target Costing*. A pesquisa caracteriza-se como exploratória-descritiva, de abordagem quantitativa, operacionalizada por meio de *survey*, com coleta de dados em modalidade híbrida, junto as indústrias de calçados na Paraíba. Os dados foram analisados por meio de estatística descritiva, coeficiente alfa de *Cronbach* para testar a confiabilidade dos construtos, correlação de *Spearman* e teste de *Kruskal-Wallis*. Os construtos apresentaram elevada confiabilidade ($\alpha = 0,932$ e $\alpha = 0,880$, respectivamente). Além disso, os resultados revelaram que o isomorfismo mimético constitui a principal força institucional associada à adoção do *Target Costing*, com 93,3% das correlações estatisticamente significativas, incluindo correlações fortes com a etapa de Custo Permitido e Alvo. Com relação ao isomorfismo coercitivo, este apresentou padrão seletivo (73,3% de correlações significativas), destacando-se a centralidade das pressões de clientes com a etapa de Gerenciamento de Custos. Já o isomorfismo normativo apresentou influência limitada (10,0% de correlações significativas). No que se refere aos testes de *Kruskal-Wallis*, revelaram homogeneidade na adoção das práticas, com apenas 8,3% das 120 comparações apresentando diferenças significativas, evidenciando processos de institucionalização no campo organizacional. Dessa forma, pode-se concluir que a tese proposta foi parcialmente sustentada, de modo que o isomorfismo institucional está associado aos aspectos operacionais do *Target Costing*, porém de forma diferenciada, com predominância das pressões miméticas e coercitivas e limitada influência das pressões normativas. O estudo destaca que, no plano teórico, a pesquisa pode contribuir ao integrar o *Target Costing* à perspectiva da Nova Sociologia Institucional, evidenciando empiricamente a hierarquia entre dimensões isomórficas em contexto de micro e pequenas empresas industriais e demonstrando que a homogeneidade de práticas entre empresas de diferentes portes e localizações constitui evidência de institucionalização. Já no plano prático, os achados oferecem subsídios para gestores ao reforçarem a importância do alinhamento entre práticas de gestão de custos e demandas do mercado e as entidades setoriais, a necessidade de repensar estratégias de difusão de práticas gerenciais em polos industriais compostos por MPes, priorizando mecanismos que potencializem a troca de experiências entre empresas.

Palavras-chave: *Target Costing*; Isomorfismo Institucional; Teoria Institucional; Indústrias de Calçados; Micro e Pequenas Empresas.

ABSTRACT

Strategic cost management has established itself as a relevant field in management accounting. In this context, Target Costing is configured as a strategic profit planning model, whose analysis has predominantly focused on normative and technical-functionalist approaches, emphasizing principles, expected benefits, and impacts on organizational performance. Institutional Theory, particularly New Institutional Sociology, posits that isomorphic pressures coercive, mimetic, and normative, influence the adoption of organizational practices, leading organizations within the same field to become progressively similar. Despite the evident relevance of these approaches, studies articulating Target Costing with institutional isomorphism in the context of Brazilian micro and small industrial enterprises remain scarce. Given this gap, this thesis aims to analyze how the different dimensions of institutional isomorphism are associated with the operational aspects of Target Costing in footwear industries in Paraíba, Brazil. The research is characterized as exploratory-descriptive, with a quantitative approach, operationalized through a survey with a hybrid data collection mode (remote self-completion and researcher-assisted in-person application) conducted among footwear industries in Paraíba. Data were analyzed using descriptive statistics, Cronbach's alpha coefficient to assess construct reliability, Spearman's correlation, and the Kruskal-Wallis test. Both constructs exhibited high reliability ($\alpha = 0.932$ and $\alpha = 0.880$, respectively). The results revealed that mimetic isomorphism constitutes the primary institutional force associated with Target Costing adoption, with 93.3% of statistically significant correlations, including strong correlations with the Allowable and Target Cost stage. Coercive isomorphism exhibited a selective pattern (73.3% of significant correlations), with customer pressures standing out as centrally associated with the Cost Management stage. Normative isomorphism, in turn, showed limited association (10.0% of significant correlations). The Kruskal-Wallis tests revealed homogeneity in practice adoption among the investigated firms, with only 8.3% of the 120 comparisons showing significant differences, providing evidence of institutionalization processes within the organizational field. Accordingly, the proposed thesis was partially supported: the different dimensions of institutional isomorphism are associated, at varying intensities, with the operational aspects of Target Costing, with a predominance of mimetic and coercive pressures and limited association of normative pressures. On a theoretical level, this research contributes by integrating Target Costing into the New Institutional Sociology perspective, empirically demonstrating the hierarchy among isomorphic dimensions in the context of micro and small industrial enterprises and showing that the homogeneity of practices among firms of different sizes and locations constitutes evidence of institutionalization. On a practical level, the findings offer insights for managers by reinforcing the importance of aligning cost management practices with market demands, and for sectoral entities by signaling the need to rethink strategies for disseminating management practices in industrial clusters composed of micro and small enterprises, prioritizing mechanisms that enhance the exchange of experiences among firms.

Keywords: Target Costing; Institutional Isomorphism; Institutional Theory; Footwear Industries; Micro and Small Enterprises.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Desenho de Tese	9
Figura 2 - A Origem do Termo <i>Target Costing</i>	26
Figura 3- Etapas para estabelecer o custo máximo admissível	44
Figura 4- Processo do <i>Target Costing</i> Tradicional.....	46
Figura 5- Processo do <i>Target Costing</i>	48
Figura 6- Etapas para Implantação da Gestão do Custo Alvo.....	51
Figura 7- Aspectos Operacionais do <i>Target Costing</i>	52

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Atividades das Indústrias Calçadista: População do Estudo	115
Quadro 2- Construto dos Aspectos Operacionais do Processo do Target Costing.....	117
Quadro 3- Construto sobre os Aspectos da Teoria Institucional	119
Quadro 4- Variáveis da Pesquisa sobre os Respondentes e as Empresas.....	121
Quadro 5- Síntese das Variáveis da Pesquisa e Procedimentos de Mensuração	122
Quadro 6- Síntese das Estratégias de Coleta de Dados	127
Quadro 7- Síntese da Agregação dos Itens aos Construtos	131
Quadro 8- Síntese das Técnicas Estatísticas Utilizadas na Pesquisa.....	134
Quadro 9- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos Operacionais do Target Costing referente a Características do Produto e Preço	151
Quadro 10- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos Operacionais do Target Costing referente a Definição da Margem de Lucro Desejada	154
Quadro 11- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos Operacionais do Target Costing referente ao Cálculo do Custo Permitido e do Custo Alvo	156
Quadro 12- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos Operacionais do Target Costing referente ao Gerenciamento de Custos	157
Quadro 13- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos Operacionais do Target Costing referente a Melhoria Contínua.....	159
Quadro 14- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos do Isomorfismo Institucional referente ao Isomorfismo Mimético	162
Quadro 15- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos do Isomorfismo Institucional referente ao Isomorfismo Coercitivo.....	165
Quadro 16- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos do Isomorfismo Institucional referente ao Isomorfismo Normativo	166
Quadro 17- Síntese das Diferenças Estatisticamente Significativas (Kruskal-Wallis)	193

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Coeficiente de Correlação	132
Tabela 2- Estatística Descritiva – Perfil dos Respondentes	136
Tabela 3- Estatística Descritiva – Perfil dos Respondentes	137
Tabela 4- Estatística Descritiva – Características das Empresas.....	138
Tabela 5- Estatística Descritiva – Características das Empresas.....	140
Tabela 6- Estatística Descritiva dos Aspectos Operacionais do <i>Target Costing</i>	141
Tabela 7- Estatística Descritiva dos Aspectos do Isomorfismo Institucional	146
Tabela 8- Classificação de Confiabilidade	170
Tabela 9- Estatísticas de Confiabilidade	170
Tabela 10- Correlação entre os aspectos operacionais do <i>Target Costing</i> e o isomorfismo mimético	172
Tabela 11- Correlação entre os aspectos operacionais do <i>Target Costing</i> e o isomorfismo coercitivo	174
Tabela 12- Correlação entre os aspectos operacionais do <i>Target Costing</i> e o isomorfismo normativo.....	176
Tabela 13- Significância entre os aspectos operacionais do <i>Target Costing</i> e as características do respondente.....	179
Tabela 14- Significância entre os aspectos operacionais do <i>Target Costing</i> e as características da empresa	182
Tabela 15- Significância entre o isomorfismo Mimético e as características do respondente.....	185
Tabela 16- Significância entre o isomorfismo Mimético e as características da empresa	186
Tabela 17- Significância entre o isomorfismo Coercitivo e as características do respondente	187
Tabela 18- Significância entre o isomorfismo Coercitivo e as características da empresa....	189
Tabela 19- Significância entre o isomorfismo Normativo e as características do respondente	190
Tabela 20- Significância entre o isomorfismo Normativo e as características da empresa ...	191

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
ABM	<i>Activity Based Management</i>
AC	<i>Allowable Costs</i>
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CAM-I	<i>Consortium for Advanced Manufacturing-International</i>
CBC	Congresso Brasileiro de Custos
CIMA	<i>Chartered Institute of Management Accountants</i>
CNAE	Classificação Nacional das Atividades Econômicas
DC	<i>Custos Drifting</i>
DFMA	<i>Design for Manufacturing and Assembly</i>
EUA	Estados Unidos da América
GE	<i>General Electric Company</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
JIT	<i>Just-in-Time</i>
NIE	<i>New Institutional Economics</i>
NIS	<i>New Institutional Sociology</i>
NPD	<i>New Product Development</i>
OECD	<i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>
OIE	<i>Old Institutional Economics</i>
PB	Paraíba
PIB	Produto Interno Bruto
PMEs	Pequenas e Médias Empresas
QC	<i>Quality Control</i>
QFD	<i>Quality Function Deployment</i>
SCG	Sistema de Contabilidade Gerencial
SCG	Sistemas de Controle Gerencial
TC	<i>Target Costing</i>
TCM	<i>Target Cost Management</i>
TI	Tecnologia da Informação
TQC	<i>Total Quality Control</i>
VE	<i>Value Engineering</i>
WoS	<i>Web of Science</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Contextualização do Tema e Problema de Pesquisa	1
1.2 Objetivos.....	8
1.2.1 Objetivo Geral	8
1.2.2 Objetivos Específicos	8
1.3 Tese Proposta	9
1.4 Justificativa e Contribuições da Pesquisa	10
1.5 Estrutura da Tese	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 Target Costing – TC	17
2.1.1 Percurso Histórico do <i>Target Costing</i>	19
2.2 Aspectos Conceituais do Target Costing	25
2.2.1 Terminologias e Definições.....	25
2.2.2 Objetivos do <i>Target Costing</i>	34
2.2.3 Características e Princípios do <i>Target Costing</i>	36
2.3 Aspectos Operacionais do Target Costing.....	42
2.3.1 Etapa 1: Características de produto e do preço alvo de venda	52
2.3.2 Etapa 2: Definição da margem de lucro desejada	57
2.3.3 Etapa 3: Cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo-alvo	60
2.3.4 Etapa 4: Atividades de Gerenciamento de custos para atingir o custo-alvo.....	62
2.3.5 Etapa 5: Atividades de Melhoria Contínua	64
2.4 Teoria Institucional	66
2.4.1 Velha Economia Institucional (<i>Old Institutional Economics</i> - OIE).....	69
2.4.2 Nova Economia Institucional (<i>New Institutional Economics</i> - NIE)	71
2.4.3 Nova Sociologia Institucional (<i>New Institutional Sociology</i> - NIS)	73
2.4.4 Campos Organizacionais e Isomorfismo Institucional	76
2.4.5 Mecanismos de Isomorfismo Institucional.....	78
2.5 Estudos Sobre Target Costing e Isomorfismo Institucional	87
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	109
3.1 Tipologia da Pesquisa.....	109
3.2 Delimitação e População da Pesquisa	111
3.2.1 Revisão da Literatura.....	111
3.2.2 Definição da População	112
3.3 Variáveis da Pesquisa.....	116
3.3.1 Construto 1: Aspectos Operacionais do <i>Target Costing</i>	117
3.3.2 Construto 2: Aspectos do Isomorfismo Institucional	119
3.3.3 Síntese das Variáveis e Mensurações	120
3.4 Procedimentos para Coleta de Dados	123
3.4.1 Instrumento de Coleta de Dados.....	123
3.4.2 Validação do Instrumento: Pré-teste	124
3.4.3 Procedimentos de Coleta de Dados	125
3.4.4 Aspectos Éticos da Pesquisa.....	127
3.5 Métodos de Análise de Dados	128

3.5.1 Análise Descritiva.....	129
3.5.2 Análise de Confiabilidade: Coeficiente Alfa de <i>Cronbach</i>	129
3.5.3 Análise de Correlação: Coeficiente de <i>Spearman</i>	131
3.5.4 Teste Não Paramétrico: <i>Kruskal-Wallis</i>	133
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	135
4.1 Estatística Descritiva	135
4.1.1 Estatística descritiva dos Aspectos Operacionais do <i>Target Costing</i>	141
4.1.2 Estatística Descritiva dos Aspectos do Isomorfismo Institucional.....	146
4.1.3 Adoção dos Aspectos Operacionais do <i>Target Costing</i> nas Empresas Investigadas	151
4.1.4 Adoção dos Aspectos do Isomorfismo Institucional	161
4.2 Análise de Confiabilidade – Alfa de <i>Cronbach</i>	169
4.3 Correlação de <i>Spearman</i>	171
4.4 Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>	179
5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	195
5.1 Adoção do <i>Target Costing</i> em Micro e Pequenas Empresas	195
5.2 Predominância do Isomorfismo Mimético na Difusão de Práticas.....	198
5.3 A Centralidade das Pressões de Clientes por meio do Isomorfismo Coercitivo	201
5.4 Limitações do Isomorfismo Normativo no Campo Organizacional Investigado.....	203
5.5 Homogeneidade de Práticas como Evidência de Institucionalização	207
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	211
REFERÊNCIAS	217
APÊNDICE A - TERMO CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO - TCLE ..	245
APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	247
APÊNDICE C – RESULTADOS DA CORRELAÇÃO.....	247
APÊNDICE D – TESTE <i>KRUSKAL-WALLIS</i>	250
ANEXO A - CARTA Nº 3/2025 - CCSA-PPGCC.....	262

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta, inicialmente, uma visão geral do estudo por meio de sua contextualização, contemplando a delimitação do problema de pesquisa, bem como a definição dos objetivos geral e específicos. Em seguida, expõe-se a tese proposta, que sintetiza a ideia central a ser investigada e sustentada ao longo do trabalho. Na sequência, apresenta-se a relevância do estudo, fundamentada em sua justificativa, evidenciando os aspectos relacionados à inovação, à pertinência do tema e às contribuições científicas e práticas da pesquisa. Por fim, descreve-se a estrutura da tese, oferecendo uma visão panorâmica da organização do estudo e seus respectivos capítulos.

1.1 Contextualização do Tema e Problema de Pesquisa

No cenário contemporâneo, as dinâmicas organizacionais, econômicas e sociais interagem de forma complexa e contínua, condicionando o ambiente competitivo no qual as organizações estão inseridas. Influenciado pela globalização, pelos avanços tecnológicos e pela intensificação da concorrência, tal ambiente impõe às organizações a necessidade de constante adaptação estratégica, orientada à obtenção e sustentação de vantagens competitivas. Essas vantagens, tradicionalmente, são concebidas a partir da análise comparativa das práticas e do desempenho dos concorrentes, exigindo esforços contínuos para fazer melhor, diferenciar-se e manter posição de destaque no mercado (Kim; Mauborgne, 1999; Irigaray; Stocker, 2024).

Para que uma organização seja competitiva, ela deve ser capaz de desenvolver e sustentar vantagens que possibilitem enfrentar a concorrência e responder às transformações do ambiente externo (Nakagawa, 1994). Com isso, a competitividade irá se relacionar com a capacidade da organização de mudar, inovar e estabelecer novas direções estratégicas, as quais assegurem a sobrevivência e o destaque no mercado (Roman et al., 2012). Assim, compreende-se que a competitividade constitui um conjunto de características de desempenho que permitem à empresa superar seus concorrentes, tanto em termos econômicos quanto estratégicos.

Diante disso, Porter (1989) afirma que a vantagem competitiva surge da criação de valor que a organização gera para os compradores, superando seu custo de fabricação. Também, Brito e Brito (2012) definem vantagem competitiva como criação de valor superior aos concorrentes diretos, o qual compreende o escopo entre a disposição a pagar e o custo de oportunidade da empresa. Assim, tais concepções reforçam que a busca por vantagem competitiva está

diretamente associada à gestão eficiente dos recursos organizacionais, que nesta tese será destacada por meio da gestão de custos.

No âmbito da contabilidade gerencial, diversos estudos abordam a busca por vantagens competitivas a partir do desenvolvimento e da adoção de práticas gerenciais capazes de apoiar o processo decisório e o alinhamento estratégico das organizações (Shank; Govindarajan, 1997; Roslender; Hart, 2002; Cooper; Slagmulder, 2004; Hibbets; Albright; Funk, 2003; Iranmanesh; Thomson, 2008), além de reforçar a relevância das práticas de contabilidade gerencial em ambientes competitivos e dinâmicos (Lima et al., 2016; Samogorodskaya; Bejnar; Narolina, 2019; Thapayom, 2022; ElNashar, 2023; Baird; Nuhu; Jiao, 2024; Gholami; Kordestani; Sarajari, 2025).

Diante disso, pode-se considerar que um dos maiores desafios enfrentados pelas organizações consiste em projetar e implementar estratégias que sustentem, de forma satisfatória, o desempenho organizacional ao longo do tempo (Junior, 2021). Como resposta a esse desafio, as empresas passaram a adotar estratégias voltadas à identificação e à eliminação de custos estruturais e operacionais que não agregam valor aos produtos ou serviços ofertados (Colauto; Beuren, 2004; Helms et al., 2005; Sharafoddin, 2016). Contudo, a literatura ressalta que a simples redução de custos e sua gestão interna não são suficientes para garantir vantagem competitiva, sendo necessário reforçar o posicionamento estratégico e o alinhamento das práticas de custos à estratégia organizacional (Shank; Govindarajan, 1997; Cooper; Slagmulder, 2004).

Historicamente, as organizações buscavam a vantagem competitiva por meio do desenvolvimento de novos produtos, da incorporação de atributos diferenciadores e da agregação de valor percebido pelos consumidores (Brown; Eisenhardt, 1995; Cooper, 1992; Megliorini; Rocha, 2006; Navissi; Sridharan, 2017). No entanto, no ambiente organizacional contemporâneo, caracterizado pelo aumento do poder de decisão do cliente e pela intensificação da concorrência, o desenvolvimento eficaz de novos produtos passou a exigir a melhoria contínua e simultânea de diversos atributos, como qualidade, funcionalidade, custo e preço (Fuchs; Schreier, 2011; Becker; Gaivoronski, 2018), indo além dos esforços tradicionais voltados apenas à inovação e à criatividade (Franco, 1999; Souza; Lisboa; Rocha, 2003; Sarokolae; Ebrati, 2012).

Nesse contexto, acrescenta-se que a inovação também pode ser observada a partir da adoção de práticas gerenciais capazes de responder às exigências do ambiente competitivo. A literatura sobre contabilidade gerencial apresenta diversas técnicas consideradas avançadas ou modernas, tais como as propostas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998):

Balanced Scorecard – BSC (Kaplan; Norton, 1992, 1996), *Activity-Based Costing* – ABC (Cooper; Kaplan, 1991; Kaplan; Anderson, 2008), *Lean Accounting* (Maskell; Baggaley, 2011; Kennedy; Huntzinger, 2005) e o *Target Costing* – TC (Kato, 1993; Tani et al., 1994; Everaert et al., 2006; Ansari; Bell; Okano, 2006; Filomena; Neto; Duffey, 2009), as quais, consideradas com auxílio e uso de Inteligência Artificial (IA), como apontam Ranta, Ylinen e Järvenpää (2023) e Araujo e Cornacchione (2024), visam apoiar a criação de valor e fornecer informações relevantes aos tomadores de decisão.

Paralelamente, pode-se observar, por meio de estudos empíricos, que práticas tradicionais de contabilidade gerencial continuam amplamente sendo utilizadas no ambiente organizacional, evidenciando a coexistência de métodos tradicionais e modernos (Bright et al., 1992; Silva et al., 2021).

As transformações no ambiente competitivo, caracterizadas pelo aumento da concorrência, redução dos ciclos de vida dos produtos e maior orientação ao mercado, evidenciaram limitações dos sistemas tradicionais de custos quando utilizados de forma isolada. Por exemplo, o custeio padrão, inserido na prática organizacional por seu papel no planejamento e controle, especificamente na mensuração da eficiência produtiva e na análise das variações entre os custos planejados e os custos reais (Silva et al., 2014), pertence a ambientes caracterizados por estabilidade nas estruturas produtivas, permitindo o controle operacional interno (Sulaiman; Ahmad; Alwi, 2004; Ono, 2003; Silva, 2014).

À medida que a concorrência se intensifica e a dinâmica do mercado se torna cada vez mais volátil, é possível observar as limitações do custeio padrão. Nessa perspectiva, Ono (2003) aponta que o custo-padrão se baseia nos pressupostos estratégicos da engenharia, o que o torna um instrumento de controle de custo em nível operacional, ou seja, configura-se como ferramenta utilizada no suporte ao controle e acompanhamento da produção (Araújo; Margueiro; Morais, 2021).

Desde a década de 1980, Johnson e Kaplan (1987), por meio da obra "*Relevance Lost*", já questionavam a capacidade da contabilidade gerencial de atender às demandas do ambiente competitivo, argumentando que os sistemas tradicionais haviam perdido sua relevância. Kaplan (1984) reforçou essa crítica ao destacar a necessidade de revisão dos sistemas tradicionais de contabilidade de custos e de controle gerencial, os quais não eram mais considerados suficientes frente às mudanças no ambiente organizacional. Em resposta a essas críticas, diversas organizações reformularam suas referências de gestão, desenvolvendo novos artefatos gerenciais com foco na eliminação de desperdícios e na melhoria do desempenho

organizacional (Megliorini; Rocha, 2006; Bock; Pütz, 2017; Hamermüller et al., 2021; Kruger; Zanin, 2025).

Nesse cenário, a gestão de custos passou a assumir papel fundamental, tanto no avanço das pesquisas quanto no apoio ao processo informacional das organizações, contribuindo para a melhoria da performance decisória e para a identificação de custos relevantes ao estabelecimento de estratégias. Além disso, o aumento da competição e a redução dos ciclos de vida dos produtos levaram os preços a refletirem cada vez mais o desejo do cliente em relação ao valor pago por produtos e serviços (Hansen; Rocha, 2004; Kim; Berry, 2011; Samogorodskaya; Bejnar; Narolina, 2020; Benslimane; Benjelloun, 2025).

Esse contexto provocou uma mudança significativa na metodologia de formação de preços, em que o custo do produto passou a ser determinado a partir do preço de mercado menos a margem desejada, e não o contrário (Cruz; Rocha, 2008; Kim; Berry, 2011; Bock; Pütz, 2017; Homburg et al., 2021; Benslimane; Benjelloun, 2025).

Nesse contexto, surge o *Target Costing*, prática desenvolvida inicialmente no Japão na década de 1960, que evoluiu de um simples sistema de redução de custos para um modelo estratégico de planejamento de lucros (Kato, 1993; Ansari; Bell; Okano, 2007; Cooper, 1992; Kostrzewa-Nowak; Gos, 2022; Bakkar et al., 2025). O *Target Costing* orienta a definição dos custos a partir dos preços de mercado e das margens desejadas, influenciando decisões desde as fases iniciais de projeto e desenvolvimento dos produtos (Hammami et al., 2019; Daowadueng, 2024; Abdulaziz; Alharbi, 2025). Diferentemente das abordagens tradicionais, concentra os esforços de gestão de custos nas etapas anteriores à produção, onde há maior possibilidade de intervenção e controle dos custos ao longo do ciclo de vida do produto (Baharudin; Jusoh, 2019; Alkababji, 2023; Baraldi; Strömsten, 2024).

Com base nisso, pode-se perceber que o custo padrão mantém sua relevância como instrumento de controle e acompanhamento da eficiência operacional, enquanto o *Target Costing* amplia a perspectiva da gestão de custos ao incorporar elementos estratégicos, mercadológicos e interfuncionais. Vale também destacar que o *Target Costing* não substitui integralmente práticas tradicionais, como o custo padrão, mas pode coexistir com elas, desempenhando papel complementar, sobretudo nas fases iniciais de planejamento e desenvolvimento de produtos (Camacho, 2004; Megliorini; Rocha, 2006; Hansen; Rocha, 2004).

Dessa forma, o *Target Costing* tem sido amplamente adotado e promovido como resposta às mudanças estruturais no ambiente de produção, conseguindo alinhar a produção às demandas do mercado, reduzir custos e manter a rentabilidade das organizações (Albright; Lam,

2006; Hibbets et al., 2003; Hamood; Omar; Sulaiman, 2011; Baharudin; Jusoh, 2019; Staziacki; Stroparo, 2023; Bakkar et al., 2025).

Diversos estudos empíricos evidenciam a adoção do *Target Costing* em diferentes países. Por exemplo, Tani et al. (1994) no Japão; Hyvönen (2005) na Finlândia; Chandrarin et al. (2019) na Indonésia; Fullerton e McWatters (2004) em empresas norte-americanas; Cinquini e Tenucci (2010) nas indústrias italianas; Bakkar et al. (2025) na Europa; e Ferreira e Machado (2015) no Brasil, que apresenta a menor taxa de utilização do *Target Costing*, segundo estudo realizado pela Ernst&Young e IMA (2003).

Vale destacar também a aplicação do *Target Costing* em diversos setores da economia, principalmente no âmbito industrial, como o setor automobilístico (Monden; Hamada, 1991; Rösler, 1996; Ibusuki; Kaminski, 2007; Baharudin; Jusoh, 2015) e o de laticínios (Anastácio et al., 2018). É possível também observar o avanço das pesquisas que analisam outros setores, como o de serviços (Camacho; Rocha, 2008; Nascimento; Vargas, 2012; Wakefield; Thambar, 2019; Braga, 2022), de confecções (Biazebete; Borinelli; Camacho, 2009), de construção civil (Formiga, 2006; Brito, 2024), de turismo (Aladwan; Alsinglawi; Alhawtmeh, 2018; Lopes et al., 2025), entre outros.

No cenário brasileiro, o setor calçadista tem ganhado destaque tanto do ponto de vista econômico como do regional. Segundo a Associação Brasileira das Indústrias de Calçados (Abicalçados), o Brasil classifica-se como o 5º maior produtor de calçados do mundo fora do continente asiático. Além disso, suas atividades impactam o Produto Interno Bruto (PIB) em 4%, considerando a indústria de transformação.

Ao estabelecer uma segmentação regional da produção brasileira de calçados, constata-se participação relevante do Nordeste. Segundo a Abicalçados (2024), o Nordeste concentra 52,8% do total de calçados produzidos no Brasil, dados do ano de 2023. Especificamente, a Paraíba destaca-se como um dos três maiores produtores em termos de pares, com participação de mercado de 15,1% (Abicalçados, 2024). Na Paraíba, quase toda a produção de calçados está centralizada no polo de Campina Grande, responsável por 95,8% da produção estadual, enquanto o polo de João Pessoa contribui com 4%. Campina Grande destaca-se como o segundo maior polo produtor de calçados do Brasil (Abicalçados, 2024).

Apesar de sua importância produtiva e representatividade nacional, ainda são escassos os estudos que investigam de forma aprofundada a adoção e utilização de práticas gerenciais em setores específicos, assim como os fatores que influenciam tais decisões. Acredita-se que os estudos já realizados nas indústrias, geralmente envolvem pouca discussão sobre como o ambiente do setor molda a prática contábil de gestão (Messner, 2016).

A literatura sobre *Target Costing* tem documentado extensivamente seus fundamentos conceituais, aspectos operacionais e benefícios potenciais para gestão estratégica de custos (Monden; Hamada, 1991; Kato, 1993; Cooper; Slagmulder, 1997, 1999; Ansari; Bell; Okano, 2007). Estudos mais recentes demonstram que, embora originado no contexto japonês, o *TARGET COSTING* tem sido progressivamente difundido e adaptado em diferentes contextos geográficos e setoriais (Ellram, 2006; Yazdifar; Askarany, 2012; Baharudin; Jusoh, 2019; Benjelloun; Benslimane, 2025).

Paralelamente, a Teoria Institucional, particularmente a perspectiva da Nova Sociologia Institucional (NSI) (DiMaggio; Powell, 1983; Meyer; Rowan, 1977), oferece lentes teóricas poderosas para compreender por que organizações adotam determinadas práticas gerenciais, enfatizando que tais decisões são moldadas não apenas por racionalidade técnica ou eficiência econômica, mas também por pressões institucionais oriundas do ambiente externo. Os mecanismos de isomorfismo institucional, mimético, coercitivo e normativo, têm sido identificados como forças fundamentais que levam organizações pertencentes a um mesmo campo organizacional a desenvolverem estruturas e práticas progressivamente similares (DiMaggio; Powell, 1983; Scott, 2008).

No contexto brasileiro, pesquisas recentes têm explorado a presença de isomorfismo em práticas de gestão de custos, especialmente em micro e pequenas empresas (Callado; Callado; Almeida, 2014; Callado; Pinho, 2014; Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023; Callado et al., 2023). Esses estudos evidenciam que empresas de menor porte, operando em campos organizacionais estruturados, tendem a adotar práticas similares como resposta a incertezas ambientais, pressões de clientes e processos de imitação de organizações percebidas como bem-sucedidas.

Adicionalmente, estudos reforçam que a adoção de práticas avançadas de gestão de custos ocorre de forma desigual (heterogênea) entre organizações, setores e países, especialmente em economias emergentes como o Brasil, onde sua adoção ainda é considerada incipiente (Camacho; Rocha, 2007; Ferreira; Machado, 2015; Silva; Kruger; Zanin, 2025; Daowadueng, 2024; Hammami et al., 2019). Essa heterogeneidade corrobora os argumentos de Otley (2001) e Järvinen (2006), retomados por Modell (2020), de que empresas submetidas a condições competitivas semelhantes podem adotar sistemas de controle gerencial distintos, em função de pressões institucionais, valores organizacionais e contextos setoriais específicos.

Diante desse cenário, torna-se pertinente considerar que a adoção de práticas de contabilidade gerencial, como o *Target Costing*, pode ser influenciada não apenas por questões de eficiência, mas também por pressões institucionais. Nesse sentido, a Teoria Institucional,

especificamente a abordagem da *New Institutional Sociology* (NIS), destaca que organizações inseridas em ambientes semelhantes tendem a adotar práticas similares em busca de legitimidade, fenômeno explicado pelo conceito de isomorfismo institucional (DiMaggio; Powell, 1983; Robalo, 2014).

A análise das organizações, por meio da perspectiva da NIS, consiste em avaliar o relacionamento entre as organizações e os sistemas culturais (crenças, normas e tradições), por meio da influência do ambiente institucional (Soeiro; Wanderley, 2019; DiMaggio; Powell, 1983; Meyer; Rowan, 1977; Scott, 2001). Nesta vertente, as organizações se comportam em resposta às pressões institucionais, além das pressões do mercado (DiMaggio; Powell, 1983; Meyer; Rowan, 1977; Guerreiro; Pereira; Frezatti, 2006; Aksom, 2022).

É nesse contexto que a literatura em contabilidade gerencial tem direcionado esforços para compreender as práticas contábeis a partir do ambiente institucional no qual as organizações estão inseridas, reconhecendo que tais práticas não se desenvolvem de forma isolada ou exclusivamente orientadas por critérios técnicos de eficiência (Hopwood, 1986). Nessa perspectiva, Scapens (2006) argumenta que a compreensão das práticas de contabilidade gerencial requer a análise de como essas práticas são moldadas pelas influências interorganizacionais e pelas expectativas provenientes do ambiente institucional mais amplo.

Para explicar esses processos de mudança organizacional, a literatura tem recorrido de forma crescente aos pressupostos da teoria institucional, especialmente à abordagem da NIS, que enfatiza o papel das pressões externas, das normas socialmente legitimadas e dos mecanismos de homogeneização organizacional na conformação das práticas contábeis gerenciais (Modell, 2020; Matias-Pereira, 2021; Soeiro; Wanderley, 2019).

Dessa forma, a teoria institucional, sob a ótica da NIS, revela-se particularmente relevante para a compreensão e gestão dos padrões organizacionais, ao permitir analisar as práticas de contabilidade gerencial como construções socialmente legitimadas, influenciadas por pressões coercitivas, miméticas e normativas presentes no ambiente institucional (Matias-Pereira, 2021).

Embora a literatura contábil gerencial tenha avançado significativamente na compreensão das práticas de gestão de custos e na incorporação de abordagens institucionais para explicar mudanças organizacionais, observa-se que esses avanços não têm sido acompanhados, na mesma intensidade, por análises que integrem de forma consistente práticas específicas de custeio (*Target Costing*) aos pressupostos da Teoria Institucional. Em particular, apesar do reconhecimento de que práticas contábeis são influenciadas por pressões externas, normas socialmente legitimadas e processos interorganizacionais (Scapens, 2006; Modell,

2020), ainda permanecem lacunas quanto à compreensão de como essas pressões se manifestam na adoção e no uso de práticas avançadas de gestão de custos, como o *Target Costing*, em contextos organizacionais específicos.

De modo geral, os estudos sobre *Target Costing* têm se concentrado em abordagens normativas e técnico-funcionalistas, enfatizando seus princípios, benefícios esperados e impactos no desempenho organizacional (Ansari; Bell; Okano, 2007; Cooper; Slagmulder, 2004). Nesse sentido, revisões recentes da literatura indicam que, embora haja reconhecimento crescente da complexidade dessa prática, ainda são limitadas as investigações que analisam o *Target Costing* como prática socialmente construída, influenciada por fatores institucionais, culturais e contextuais (Benslimane; Benjelloun, 2025).

Assim, considerando a relevância do *Target Costing* como prática gerencial estratégica, a heterogeneidade de sua adoção no contexto brasileiro, a importância do setor calçadista paraibano e a necessidade de compreender os fatores institucionais que influenciam as práticas organizacionais, emerge a seguinte questão de pesquisa: **De que forma as diferentes dimensões do isomorfismo institucional estão associadas aos aspectos operacionais do *Target Costing*?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar de que forma as diferentes dimensões do isomorfismo institucional estão associadas aos aspectos operacionais do *Target Costing*.

1.2.2 Objetivos Específicos

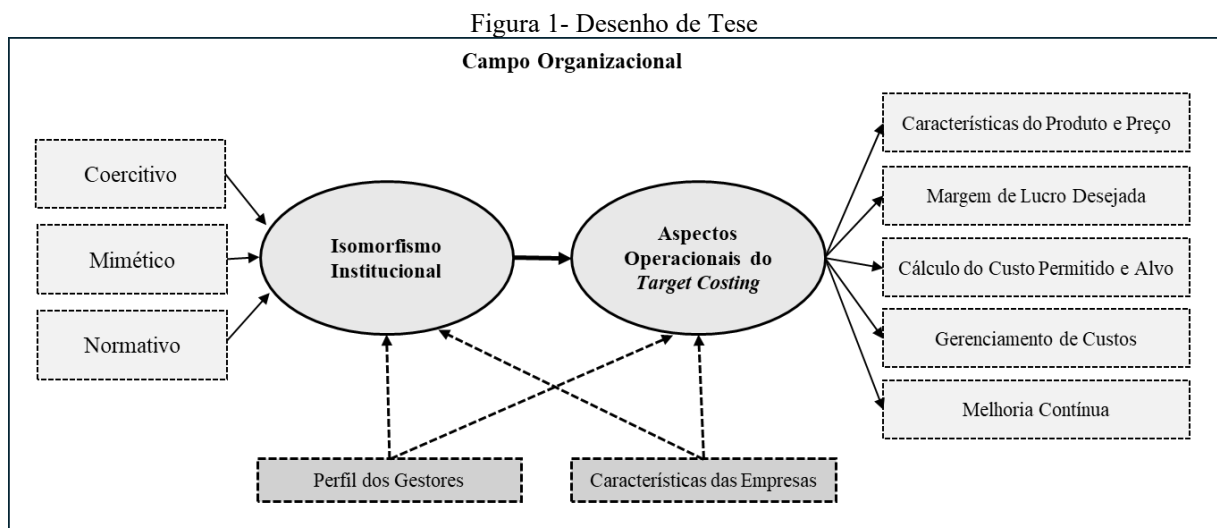
Para atender ao objetivo geral, foram estabelecidos os objetivos específicos a seguir:

- Caracterizar o campo organizacional quanto ao perfil das empresas, dos gestores e ao nível de adoção de aspectos operacionais do *Target Costing*;
- Identificar a intensidade percebida das diferentes dimensões do isomorfismo institucional (mimético, coercitivo e normativo) pelos gestores das empresas;
- Analisar as relações entre as dimensões do isomorfismo institucional (mimético, coercitivo e normativo) e a adoção de aspectos operacionais do *Target Costing*;

- Testar a significância das características dos gestores e das empresas quanto à adoção de aspectos operacionais do *Target Costing* e às dimensões do isomorfismo institucional.

1.3 Tese Proposta

Diante do exposto, fica evidente a relevância de estudar o comportamento das indústrias de calçados frente ao desenvolvimento de novas práticas gerenciais, como no caso do *Target Costing*, compreendendo como as pressões externas (isomorfismo institucional) influenciam as rotinas organizacionais, com base na teoria institucional. Assim, este estudo defende a tese de que **“as diferentes dimensões do isomorfismo institucional estão associadas, aos aspectos operacionais do Target Costing nas indústrias de calçados da Paraíba”**.



Fonte: Elaboração própria (2025).

O desenho teórico desta tese estrutura-se em três níveis analíticos inter-relacionados. Do lado esquerdo, apresenta-se o Isomorfismo Institucional, fundamentado na Teoria Institucional sob a perspectiva da NIS (DiMaggio; Powell, 1983), desdobrado nas dimensões coercitiva, mimética e normativa. Essas dimensões representam os mecanismos institucionais externos que atuam sobre as organizações, influenciando seus comportamentos e decisões gerenciais na busca por legitimidade.

Na parte direita do modelo, encontram-se os Aspectos Operacionais do *Target Costing* segundo a proposta de Braga (2022), tais como as características do produto e do preço, definição da margem de lucro desejada, cálculo do custo permitido e do custo alvo, atividades

de gerenciamento de custos e de melhoria contínua. Nesse sentido, assume-se que as pressões isomórficas (dimensões) influenciam a adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing*.

Por fim, na parte inferior do modelo, demonstram-se as variáveis de controle organizacionais, que incluem características dos gestores (idade, formação, cargo e tempo no cargo) e das empresas (faturamento, número de funcionários, localização geográfica e mercado de atuação). Estas variáveis avaliam as condições do campo organizacional, em relação às dimensões do isomorfismo institucional (coercitivo, mimético e normativo) e os aspectos operacionais do *Target Costing*.

1.4 Justificativa e Contribuições da Pesquisa

Os aspectos que justificam a realização desta pesquisa podem ser analisados sob diferentes perspectivas. Primeiramente, relacionado à importância do tema para o campo da contabilidade gerencial, também se faz relevante para as organizações pertencentes ao setor calçadista analisado e suas contribuições potenciais para os profissionais da área contábil. De forma central, esta tese busca compreender os fatores institucionais envolvidos sobre os aspectos operacionais do *Target Costing* no ambiente organizacional, especificamente no setor calçadista paraibano, contribuindo para o entendimento dos mecanismos que orientam decisões gerenciais para além de critérios estritamente técnicos e/ou econômicos.

A crescente preocupação com as demandas globais relacionadas à relevância da contabilidade gerencial tem impulsionado uma mudança de enfoque, deslocando-se de uma abordagem predominantemente operacional para uma contabilidade orientada ao posicionamento estratégico das organizações. Conforme argumenta Roslender (1996), é nesse contexto que o *Target Costing* se insere, ao articular gestão de custos, estratégia e criação de valor. O autor destaca, ainda, que o campo da contabilidade gerencial tem se constituído como espaço de desenvolvimento de abordagens críticas, conscientizando quanto ao papel da teoria e da prática contábil na evolução da área (Roslender, 1996).

A relevância dos estudos sobre a prática de *Target Costing* é amplamente reconhecida na literatura (Cescon; Garlatti, 2020; Fauziah; Widyaningsih; Andriana, 2024). Para Rösler (1996), o *Target Costing* consiste em manifestação exemplar do realinhamento da contabilidade de custos como instrumento de controle estratégico. Hiromoto (1991) e Gagne e Discenza (1995) defendem o papel dos contadores gerenciais na utilização do *Target Costing* como meio de assegurar a lucratividade das empresas em ambientes competitivos. Ansari, Bell e Okano (2007) visualizam o *Target Costing* como ferramenta competitiva de planejamento de lucros,

enquanto Hematfar et al. (2013) o tratam como processo voltado ao alcance do custo desde o início do desenvolvimento de novos produtos, característica também destacada por Ahn, Clermont e Schwetschke (2018).

O *Target Costing* consiste em técnica de gestão de custos utilizada durante o desenvolvimento de novos produtos (Everaert et al., 2006), sendo percebido como prática gerencial voltada à redução dos custos ao longo do ciclo de vida do produto, ao mesmo tempo em que assegura qualidade, confiabilidade e outros requisitos exigidos pelo consumidor. Essa abordagem avalia sistematicamente todas as possibilidades de redução de custos nas fases de planejamento, desenvolvimento e prototipagem da produção (Kato, 1993). Estudos recentes reforçam esse entendimento ao destacar que o *Target Costing* contribui para alinhar decisões de projeto, engenharia e precificação às restrições impostas pelo mercado, ampliando sua relevância em contextos de elevada competição e inovação acelerada (Stange et al., 2023).

Para Everaert et al. (2006), o *Target Costing* tem sido descrito na literatura como prática promissora. Cooper e Chew (1996) argumentaram que sistemas que ultrapassam as fronteiras organizacionais e comunicam objetivos econômicos e mercadológicos exercem impactos profundos nas formas de conduzir os negócios, sendo o *Target Costing* capaz de criar oportunidades de comprometimento explícito com clientes e parceiros. Nesse ínterim, pode ser observado na coordenação interorganizacional e na gestão de redes produtivas, como o desenvolvimento de produtos em ambientes colaborativos (Baraldi; Strömsten, 2024).

As razões que justificam a escolha do *Target Costing* nesta pesquisa também se relacionam à sua adoção crescente por empresas modernas em diferentes países e setores, que utilizam ferramentas de controle gerencial para lidar com incertezas e riscos inerentes aos mercados competitivos (Ansari; Bell; Okano, 2007; Benslimane; Benjelloun, 2025). Diversos estudos documentam sua aplicação em empresas de destaque mundial, como Toyota, Nissan, Panasonic, Canon, Olympus, Boeing, Chrysler, Siemens e HP, entre outras (Ansari et al., 1997; Bhimani; Neike, 1999). Além disso, também tem sido demonstrado que o *Target Costing* tem sido utilizado em contextos emergentes e não tradicionais, como startups, sistemas agrícolas sustentáveis e projetos orientados à inovação e sustentabilidade, reforçando sua atualidade e versatilidade como prática gerencial (Daowadueng, 2024).

A literatura também evidencia a utilização do *Target Costing* em diversos países, como Japão (Monden; Hamada, 1991; Kato, 1993; Tani et al., 1994; Feil; Yook; Kim, 2004; Okano, 2005; Yasukata et al., 2013), China (Chan et al., 2012), Indonésia (Chandrarin et al., 2019), Tailândia (Thapayom, 2022), Malásia (Hamood; Omar; Sulaiman, 2013), Estados Unidos (Kim et al., 2002; Ellram, 2006), Turquia (Kocsoy; Gurdal; Karabayir, 2009), Reino Unido, Austrália

e Nova Zelândia (Yazdifar; Askarany, 2012; Rattray; Lord; Shanahan, 2007), Holanda (Dekker; Smidt, 2003), Suécia (Borgernäs; Fridh, 2003), República Tcheca (Peters; Šoljaková, 2020), Egito (Stefea; Abbas; Wagdi, 2014), Irã (Sharafoddin, 2016), Jordânia (Al-Khasawneh et al., 2019; Al-hosban; Alsharairi; Al-Tarawneh, 2023; Masadeh; Jrairah; Almasria, 2023) e Brasil (Souza; Lisboa; Rocha, 2003; Colauto; Beuren, 2004; Camacho; Rocha, 2008; Santana; Colauto; Carrieri, 2012; Besteiro; Borinelli; Russo, 2019; Callado; Callado; Bomfim, 2020; Sá; Callado, 2023; Silva; Callado, 2023; Prates et al., 2024; Lopes et al., 2025).

Especificamente, no âmbito brasileiro, alguns trabalhos acadêmicos já foram desenvolvidos utilizando a prática de *Target Costing*, como as dissertações de mestrado de Hansen (2002), De Moro (2003), Camacho (2004), Bertucci (2008), Jacomit (2010), Silva (2014), Macêdo (2020), Sá (2021) e Silva (2023), e as teses de doutorado de Júnior (2006), Lorandi (2009), Marques (2012) e Braga (2022), como alguns exemplos.

Com base nisso, percebe-se o quão relevante é o *Target Costing* como prática gerencial, justificando seu estudo no campo da contabilidade gerencial, ao proporcionar discussões sobre sua utilidade, aplicação e aprimoramento. No contexto prático, seu estudo é igualmente relevante por contribuir para a compreensão de seu funcionamento como ferramenta estratégica, auxiliando as organizações na gestão de custos, no aumento da rentabilidade, no apoio à tomada de decisão e na obtenção de vantagem competitiva.

Sob essa perspectiva, Kato (1993) já demonstrava que o *Target Costing* transcende a definição de simples sistema de custeio. Em vez disso, ele é concebido como atividade estratégica que visa à redução dos custos ao longo do ciclo de vida de novos produtos. Cooper e Slagmulder (1999) reforçam esse entendimento ao afirmarem que o *Target Costing* auxilia no desenvolvimento de produtos lucrativos, mantendo o foco na rentabilidade, nas necessidades dos clientes e na eficiência dos custos, argumento corroborado por Ibusuki e Kaminski (2007). Dessa forma, pode-se perceber que, simultaneamente, o *Target Costing* assegura o atendimento das exigências mercadológicas, examinando minuciosamente todas as possibilidades de redução de custos durante as fases de planejamento, pesquisa e desenvolvimento do produto.

Feil, Yook e Kim (2004) identificaram fatores que contribuíram para a adoção generalizada do *Target Costing* nas empresas japonesas, como crises econômicas, cultura organizacional, redes estratégicas (*keiretsu*) e apoio da alta administração. No contexto ocidental, os autores observaram que fatores como competitividade, busca por eficiência, transferência de conhecimento e variações institucionais influenciaram sua implementação.

Apesar do amadurecimento da literatura, Ansari, Bell e Okano (2007) destacaram que o conhecimento acumulado sobre *Target Costing* ainda apresenta lacunas, especialmente no

entendimento de seu uso e dos fatores que influenciam sua adoção. Estudos mais recentes reforçam a necessidade de aprofundar a análise dessa prática, considerando o equilíbrio entre inovação, controle de custos e cocriação de valor em ambientes de negócios em constante transformação (Al-hosban; Alsharairi; Al-Tarawneh, 2023; Benslimane; Benjelloun, 2025).

Nessa conjuntura, Al-hosban, Alsharairi e Al-Tarawneh (2023) acrescentam que o *Target Costing* oferece abordagem orientada para o mercado e o cliente, a qual permite desenvolver produtos e serviços competitivos, fornecendo informações abrangentes sobre custos, facilitando o controle e a identificação de desvios, e promovendo a melhoria contínua. Assim, estes autores acreditam que investigar a aplicação do *Target Costing* pode fornecer insights cruciais para a modernização da gestão de custos.

Não obstante, Benslimane e Benjelloun (2025) defendem a relevância e a necessidade sobre o aprofundamento do *Target Costing* ao elencar o equilíbrio entre inovação e controle de custos, além da compreensão aprofundada de seus mecanismos e implicações em cenário de negócios em constante evolução, especialmente no que diz respeito à cocriação de valor.

Estudos recentes reforçam essa lacuna ao indicarem que, apesar do avanço metodológico, ainda são limitadas as análises que investigam os determinantes institucionais da adoção do *Target Costing*, especialmente em economias emergentes (Bakkar et al., 2025), como no caso do Brasil.

Diante disso, a utilização da Teoria Institucional, especificamente sob a abordagem da NIS, justifica-se pela sua capacidade de explicar como práticas organizacionais são moldadas por pressões externas, normas socialmente legitimadas e processos de homogeneização institucional. Autores como DiMaggio e Powell (1983), Wanderley (2010) e Scapens (2006) argumentam que estruturas e procedimentos organizacionais são frequentemente influenciados por fatores institucionais, e não apenas por critérios de eficiência econômica.

Ressalta-se, portanto, a existência de lacuna na literatura sobre a utilização da teoria institucional, especialmente do conceito de isomorfismo institucional, para compreender a prática gerencial do *Target Costing*.

Para verificar essa constatação, realizou-se levantamento bibliográfico nas bases de dados da *Web of Science* (WoS), *Science Direct* e *Scopus*, utilizando os termos “*target costing*”, “*management controls*” e “*management accounting*”, combinados com “*isomorphism*”, “*institutional pressure*”, “*Coercive, Normative and Mimetic*”, “*institutional theory*”, “*institutional approach*” e “*institutional*”, a partir da década de 1990. Com essa busca, foi possível observar que poucos dos estudos identificados investigam essa articulação no contexto de micro e pequenas empresas industriais brasileiras.

Ainda, embora múltiplos estudos investiguem o *Target Costing* e outros explorem isomorfismo institucional em práticas de custos, poucos integram explicitamente essas duas perspectivas, investigando como as dimensões do isomorfismo institucional (coercitivo, mimético e normativo) influenciam especificamente aspectos operacionais do *Target Costing*. As pesquisas de Callado, Callado e Bomfim (2020) e Oliveira, Lavarda e Gasparetto (2023) iniciam essa integração, mas deixam espaço para aprofundamento.

A maioria dos estudos sobre *Target Costing* concentra-se em grandes empresas manufatureiras ou empresas com recursos substanciais (Monden; Hamada, 1991; Baharudin; Jusoh, 2015; Baraldi; Strömsten, 2024), com investigações limitadas sobre micro e pequenas empresas (MPEs), especialmente em contextos de arranjos produtivos locais ou polos industriais setoriais como o de calçados. As pesquisas de Afonso et al. (2008) e Sá e Callado (2023) abordam MPEs, mas em contextos diferentes do polo calçadista paraibano.

Embora Oliveira, Lavarda e Gasparetto (2023) investiguem isomorfismo institucional em pequenas empresas têxteis, e Callado, Callado e Bomfim (2020) examinem aspectos do *Target Costing* em empresas de Tecnologia da Informação (TI), não foram encontrados estudos que investiguem simultaneamente os aspectos operacionais do *Target Costing* e os três mecanismos de isomorfismo institucional (coercitivo, mimético e normativo) em micro e pequenas empresas de um polo industrial calçadista, contexto caracterizado por concentração geográfica, relacionamentos interorganizacionais intensos e pressões competitivas específicas.

A escolha do setor calçadista paraibano justifica-se por sua expressiva relevância econômica regional, a Paraíba é um dos três maiores estados produtores de calçados do Brasil, com participação de 15,1% no mercado nacional, e o polo de Campina Grande constitui o segundo maior polo produtor do país (Abicalçados, 2024), além da oportunidade de investigar um ambiente institucional específico, caracterizado por elevada concentração geográfica e predominância de micro e pequenas empresas. Em termos de concentração dos polos produtivos na Paraíba, Campina Grande possui 95% de toda a produção em pares no Estado, seguida de João Pessoa, com 4,9%, e outras regiões com parcela de 0,1% da produção (Abicalçados, 2025).

Nessa perspectiva, o estudo de Bazílio, Monte e Callado (2023) indica que parcela significativa das indústrias de transformação localizadas em Campina Grande/PB adota o *Target Costing*, o que reforça a necessidade de compreender os fatores que influenciam sua adoção.

Portanto, este estudo tem por finalidade contribuir para a literatura sobre os fatores institucionais que levam as organizações à adoção de práticas gerenciais, como o *Target Costing*, bem como para os profissionais envolvidos no uso e aplicação destas práticas.

A expectativa em torno desta pesquisa é de que seus achados contribuam para futuras pesquisas na área, ou seja, sobre os estudos que utilizaram os aspectos operacionais referentes ao *Target Costing*, assim como para gestores das organizações em termos de entendimento sobre a introdução de práticas de controle no contexto organizacional. No tocante à pesquisa, a contribuição recai ao introduzir conhecimento sobre os assuntos que envolvem a NIS e o isomorfismo, assim como na literatura sobre contabilidade gerencial no que consiste o *Target Costing*. Com isso, espera-se que os achados da pesquisa contribuam para o entendimento dos fatores institucionais que levam as empresas à adoção de práticas gerenciais como forma de legitimação e busca por melhores resultados.

Quanto às organizações, contribui para o setor calçadista ao fornecer subsídios de auxílio aos gestores na adoção de práticas gerenciais, especificamente relativos aos fatores institucionais que levam estas empresas a possíveis adoções e utilizações de práticas gerenciais, como o *Target Costing*. Com isso, os aspectos institucionais também podem apresentar contribuições relevantes a serem observadas quanto à decisão de adoção e utilização de práticas gerenciais que auxiliem as organizações no atendimento de seus objetivos, assim como na busca por sua legitimação, auxiliando as organizações na busca por diferenciação perante o mercado, ou seja, na busca por vantagem competitiva.

Quanto à originalidade da pesquisa, esta tese se distingue em quatro aspectos centrais. Primeiro, analisa o *Target Costing* sob a perspectiva da Teoria Institucional, especificamente da Nova Sociologia Institucional (NIS), utilizando o isomorfismo institucional como lente explicativa para compreender os mecanismos de difusão e adoção dos aspectos operacionais dessa prática gerencial em contextos de micro e pequenas empresas.

Segundo, compreende o *Target Costing* como prática socialmente construída e institucionalmente moldada, influenciada simultaneamente por pressões coercitivas (exigências de clientes e requisitos regulatórios), miméticas (imitação de práticas de empresas percebidas como bem-sucedidas e *benchmarking*) e normativas (profissionalização e associações setoriais), ampliando sua análise para além de critérios estritamente técnicos ou econômicos de eficiência.

Terceiro, investiga empiricamente o polo calçadista paraibano, contexto economicamente relevante, geograficamente concentrado e caracterizado por intensa interdependência entre empresas, ainda pouco explorado sob essa abordagem teórica integradora. Quarto, adota estratégia metodológica quantitativa que combina análises de correlação para examinar relações entre pressões institucionais e adoção de práticas, e testes de comparação entre grupos para identificar características organizacionais e dos gestores que

diferenciam esses processos, permitindo compreensão abrangente e empiricamente fundamentada dos fenômenos investigados.

A junção desses aspectos de originalidade diferencia esta pesquisa em relação aos estudos levantados, tanto na literatura nacional como internacional, podendo oferecer resultados inovadores e *insights* teóricos e práticos sobre os mecanismos institucionais subjacentes à adoção de práticas de gestão estratégica de custos em micro e pequenas empresas industriais brasileiras.

1.5 Estrutura da Tese

Esta tese é composta por cinco capítulos. O primeiro refere-se à introdução, com a contextualização do tema e da problemática de pesquisa, apresentação dos objetivos e tese proposta, assim como as justificativas e contribuições da pesquisa.

O segundo capítulo, sobre o referencial teórico, busca fundamentar a discussão por meio da descrição teórica e prática do *Target Costing*, seguido da Teoria Institucional, apresentada como lente teórica para explicar as relações propostas, e, dentro desta, abordam-se as dimensões do isomorfismo institucional (coercitiva, mimética e normativa). Ademais, na busca por fundamentar o contexto em que a pesquisa está inserida, estudos anteriores foram revisitados e descritos.

Os próximos capítulos apresentam os procedimentos metodológicos, os resultados da pesquisa e considerações finais. O capítulo sobre os procedimentos metodológicos descreve os processos adotados para delinear a pesquisa, definir a população, construir as variáveis, coletar os dados e escolher os métodos de análises utilizados.

O capítulo de resultados apresenta os testes com base nos dados coletados para análise. Além das análises descritivas, são apresentados os testes de correlação, confiabilidade e de comparação entre grupos, os quais foram utilizados para garantir a robustez na interpretação e análise dos resultados. Na sequência, o último capítulo traz as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo é apresentado o referencial teórico que fundamenta o desenvolvimento desta pesquisa, organizado em cinco seções. A primeira seção aborda o *Target Costing*, contemplando seu percurso histórico e sua consolidação como prática de gestão estratégica de custos. A segunda seção trata dos aspectos conceituais do *Target Costing*, incluindo terminologias, definições, objetivos, características e princípios que orientam essa prática. A terceira seção descreve os aspectos operacionais do *Target Costing*, o qual detalha as cinco etapas que compõem seu processo: definição das características do produto e do preço-alvo de venda, definição da margem de lucro desejada, cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo-alvo, atividades de gerenciamento de custos e atividades de melhoria contínua.

Enquanto a quarta seção apresenta a Teoria Institucional, abordando suas vertentes, da Velha Economia Institucional (OIE), da Nova Economia Institucional (NIE) e da Nova Sociologia Institucional (NIS), com ênfase nos conceitos de campo organizacional e nos mecanismos de isomorfismo institucional (coercitivo, mimético e normativo), os quais constituem a lente teórica central desta pesquisa. Por fim, a quinta seção revisita estudos anteriores sobre *Target Costing* e isomorfismo institucional, situando as contribuições e lacunas que fundamentam a investigação proposta.

2.1 *Target Costing* – TC

O *Target Costing* ou "Custeio Alvo", como é descrito no Brasil, vem sendo estudado no âmbito da língua inglesa desde a década de 1990 e tem sido caracterizado como prática promissora (Everaert et al., 2006). Apesar de se tratar de um "custeio", não se refere a um sistema de custeio tradicional, como é o caso do custeio por absorção, direto ou até mesmo do custeio baseado em atividades (ABC) (Everaert et al., 2006). Acredita-se que seu desenvolvimento ocorreu por meio da prática ao invés das pesquisas científicas (Kato, 1993; Feil et al., 2004), datado desde as décadas de 1930, 1940 e 1960. Diante disso, muito se tem pesquisado sobre suas características e aplicabilidades, seja no contexto oriental, local onde se acredita ter surgido, seja no contexto ocidental, por meio do levantamento das dificuldades de implementação e de comparações com o mercado japonês.

Considerando o destaque que o *Target Costing* tem no contexto estratégico, algumas características práticas têm sido apontadas pela literatura (Ansari et al., 2006; Swenson et al., 2003; Cooper; Slagmulder, 1997, 1999; Ewert; Ernst, 1999; Ellram, 2002; Kato, 1993; Ellram,

2000; Dekker; Smidt, 2003; Navissi et al., 2017; Homburg et al., 2021), as quais possuem capacidade de oferecer melhor posicionamento estratégico por meio de vantagem competitiva.

As mudanças nos ambientes de negócios, principalmente no contexto das empresas automobilísticas, assim como a redução dos ciclos de vida dos produtos, a diversificação da procura e a forte concorrência, fizeram com que as empresas se preocupassem com o gerenciamento dos custos (Monden; Hamada, 1991). Levando em consideração as necessidades de lucro e as perspectivas baseadas nas premissas de continuidade operacional das empresas, o ciclo de vida dos produtos tornou-se fator essencial para o desencadeamento das mudanças ocorridas nas estruturas de custos.

O custo-alvo (*target cost*) caracteriza-se como o resultado do preço menos a margem pretendida, resultando na lucratividade, objetivo principal para a sobrevivência da empresa. Como o preço necessariamente precisa atender às exigências estabelecidas pelo mercado, resta às empresas o custo como variável manipulável para atender aos resultados desejados.

Nesse cenário, a utilização do *Target Costing* estabelece-se como etapa de planejamento de lucro, a qual se fundamenta por meio de características estratégicas de custos (Monden; Hamada, 1991; Scarpin, 2000; Cooper; Slagmulder, 1997; Homburg; Hoppe; Braul, 2021).

Apesar da sua difusão a partir das empresas japonesas desde a década de 1960, muito tem se desenvolvido para levar o *Target Costing* para o contexto das companhias ocidentais (Rösler, 1996; Ansari et al., 1997; Feil et al., 2004), principalmente por considerar o fator de competitividade, característico das empresas japonesas.

Os aspectos sobre o *Target Costing* foram publicados no âmbito acadêmico internacional nos últimos trinta anos por periódicos como *Journal of Management Accounting Research*, *Management Accounting Research*, *European Accounting Review*, *British Journal of Management*, *Harvard Business Review e Accounting*, *Organizations and Society*, os quais agregaram conhecimento por meio de: a) levantamento da literatura, definições e características do *Target Costing* (Kato, 1993; Tani et al., 1994; Everaert et al., 2006; Ax et al., 2008; Homburg et al., 2021; Benslimane; Benjelloun, 2025); b) verificação da adoção da prática do *Target Costing* (Ellram, 2000; Dekker; Smidt, 2003; Navissi et al., 2017); c) estudos que trabalham com o *Target Costing* no contexto interorganizacional (Cooper; Yoshikawa, 1994; Cooper; Slagmulder, 1997; Bozdogan et al., 1998; Lockamy; Smith, 2000; Mouritsen et al., 2001; Agndal; Nilsson, 2009); e d) estudos de sua aplicação nas empresas (Monden; Hamada, 1991; Ellram, 2006; Feil et al., 2004; Filomena; Neto; Duffey, 2009; Zengin; Ada, 2010; Woods; Taylor; Fang, 2012; Pavlatos; Kostakis, 2022).

No Brasil, dentre os trabalhos envolvendo o *Target Costing* (Custeio Alvo) publicados em eventos e periódicos das áreas de Administração e Contabilidade, destacam-se os estudos de Rocha e Martins (1998), Souza, Lisboa e Rocha (2003), Colauto et al. (2004), Hansen e Rocha (2004), Megliorini e Rocha (2006), Camacho e Rocha (2007, 2008), Cruz e Rocha (2008), Santana, Colauto e Carrieri (2012), Nascimento et al. (2013), Ferreira e Machado (2015), Lima et al. (2016), Marques e Rocha (2017), Brizola et al. (2017), Besteiro, Borinelli e Russo (2019), Tarifa e Almeida (2019), Ribeiro et al. (2019), Callado, Callado e Bomfim (2020), Rossi e Fernandes (2020), Braga, Nascimento e Callado (2021), Da Silva e Abbas (2021), De Sá e Callado (2023), Prates et al. (2024) e Lopes et al. (2025). Ressalta-se que o Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e a Revista Custos e Agronegócio *on-line* destacam-se como os principais veículos de divulgação de trabalhos sobre o assunto. Ademais, teses e dissertações também têm abordado o tema, como as de Scarpin (2000), Hansen (2002), Silva (2003), Camacho (2004), Bomfim (2006), Bertucci (2008), Marques (2012), De Sá (2021), Braga (2022) e Silva (2023), dentre outras.

Como pode ser observado, o *Target Costing* é assunto que começou a ser estudado no Brasil nos últimos anos e alguns dos trabalhos citados indicam interesse crescente nas empresas brasileiras. Entretanto, dentre os trabalhos analisados sobre o *Target Costing* no exterior e no Brasil, poucos objetivaram investigar os fatores da teoria institucional relacionados ao *Target Costing*, principalmente no que se refere ao ambiente organizacional.

2.1.1 Percurso Histórico do *Target Costing*

O *Target Costing* é um conceito de gestão de custos que vem sendo utilizado pelas empresas japonesas desde a década de 1960. A literatura inglesa, por sua vez, tomou conhecimento deste conceito por meio de autores japoneses a partir da década de 1980, assim como os alemães, os quais começaram a discutir sobre o assunto em meados de 1990 (Rösler, 1996; Ansari et al., 1997). No Brasil, sua discussão ainda é recente e pouco explorada na academia (Camacho; Rocha, 2008).

Apesar de ser atribuída aos japoneses a popularização da técnica do *Target Costing*, alguns autores apontam que as primeiras ideias e aplicações já eram evidentes no século XX nos Estados Unidos, por meio da filosofia da Ford Motor Company já no início de 1900 (Sakurai, 1989; Shank; Fisher, 1999; Rösler, 1996; Feil; Yook; Kim, 2004; Kim; Berry, 2011).

Também pode ser encontrado que, na década de 1930, a Volkswagen na Alemanha utilizou a gestão de custos com o objetivo de atender ao preço-alvo de RM 990 Reichsmarks

(moeda alemã durante o período de 1924 a 1948) para um carro, o qual ponderou técnicas alternativas com base em considerações de custos (Rösler, 1996; Feil; Yook; Kim, 2004; Kim; Berry, 2011).

Durante a Segunda Guerra Mundial (1939-1945), um conceito de maximização de atributos ao produto denominado "engenharia de valor" foi criado pelos americanos, mais especificamente na *General Electric Company* (GE) (Burrows; Chenhall, 2012), o qual foi motivado pela escassez de recursos que a guerra causara (Ansari et al., 1997; Feil; Yook; Kim, 2004). O conceito de engenharia de valor da época instituiu na prática a projeção de produtos com a utilização de menos peças, assim como organizava o fornecimento de recursos ou funções necessárias para um produto pelo menor custo possível (Ansari et al., 1997).

Considerando estes aspectos, foi apontado por Ansari et al. (1997) que a indústria norte-americana não percebeu o potencial da engenharia de valor como forma de planejamento de lucros e custos. Assim, as empresas japonesas, para resistir à forte concorrência dentro do Japão, combinaram a engenharia de valor com a ideia de influenciar e reduzir os custos do produto o mais cedo possível, ou seja, durante as fases de planejamento e desenvolvimento do produto, tornando-a uma ferramenta de gestão de lucros e custos (Buggert; Wielpütz, 1995; Cooper; Slagmulder, 1997; Kim; Berry, 2011).

A partir das análises de Michaels e Wood (1989), o qual foi citado por Everaert et al. (2006) e Jacomit e Granja (2011), que o *Target Costing* teve seus antecedentes relacionados às práticas de *design-to-cost*, as quais envolviam características sobre restrições orçamentárias no Departamento de Defesa dos Estados Unidos. Estas práticas levaram o Departamento de Defesa a definir um valor máximo de custos ao longo do ciclo de vida de uma arma que estava em desenvolvimento, fato este que levou Everaert et al. (2006) a identificarem que, a partir dos poucos estudos pertinentes ao *design-to-cost*, havia semelhança com as práticas do *Target Costing*.

No entanto, foi afirmado por Yoshikawa, Innes e Mitchell (1993) que existem diferenças entre as estratégias que o Departamento de Defesa dos EUA adotava, as quais estavam focadas nas capacidades internas de uma organização, enquanto a estratégia adotada pelos japoneses foi orientada externamente, ou seja, com foco no mercado.

Durante a década de 1950 e início da década de 1960, a economia mundial era praticamente dominada pelos Estados Unidos (Sakurai, 1997). Por isso, acredita-se que os contadores japoneses aprenderam muitos métodos por meio dos americanos, como contabilidade por responsabilidade, orçamento de capital, custo-padrão, análise da margem de contribuição e orçamento base zero, entre outros, os quais foram desenvolvidos nos Estados

Unidos após a Segunda Guerra Mundial (Sakurai, 1997). Apesar de ser apontado por Sakurai (1997) que os Estados Unidos eram o berço do desenvolvimento destes métodos, no final da década de 1980, os americanos reestudaram tais ferramentas, as quais eram tidas como "métodos japoneses".

Foi observado por Scarbrough, Nanni Jr. e Sakurai (1991) que, na década de 1960, acadêmicos e profissionais japoneses estavam muito engajados em adotar ferramentas de gestão e engenharia dos Estados Unidos, como controle de qualidade (QC), manutenção preventiva (PM), redução de custos (CR) e análise de quantidade econômica de pedidos nas empresas japonesas. No entanto, esses profissionais logo se mostraram insatisfeitos com essas ferramentas. Como resultado, elas foram revisadas e novas abordagens de engenharia de custos foram desenvolvidas, incluindo controle de qualidade total (TQC), manutenção produtiva total (TPM), engenharia de valor (VE) e *just-in-time* (JIT).

Acredita-se que foi em meados da década de 1960, na Toyota, que a prática de *Target Costing* surgiu a partir das modificações em seus tradicionais sistemas de produção conhecidos como JIT (Kato, 1993). Estas mudanças geraram discussões no mercado japonês, pois havia aqueles que afirmavam ser realmente uma inovação da Toyota, enquanto outros acreditavam ser apenas uma variante de algum sistema tradicional, como no caso o JIT.

A hipótese de que a Toyota lutava para criar um sistema de produção que permitisse um ambiente diferente daquele em que a gestão tradicional japonesa estava embasada foi defendida por Kato (1993) e Ansari, Bell e Okano (2007). Por isso, defende-se que a empresa reuniu os elementos necessários para o reconhecimento da ferramenta *Target Costing*.

Nesta época, o mercado japonês vivenciava momentos difíceis, os quais tornavam complexo o recrutamento de pessoas qualificadas para trabalhar no ambiente fabril, aumentavam as exigências ambientais relacionadas à poluição atmosférica advinda das entregas frequentes e dos engarrafamentos proporcionados pela logística (Kato, 1993; Hibbets et al., 2003), além de que eram escassos os recursos, afetando assim a produtividade de muitas empresas japonesas (Ansari et al., 1997).

De igual modo, era acreditado por Cruz e Rocha (2008) que o mercado japonês estava em cenário tortuoso na época em que o *Target Costing* foi desenvolvido. A concorrência acirrada no âmbito nacional e internacional, em conjunto com a diversidade de produtos com ciclos de vida cada vez menores, foram alguns dos fatores que proporcionaram esse ambiente de alta competitividade, forçando as empresas japonesas a modificarem seus cálculos de preços de venda (Cruz; Rocha, 2008). Dessa forma, os japoneses recorreram às práticas já conhecidas de engenharia de valor para operacionalizar estas demandas (Cruz; Rocha, 2008).

Mesmo assim, ainda existiam muitas fábricas que concentravam seus esforços na redução de custos, principalmente na fase de produção, limitando seu potencial de competitividade de custos em relação aos concorrentes (Kato, 1993). Em contrapartida, percebia-se a necessidade de olhar em outras direções. A Toyota, por exemplo, direcionava seus esforços para a redução de custos na fase de produção, utilizando técnicas convencionais japonesas como o TQC (*Total Quality Control*), atividades de pequenos grupos e o sistema de produção JIT, situação similar à de muitas empresas japonesas (Kato, 1993).

Em virtude disso, algumas alternativas foram propostas por Kato (1993), as quais apontavam para a análise da cadeia de valor, em que uma seguia em direção à análise da jusante e a outra na direção da análise da montante. Ambas pareciam promissoras no mercado japonês, mas pela tradicional prática do JIT, os fabricantes japoneses aprenderam que os direcionadores de custos fundamentais são mais facilmente identificados nas fases iniciais do desenvolvimento de novos produtos, com isso olhavam mais atentamente para a montante (Kato, 1993).

Em geral, era observado que as estratégias de redução de custos eram as formas mais significativas pelas quais as empresas japonesas ganhavam vantagem competitiva (Kato, 1993; Ansari; Bell; Okano, 2007). Ao observar a perda de competitividade, muitas empresas japonesas começaram a adotar o *Target Costing* devido às altas pressões de aumento de custos, principalmente de energia elétrica, causadas pela crise do petróleo na década de 1970 (Franz, 1993).

Neste sentido, foi descrito por Franz (1993) que a razão pela qual as empresas japonesas adotaram o *Target Costing* foi o sofrimento causado pela pressão em meio à crise e não um aspecto visionário de uma ferramenta inovadora. Mesmo assim, foi relatado por Ansari, Bell e Okano (2007) que, desde a década de 1970, a maioria das indústrias competitivas têm utilizado alguns elementos do *Target Costing*.

Já na década de 1980, o *Target Costing* foi amplamente reconhecido e disseminado como fator importante para a posição competitiva superior em que as empresas japonesas se apresentavam (Feil; Yook; Kim, 2004; Kim; Berry, 2011). Com isto, esforços foram empregados para que seus conceitos fossem transmitidos às empresas ocidentais. Como resultado, mais de 80% das principais indústrias do tipo montagem já adotavam o *Target Costing*, conforme afirmado por Sakurai (1989) e Kim e Berry (2011).

A liderança mundial em relação à automação da produção estava nesta época com os japoneses. No início da década de 1990, o desenvolvimento de instrumentos de contabilidade gerencial e de engenharia (*Target Costing*, JIT, entre outros) elevou os parâmetros gerenciais

das empresas japonesas e as distanciou das práticas que eram adotadas pelos americanos (Sakurai, 1997).

Atualmente, o *Target Costing* se apresenta em contexto bastante maduro, integrado e bem-sucedido no mercado industrial japonês, migrando até mesmo para outros setores da economia, conforme apontado por alguns autores (Ellram, 2000; Ansari; Bell; Okano, 2007; Baharudin; Jusoh, 2019). Os japoneses aprenderam a visualizar o *Target Costing* como parte integrante do processo de desenvolvimento do produto, não como um sistema independente (Cooper; Slagmulder, 1997).

Em contrapartida, no contexto americano e europeu, a ferramenta se apresenta jovem, pois se praticam preços com base nos custos e não nos valores propostos pelo mercado (preço de venda) (Ansari; Bell; Okano, 2007). O trabalho de Hibbets, Albright e Funk (2003) justifica o porquê de as empresas norte-americanas demorarem a adotar a técnica. A razão foi que o *Target Costing* era pouco conhecido no âmbito corporativo, além da existência de barreiras culturais e organizacionais ao desenvolvimento de uma estratégia ampla orientada para a equipe, a qual o *Target Costing* exige (Hibbets; Albright; Funk, 2003).

Apesar disso, muitas empresas da América do Norte e da Europa tentaram adotar o *Target Costing* com a finalidade de melhorar a gestão de custos e, assim, aumentar a sua competitividade (Feil; Yook; Kim, 2004). Para que seja possível a difusão do uso do *Target Costing* como ferramenta competitiva, é argumentado por Baharudin e Jusoh (2019) que, para sua implementação, fatores (internos e externos) contextuais e ambientais que gerem valor para as empresas devem ser considerados.

Um estudo desenvolvido pelo *Consortium for Advanced Manufacturing-International* (CAM-I) no ano de 1999 objetivou identificar as melhores práticas do *Target Costing* entre as empresas dos Estados Unidos. Foi possível demonstrar que os conceitos e princípios que envolvem o *Target Costing* são diferentes daqueles comumente usados pelas empresas japonesas (Hamood; Omar; Sulaiman, 2011). Ademais, muitas variações do *Target Costing* são utilizadas em diferentes países (Feil; Yook; Kim, 2004).

Portanto, mesmo sendo demonstrado que os estudos anteriores se concentram no contexto japonês (Baharudin; Jusoh, 2019), foi possível observar que, embora existam características comuns sobre o processo de implementação do *Target Costing*, cada empresa possui práticas diferentes em determinados aspectos (Cooper; Slagmulder, 1999).

Percebe-se que existe pouco consenso sobre a definição exata da técnica ou quando a sua utilização pode ser mais benéfica, situação que ocorre à medida que as empresas começam a integrar o *Target Costing* nos seus sistemas de gestão (Shank; Fisher, 1999). Por isto, é

destacado por Kim e Berry (2011) que, apesar do conceito do *Target Costing* existir no Japão há muitos anos, sua aplicação evoluiu lentamente à medida que as empresas respondiam às mudanças no ambiente externo. Com base nisto, acreditava-se que a aplicação do *Target Costing* se intensificava e as metodologias de sua aplicação melhoravam à medida que a concorrência se tornava mais acirrada e os lucros comprimidos (Sakurai, 1989; Kim; Berry, 2011).

Adicionalmente, grandes corporações internacionais foram elencadas por Hibbets, Albright e Funk (2003) e Kato (1993) como adotantes do *Target Costing*: Boeing, Daimler, Chrysler, Caterpillar, Rockwell, Eastman, Kodak e Mercedes Benz, além de empresas japonesas como Toyota, Nissan, Sony, Matsushita, Canon, Olympus Optical e Komatsu.

Desde sua origem na década de 1960, segundo a revisão da literatura de Ahn, Clermont e Schwetschke (2018), o *Target Costing* rapidamente se tornou um tema estabelecido, tanto na pesquisa como na prática. Foi observada a aplicação mundial de sua utilização em pelo menos 78% pelas empresas florestais, metalúrgicas e eletrônicas finlandesas, 84% pelas empresas norte-americanas e 89% pelas italianas.

Benefícios significativos à aplicação do *Target Costing* têm sido apresentados pela literatura (Pavlatos; Kostakis, 2022), por exemplo, a abordagem proativa da gestão de custos, a concentração no cliente, a remoção de barreiras entre departamentos, cooperação com os fornecedores, redução de atividades sem valor agregado, incentivo à escolha de atividades com menor valor agregado de custo e a redução do tempo de entrega ao mercado (Ansari; Bell; CAM-I, 1997; Cooper; Slagmulder, 1997; Pavlatos; Kostakis, 2022).

Pelo contrário, a implementação do *Target Costing* também possui algumas desvantagens ou limitações (Pavlatos; Kostakis, 2021), tais como a necessidade de informações precisas sobre a contabilidade de custos e variações do custo de implementação que resultam em reuniões frequentes e demoradas (Yazdifar; Askarany, 2012; Pavlatos; Kostakis, 2021).

Para descrever o atual contexto do *Target Costing*, diferentes aspectos têm sido observados, principalmente na literatura, conforme apontam Becker e Gaivoronski (2018), desde as perspectivas econômicas e organizacionais, bem como a implementação e também a adoção em diferentes ramos industriais (Ansari; Bell; CAM-I, 1997; Cooper; Slagmulder, 1997; Ellram, 2002; Everaert et al., 2006; Ibusuki; Kaminski, 2007; Yazdifar; Askarany, 2012; Stefea; Abbas; Wagdi, 2014; Becker; Gaivoronski, 2018; Baharudin; Jusoh, 2019; Thapayom, 2022; De Sá; Callado, 2023).

O *Target Costing* tem sido considerado uma estrutura metodológica bem-sucedida, visto que consegue definir os custos do produto durante o estágio de desenvolvimento e projeto do

produto, ou seja, na fase de design, de modo que uma margem de lucro suficiente possa ser obtida considerando o momento em que este entra em produção (Becker; Gaivoronski, 2018).

De acordo com Shank e Fisher (1999), diante do aumento da concorrência global, muitas empresas estão percebendo que o estabelecimento de preços baseado nos custos está se tornando obsoleto, enquanto o custo baseado nos preços, ou custo-alvo, está emergindo como uma ferramenta estratégica essencial. Alinhados com a ideia de custeio baseado em preços, vários autores argumentam que o custeio-alvo é uma abordagem superior para redução e controle de custos em comparação com os sistemas típicos de custo-padrão.

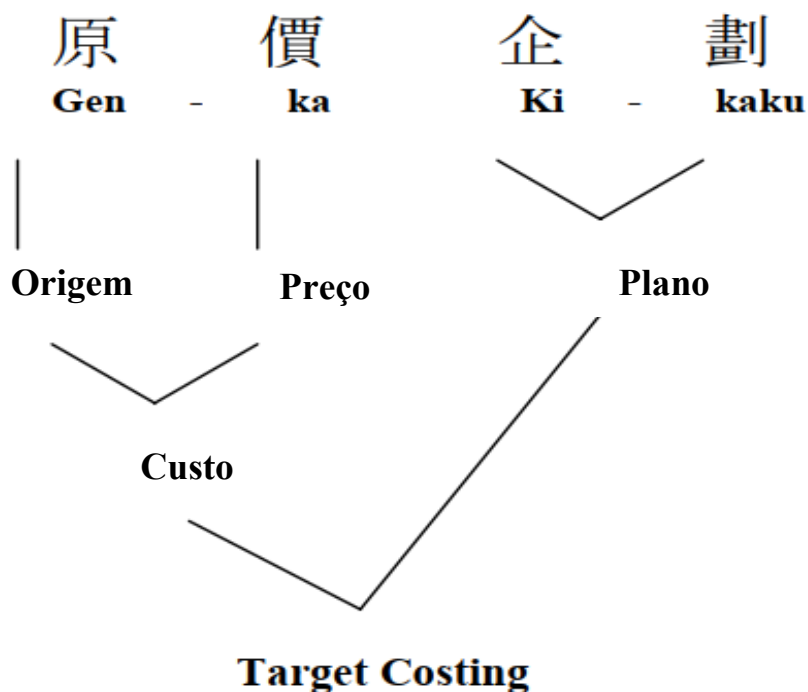
Embora muitos atribuam aos japoneses a popularização desta técnica, a ideia e suas primeiras aplicações já estavam presentes na filosofia da *Ford Motor Company* no início do século XX. Atualmente, à medida que empresas fora do Japão começam a integrar o custeio-alvo em seus sistemas de gestão, ainda há pouca concordância sobre a definição exata da técnica ou sobre quando sua utilização é mais vantajosa (Shank; Fisher, 1999).

Assim, para se adaptar a esse novo ambiente, as organizações tiveram que passar por transformações significativas. Deixaram de definir unilateralmente as características de seus produtos e passaram a analisar e focar nas necessidades reais de seus clientes, as quais muitas vezes superavam suas expectativas (Megliorini; Rocha, 2006).

2.2 Aspectos Conceituais do *Target Costing*

2.2.1 Terminologias e Definições

Uma abordagem inicial que pode ajudar a explicar a origem do termo "*Target Costing*" no Japão foi descrita por Rösler (1996), o qual fornece, por meio de um estudo etimológico, o significado do nome original em japonês: "*Genka kikaku*".

Figura 2 - A Origem do Termo *Target Costing*

Fonte: Adaptado de Rösler (1996) e Feil, Yook e Kim (2004).

‘O termo "*Genka kikaku*" foi traduzido para o inglês como "*Target Costing*", termo agora utilizado em todo o mundo, inclusive neste trabalho. Embora seja criticado por Kato (1993) o uso de "*Target Costing*" como tradução de "*Genka kikaku*", o termo tem sido geralmente aceito no mundo ocidental. Segundo Kato (1993), a tradução em inglês do termo "*Genka kikaku*" parece um tanto imprópria, pois, na verdade, a ferramenta não é uma forma de custeio. Entretanto, caracteriza-se como um programa abrangente que permite a redução de custos antes dos planos para o desenvolvimento de novos produtos.

No Brasil, a tradução do termo "*Target Costing*" levantou alguns debates. É afirmado por Scarpin (2000) que algumas correntes acreditam que a melhor tradução para o termo seria "custeio alvo", enquanto outras defendem "custeio meta". Ambas as traduções têm suas justificativas: "custeio alvo" é uma tradução literal do termo "*Target Costing*", enquanto "custeio meta" é justificada pela utilização das empresas na obtenção de metas predefinidas na aplicação da ferramenta.

Outro debate refere-se às terminologias "*Target Costing*" e "*target cost*", as quais muitas vezes são tratadas como sinônimos. Para Scarpin (2000), os termos não são sinônimos, pois o "*Target Costing*" apresenta características de um método de custeamento, enquanto o "*target cost*" seria um dos componentes do *Target Costing*. Apesar dessas diferenças, nenhuma das

correntes é defendida por Scarpin (2000), justificando que o termo japonês "*Genka kikaku*" significa planejamento de custos.

Observa-se que cada região ou país adotou um termo que corresponde às suas traduções e significados. Além disso, os termos "*Target Costing*" em inglês e "*zielkostenmanagement*" em alemão são os mais utilizados, significando, em países de língua portuguesa, o mesmo que "custeio alvo" ou "custeio meta" (Scarpin, 2000).

Para discutir a definição de *Target Costing*, pode-se levantar que existem duas abordagens na literatura. Na primeira, entende-se que o *target cost* resulta da diferença entre o preço-alvo e o lucro-alvo (Ansari et al., 1997; Sakurai, 1997). Já na segunda abordagem, o *target cost* consiste na diferença entre o custo máximo admissível e o custo estimado, ou seja, o custo máximo admissível será calculado a partir da diferença entre o preço-alvo e o lucro-alvo (IMA, CAM-I, 1999; Rocha, 1999; Cruz; Rocha, 2008).

Embora seja possível identificar essas duas abordagens na literatura, ainda existe falta de uniformidade nos conceitos e diversidade de terminologias utilizadas. Por exemplo, o termo "custo-meta" é empregado por Sakurai (1997) como sinônimo de "custo-alvo" (preço-alvo - lucro-alvo). Por outro lado, "custo-meta" é utilizado por Camacho (2004) como sinônimo de "custo máximo admissível", também conhecido como "custo permitido" (Sakurai, 1997) e "*allowable cost*" de acordo com Ansari et al. (1997). Ademais, também existe o termo "custo estimado", que também é adotado como "custo flutuante" (Sakurai, 1997) ou "*current cost*" (Ansari et al., 1997). Dessa forma, pode-se observar que a literatura não apresenta uma definição central devido à variação de termos utilizados pelas empresas, os quais resultam em diferentes abordagens práticas (Bazílio; Monte; Callado, 2023).

Esta tese abordará o termo "*Target Costing*" em inglês e "custeio alvo" como tradução para o português a fim de evitar confusões sobre o entendimento do termo. Portanto, para continuar o debate e compreender a utilização deste artefato, é necessário levantar as definições trazidas pela literatura pertinente, o que auxiliará o entendimento sobre os diversos termos utilizados.

Primeiramente, o *Target Costing* pode ser definido, de acordo com Monden e Hamada (1991), como um método que envolve o estabelecimento de um "*target cost*" baseado no preço de mercado esperado e na margem de lucro desejada. A partir desse "*target cost*", as empresas trabalham para projetar e desenvolver produtos que atendam às necessidades dos clientes, mantendo os custos dentro do limite estabelecido (Monden; Hamada, 1991). Nessa perspectiva, o *Target Costing* distingue-se dos métodos tradicionais por determinar o custo antes do *design* e do desenvolvimento do produto, assumindo uma lógica orientada ao mercado e ao cliente, em

que o preço de venda é condicionado pelas forças competitivas e pelas expectativas dos consumidores (Stange et al., 2023; Baraldi; Strömsten, 2024; Samogorodskaya; Bejnar; Narolina, 2019).

Na perspectiva de Ellram (2002), *Target Costing* pode ser entendido como um processo de determinação do "preço de venda estimado" para um produto ou serviço, subtraindo o "lucro desejado", resultando no "custo-alvo". Este custo-alvo deverá cobrir todas as despesas que a empresa tem, seja para produzir ou adquirir o produto ou serviço, as quais incluem custos de compra, produção e outras despesas operacionais, como marketing, vendas e pesquisa. Este processo envolve uma série de atividades e entradas internas e externas à organização, começando pela compreensão das necessidades não atendidas no mercado e determinando o que os clientes estariam dispostos a pagar para satisfazer essas necessidades (Ellram, 2002).

O *Target Costing* também é abordado por Bazílio, Monte e Callado (2023) como um processo para alcançar o custo alvo, também conhecido como custo meta, custo admissível ou custo permitido. Da mesma forma, o custeio-alvo é visualizado por Cruz e Rocha (2008) como um processo de gerenciamento de custos, primeiramente determinando o custo-alvo e, posteriormente, eliminando-o ou aumentando-o, se necessário. Essa concepção reforça o entendimento do *Target Costing* como uma abordagem estratégica de custo e receita, impulsionada pela intensificação da concorrência e pela influência das forças de mercado sobre os níveis de preços, cujo objetivo central é a redução de custos para assegurar competitividade e alcance das metas organizacionais (Masadeh; Jrairah; Almasria, 2023; Wakefield; Thambar, 2019).

O *Target Costing* é também compreendido como um sistema de apoio ao processo de redução de custos, aplicado na fase de projeto ou desenvolvimento de um novo modelo, levando a uma mudança completa ou parcial no modelo a ser desenvolvido (Monden; Hamada, 1991). De forma similar, o *Target Costing* é definido por Everaert e Bruggeman (2002) como um processo sistemático de redução de custos do produto que se inicia na fase de planejamento, buscando oportunidades de redução de custos enquanto o produto ainda está em desenvolvimento. Tal abordagem está alinhada à premissa de que os custos podem ser mais influenciados nas etapas iniciais do ciclo de vida do produto do que em fases posteriores, o que torna o *Target Costing* particularmente relevante no desenvolvimento de novos produtos (Stadtherr; Wouters, 2021; Hammami et al., 2019).

Essa ideia é corroborada por Feil, Yook e Kim (2004) ao definirem *Target Costing* como uma atividade de gestão de lucros em toda a empresa durante a nova fase de desenvolvimento de produtos, que inclui: (i) planejamento de produtos com qualidade que agrada ao cliente; (ii)

determinação de custos-alvo (incluindo custos de investimento-alvo) para o novo produto, a fim de gerar o lucro-alvo necessário a médio e longo prazo, dadas as condições atuais do mercado; e (iii) elaboração de maneiras de projetar o produto para alcançar os custos-alvo, satisfazendo também as necessidades dos clientes por qualidade e entrega pontual. Essa visão reforça o entendimento do *Target Costing* como um método estruturado de gestão estratégica de custos e de desenvolvimento de produtos, voltado à obtenção da rentabilidade desejada ao longo do ciclo de vida do produto (Kostrzewa-Nowak; Gos, 2022; Bakkar et al., 2025).

É corroborado por Kim et al. (2002) e Kim e Berry (2011) que o *Target Costing* consiste em um sistema de planejamento de lucros e gestão de custos, os quais podem ser identificados como *price-led*, *customer-focused*, *design-centered* e *cross-functional*, os quais são enfatizados nas fases iniciais do desenvolvimento do produto e aplicados ao longo de todo o ciclo de vida do produto, envolvendo assim ativamente toda a cadeia de valor. Essas características reforçam o papel do *Target Costing* como uma ferramenta estratégica de controle de gestão e de geração de informações, utilizada para lidar com incertezas tecnológicas e mercadológicas, bem como com os riscos associados a projetos de inovação (Benslimane; Benjelloun, 2025; Daowadueng, 2024).

Para Ax, Greve e Nilsson (2008), o *Target Costing* é um processo sistemático de planejamento de novos produtos, estabelecendo preços de venda de mercado e margens de lucro-alvo para novos produtos, e reduzindo o custo total dos novos produtos ao longo de seus ciclos de vida, ao mesmo tempo em que atende às exigências dos clientes, examinando todas as possibilidades de redução de custos nas fases de planejamento do produto, pesquisa e desenvolvimento.

Foi afirmado por Homburg et al. (2021) que o *Target Costing* utiliza a análise de preferências dos clientes para identificar o preço implementável e o volume de vendas futuras. Com isso, a estrutura de custos do produto é otimizada ao alinhar os custos reais de produção (*custos drifting* - DC) com o nível requerido de custos permitidos (*allowable costs* - AC). Essa abordagem é orientada para o cliente, equilibrando custos e valor percebido.

O *Target Costing* é acreditado por Swenson et al. (2003) como um processo sistemático de gestão de custos e planejamento de lucros, utilizando preços de mercado para determinar os custos permitidos, com o objetivo de maximizar o controle de custos e melhorar a rentabilidade dos produtos. É afirmado por Ansari, Bell e Okano (2007) que isso assegura que novos produtos e serviços atendam ao preço de mercado determinado e ao retorno financeiro.

Por sua vez, essa abordagem é denominada por Helms et al. (2005) como um método que trabalha "para trás" a partir dos métodos tradicionais de custo, começando com um preço

de venda alvo para um produto. O preço será definido com base no que o cliente está disposto a pagar, estabelecendo assim um custo-alvo que não pode ser excedido (Yazdifar; Askarany, 2012).

O estudo de Horváth, Niemand e Wolbold (1993) foi patrocinado pelo CAM-I, o qual definiu o *Target Costing* como um grupo de métodos gerenciais e ferramentas para direcionar o custo e as atividades no projeto e planejamento de novos produtos. Isso é necessário para poder compor uma base de controle em fases operacionais e assim assegurar que os produtos alcancem o lucro alvo no decorrer do seu ciclo de vida.

Já na perspectiva de Scarbrough, Nanni Jr. e Sakurai (1991), o *Target Costing* é definido como uma ferramenta amplamente utilizada nos sistemas de planejamento japoneses em ambientes de Automação de Fábrica. Assim, o *Target Costing* deve ser empregado para reduzir os custos de produção na fase de planejamento e design do ciclo de vida de determinado produto.

Nesta linha de raciocínio, o *Target Costing* também pode ser visualizado como uma ferramenta estratégica de gerenciamento de custos, a qual será utilizada para reduzir os custos totais envolvidos nos estágios de planejamento e design do produto (Sakurai, 1997). Dessa forma, entende-se que o *Target Costing* é um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos, o qual envolve a redução de custos durante todo o ciclo de vida de um produto e ainda incentiva a inovação no contexto organizacional (Sakurai, 1997).

Desde o final da década de 1980, o *Target Costing* está envolvido na estratégia empresarial, sendo considerado uma ferramenta de gerenciamento estratégico de custos, pois visa alcançar uma meta de lucro especificada por meio do planejamento empresarial de médio prazo (Sakurai, 1997). Além disso, é argumentado por Sakurai (1997) que, para atingir essa meta de lucro, são necessários esforços integrados dos departamentos que compõem uma empresa, como marketing, engenharia, produção e contabilidade.

A discussão é acrescentada por Hamood, Omar e Sulaiman (2011) e Pavlatos e Kostakis (2022), definindo o *Target Costing* como uma técnica de contabilidade gerencial que visa estabelecer um custo-alvo para produtos com base nas expectativas dos clientes e nas condições de mercado. Para estes autores, a técnica envolve a redução de custos e o controle de custos nas fases iniciais do ciclo de vida do produto, permitindo que as empresas atendam às expectativas dos clientes sem comprometer a qualidade, concentrando a gestão dos custos do produto durante a fase de design de um novo produto ou na redesenhação de produtos existentes (Hamood; Omar; Sulaiman, 2011; Pavlatos; Kostakis, 2022).

O *Target Costing* é abordado por Ellram (2006) como um processo que visa melhorar os resultados no desenvolvimento de novos produtos (*New Product Development* - NPD), considerando a voz do cliente, incorporando a participação antecipada de fornecedores e a engenharia simultânea, utilizando equipes multifuncionais e focando na criação de um produto ou serviço que seja desejável e acessível ao cliente, além de lucrativo para a organização produtora. Visão semelhante é compartilhada por Everaert et al. (2006), definindo *Target Costing* como um processo de determinação do custo alvo para produtos no início do processo de NPD e de apoio à obtenção deste custo durante o processo, fornecendo informações para motivar a equipe a realizar a gestão de custos, garantindo a rentabilidade do produto quando lançado. É acrescentado por Filomena, Neto e Duffey (2009) que é uma técnica de gestão de custos, particularmente durante o NPD.

Não obstante, o *Target Costing* é visualizado por Kato (1993) como uma atividade de redução de custos do ciclo de vida de novos produtos, garantindo a qualidade, a fiabilidade e outros requisitos do consumidor, examinando todas as ideias possíveis para a redução de custos no planejamento do produto, na investigação e desenvolvimento, e nas fases de prototipagem da produção. Contudo, pode-se considerar que o *Target Costing* não é apenas uma técnica de redução de custos, mas sim uma parte do sistema abrangente de gestão estratégica de lucros (Kato, 1993).

Também foi definido por Braga (2022) e Monden (1999) que o *Target Costing* é uma atividade capaz de envolver a gestão de lucro em toda empresa durante a etapa de desenvolvimento do produto, a qual inclui: (1) o planejamento de produtos de qualidade que atendam às exigências do consumidor; (2) a determinação dos custos-alvo, incluindo o custo de financiamento alvo, com o objetivo de gerar um novo produto com lucro-alvo a médio ou longo prazo, considerando as condições do mercado atual; e (3) a promoção de condições para que o projeto do produto atinja os custos-alvo, atendendo também às necessidades do consumidor por qualidade e pronta-entrega.

A definição do *Target Costing* como uma técnica de gestão de lucros e gestão de custos foi levantada por Cooper e Slagmulder (1997). Segundo esses autores, o alcance do lucro será obtido por meio do processo de desenvolvimento do produto, envolvendo o custo a que o produto deve ser fabricado e, quando vendido, o seu preço alvo de venda. Ao estabelecer o *target cost*, a engenharia de valor (VE) pode ser utilizada para encontrar maneiras de melhorar o projeto do produto, com o objetivo de alcançar o custo alvo (Cooper; Slagmulder, 1997).

Além disso, é explicado por Atkinson et al. (1997) que o custeio-alvo é uma técnica de planejamento de custos voltada para produtos com processos de fabricação específicos e ciclos

de vida relativamente curtos. Durante a fase de fabricação no ciclo de vida do produto, essas empresas aprimoram gradualmente os processos utilizando o custeio *kaizen* (Atkinson et al., 1997).

O *Target Costing* é descrito por Ansari et al. (1997) como um sistema de planejamento de lucro e gerenciamento de custo, guiado pelo preço, focado nas exigências do consumidor, situado na fase de projeto e envolvendo diversas áreas da empresa. Nesta perspectiva, o *Target Costing* deve ser iniciado pelo gerenciamento dos custos no estágio inicial do desenvolvimento do produto e desenvolvido durante todo o ciclo de vida deste produto, considerando o envolvimento de toda a cadeia de valor (Ansari et al., 1997).

O custeio alvo é considerado por Melo e Granja (2017) um sistema, pois trata-se de um custeio orientado pelo mercado, levando em consideração as exigências dos consumidores, assim como as ofertas dos concorrentes para o estabelecimento das metas de custos. Também é defendido por Crepaldi e Crepaldi (2017) que essa metodologia sistemática para definir o custo desejado de um produto deve levar em consideração os fatores determinados pelo mercado.

Além disso, o *Target Costing* também é defendido por Colauto e Beuren (2004) como um sistema orientado pelo mercado, em que a opinião do consumidor serve como um parâmetro essencial para o desenvolvimento do processo de produção, envolvendo as decisões relacionadas à qualidade, custo e tempo na análise do custo de produção. No entanto, tecnicamente, é entendido como o custo necessário para a produção de um determinado bem ou serviço, garantindo um preço competitivo no mercado e, ao mesmo tempo, proporcionando lucros adequados à organização. Dessa forma, compreende-se que a metodologia do custeio-alvo é o processo utilizado para alcançar esse objetivo (Colauto; Beuren, 2004).

Segundo Braga, Nascimento e Callado (2021), o custeio alvo pode ser entendido como um método de gestão voltado para o mercado, começando com a definição de um preço de venda baseado em pesquisa de mercado para um novo produto. O processo envolve determinar o preço alvo e a margem de lucro desejada, subtraindo a margem de lucro do preço de venda para calcular o custo alvo. Este método é utilizado para decompor o custo alvo até os componentes e o nível de matéria-prima, permitindo que os preços de compra desses itens sejam determinados (Braga; Nascimento; Callado, 2021).

Para Shank e Fisher (1999), em uma estrutura de custeio-alvo, o preço de venda do produto é limitado pelo mercado e determinado pela análise ao longo de toda a cadeia de valor da indústria e em todas as funções da empresa. A alta administração define o nível de lucro desejado com base na estratégia da empresa e nas metas financeiras. Em muitos casos, o lucro

alvo baseia-se no retorno desejado sobre os ativos ou no retorno sobre as vendas. Em contraste com a precificação baseada em custos, o custo do produto não determina o preço de venda estimado. Em vez disso, o custo-alvo é a meta que uma empresa deve atingir para cumprir seus objetivos estratégicos (Shank; Fisher, 1999).

De forma similar, o *Target Costing* é abordado por Navissi e Sridharan (2017) como uma solução gerencial que ajudará a reduzir o custo total do produto de uma empresa para um nível predeterminado, melhorando assim os atributos físicos do produto na fase inicial do seu desenvolvimento. Assim, este processo envolverá a identificação das prioridades dos clientes e as ações dos concorrentes para então atender às necessidades, eliminando funcionalidades que não agregam valor e buscando melhorar os atributos do seu produto para os clientes em comparação com os produtos dos concorrentes (Navissi; Sridharan, 2017).

Neste contexto, o *Target Costing* é apresentado por Callado, Callado e Bomfim (2020) como um sistema de custeio caracterizado por três elementos principais: (i) orientação de mercado, onde o preço de venda é o ponto de partida para determinar o custo alvo; (ii) coordenação de funções, que envolve a coordenação das atividades para alcançar o custo alvo; e (iii) aprendizado estratégico, que considera que a interação com outros influencia a estrutura de custos a longo prazo.

Visualizando todo este levantamento, é afirmado por Galindo (1998) que o *Target Costing* representa a convergência entre o mercado e as competências internas da empresa, combinando valor e custo, e incorporando tanto ferramentas técnicas de mensuração quanto métodos de gestão de custos.

Com base nas definições levantadas, pode-se concluir que o custo deve ser restrito ao preço (determinado pelo mercado), subtraindo ainda a margem de lucro desejada pela organização. Entende-se que o cálculo desse custo segue um caminho inverso ao tradicionalmente adotado pelas empresas, onde o preço é uma função do custo (Hansen; Rocha, 2004). Esse custo pode ser denominado custo alvo, custo meta, custo admissível, custo permitido ou, em inglês, target cost. O processo que busca alcançar este custo alvo é conhecido como custeio alvo ou, em inglês, "*Target Costing*" (Hansen; Rocha, 2004).

A definição de "custo-alvo", segundo Rocha (1999), consiste no montante de custos que varia (para mais ou menos) para que o custo estimado de um produto ou serviço ajuste-se ao custo admissível, o qual envolverá o custo de uso e de propriedade para o consumidor, também o preço-alvo e as margens alvo para cada elo da cadeia (Cruz; Rocha, 2008). De mesmo modo, é afirmado por Shank e Fisher (1999) que o "custo alvo" consiste em uma meta financeira para o custo total de um produto, a qual deriva de estimativas de preço de venda e lucro desejado.

Assim, pode-se entender que o custeio-alvo é um instrumento da gestão estratégica de custos, em que o custo-alvo será a diferença, ou o *gap*, entre o custo estimado e o máximo permitido (Camacho; Rocha, 2008). Com base nisso, é afirmado por Hansen e Rocha (2004) que as empresas deverão decidir que o produto só entrará em produção quando o custo alvo for igual ou próximo a zero.

Nesta linha de raciocínio, é argumentado por Gonçalves, Gaio e Silva (2018) que o *Target Costing* é um método que envolve calcular o custo alvo para o desenvolvimento de novos produtos, determinado pela subtração da margem esperada do preço de mercado potencial do produto. Essa abordagem garante que os custos de produção estejam alinhados com as expectativas de lucro e competitividade no mercado. Tal entendimento converge com a definição do *Target Costing* como uma técnica orientada às condições de mercado, na qual as decisões de precificação são estabelecidas antes da definição do custo, considerando o ambiente competitivo e os preços praticados pelos concorrentes (Al-Kawaz; Al-Daami; Abbas, 2023; Chandrarin et al., 2019).

Com base nas definições analisadas, conclui-se que o custeio alvo é um processo de gestão de custos cujo objetivo principal é alcançar o lucro (Camacho; Rocha, 2007).

Considerando estes aspectos, compreende-se o *Target Costing* como uma metodologia de gestão estratégica de custos que visa determinar o custo-alvo de um produto ou serviço a partir do preço de venda esperado, subtraindo a margem de lucro desejada. Este processo deverá envolver o planejamento e o desenvolvimento de produtos de modo que atenda às necessidades dos clientes enquanto se mantém dentro dos limites de custo preestabelecidos. Compreende-se também que o *Target Costing* deverá integrar várias funções da empresa, desde marketing e engenharia até produção e contabilidade, sendo aplicado desde as fases iniciais de desenvolvimento (*design*) até o ciclo de vida completo do produto. Além disso, é uma ferramenta de redução de custos que promove a inovação e assegura que os produtos atendam às exigências do mercado de maneira lucrativa.

2.2.2 Objetivos do *Target Costing*

De acordo com a literatura sobre *Target Costing*, seus objetivos são os mais variados, abrangendo tanto a gestão e redução de custos (Dekker; Smidt, 2003) quanto o planejamento de lucro e a integração entre os setores da empresa. Para iniciar, dois objetivos principais do *Target Costing* são identificados por Sakurai (1997): o primeiro é a redução de custos para diminuir os custos totais (incluindo produção, marketing e de uso), mantendo a alta qualidade

dos produtos; o segundo é o planejamento estratégico dos lucros, utilizando informações integradas de marketing, engenharia e produção para elaborar planos estratégicos de lucro. Ademais, também é observado por Sakurai (1997) que cada empresa adota o *Target Costing* por razões específicas e variadas.

Nessa mesma linha, dois objetivos para o *Target Costing* são apresentados por Monden (1999): um que envolve a redução de custos para novos produtos, atendendo ao nível de lucro definido e satisfazendo as exigências do mercado em termos de qualidade, tempo de entrega e preço; o outro, motivando os funcionários para alcançar o lucro alvo através do desenvolvimento de novos produtos, considerando que o custo alvo é uma atividade de gestão de lucro que envolve toda a empresa.

Outros objetivos identificados na literatura existente são destacados por Scarpin (2000), como: a) mudança na percepção da determinação do preço de venda, onde o custo é determinado pelo preço; b) promoção da integração entre os setores da empresa para garantir o sucesso do *Target Costing* e alcançar os esforços de redução de custos; e c) análise do custo do produto ao longo de todo o seu ciclo de vida, promovendo melhorias contínuas.

O *Target Costing* tem como objetivo determinar o custo de produção de um produto de maneira que, ao ser vendido, ele alcance a margem de lucro desejada (Briciu; Căpușeanu; Căprariu, 2013). A principal meta do custeio alvo é diminuir o custo do produto por meio de alterações em seu design. Portanto, ele é aplicado durante a fase inicial no ciclo de vida do produto (Cooper; Eisenhardt, 1995; Shank; Fisher, 1999; Helms et al., 2005).

Para Braga (2022), o objetivo do *Target Costing* consiste basicamente na compreensão do processo de gerenciamento de custos e, conseqüentemente, de planejamento de lucros. De modo semelhante, é afirmado por Marques (2012) que o objetivo do *Target Costing* consiste no gerenciamento estratégico do custo de forma antecipada, de forma que permita alcançar o retorno esperado e atenda às necessidades dos clientes.

Vale acrescentar que foi afirmado por Besteiro et al. (2017) que o objetivo principal do *Target Costing* seria o auxílio às empresas no gerenciamento das estratégias, considerando que estas operem de forma rentável e que consigam gerar caixa para suas operações.

Assim, compreende-se que, além de gerenciar custos e planejar lucros, o objetivo do *Target Costing* consiste em manter a funcionalidade e a qualidade dos produtos, a gestão estratégica e desenvolver melhorias contínuas por todo o ciclo de vida de um produto.

Dessa maneira, ao considerar as definições e objetivos previamente mencionados, é possível identificar algumas características do *Target Costing*, que serão detalhadas a seguir.

Para Scarpin (2000), essas características são importantes para poder fundamentar os princípios que serão discutidos mais adiante.

De modo geral, foi afirmado por Monden e Hamada (1991) que o *Target Costing* inclui a etapa de planejamento corporativo de lucros a longo ou médio prazo. Nessa perspectiva, mesmo de forma restrita, o *Target Costing* envolve dois processos: a) o planejamento de um produto específico que atenda às necessidades dos clientes, estabelecendo o custo-alvo a partir do lucro alvo e do preço de venda alvo; e b) a realização do custo-alvo utilizando a engenharia de valor (EV) e comparando os custos alvo com os custos efetivamente alcançados.

Vale destacar que há diferentes interpretações sobre a aplicação do *Target Costing* em uma empresa (Sakurai, 1997), o que influencia diretamente suas características e princípios. Por isso, ao analisar estes aspectos, observam-se estas propriedades por meio de outras pesquisas (nacionais e internacionais), utilizando diversas nomenclaturas como: características (Sakurai, 1997; Monden; Hamada, 1991; Scarpin, 2000; Everaert et al., 2006; Camacho; Rocha, 2007; Wu; Huang; Brown, 2013), princípios (Ansari et al., 1997; Scarpin, 2000; Swenson et al., 2003; Camacho; Rocha, 2007; Sharafoddin, 2016) ou requisitos (Hansen, 2002; Cruz; Rocha, 2008). Dessa forma, no próximo tópico serão discutidos estes itens para melhor compreensão da aplicação do *Target Costing*.

2.2.3 Características e Princípios do *Target Costing*

Apesar de o *Target Costing* ter sido discutido na literatura por mais de duas décadas, ainda não há consenso claro sobre suas características principais (Ax; Greve; Nilsson, 2008). Isso sugere que, embora o conceito seja amplamente reconhecido, sua aplicação e definição podem variar entre diferentes autores e contextos. Desse modo, serão alocadas neste tópico as principais características, princípios ou requisitos levantados pela literatura do *Target Costing*.

Algumas características do *Target Costing* foram analisadas de forma não exaustiva, as quais podem ser divididas em seis grupos distintos: i) aplicado na fase de planejamento e design do produto; ii) utilizado como instrumento para redução de custos; iii) é uma técnica orientada para o mercado; iv) é parte do planejamento estratégico do lucro; v) exige envolvimento multifuncional; e vi) aprendizado estratégico.

Primeiramente, a característica sobre a aplicação do *Target Costing* nas fases de planejamento e design do produto é destacada por Everaert et al. (2006), os quais apontam que este deve ser implementado em várias etapas do ciclo de vida do produto, especialmente durante o planejamento e design. Nesta perspectiva, acredita-se que nessa fase os custos são mais

gerenciáveis em comparação com a fase de produção (Sakurai, 1997; Monden; Hamada, 1991). De acordo com Scarpin (2000), grande parte do custo de um produto é determinada na fase de projeto e desenvolvimento. Portanto, o *Target Costing* leva isso em conta, focando na redução de custos durante essa fase, quando há muitas oportunidades para influenciar o custo de um novo produto, ao invés de tentar reduzir os custos depois que o produto já entrou na fase de produção (Scarpin, 2000).

É afirmado por Wu, Huang e Brown (2013) que o *Target Costing* é parte de um processo mais amplo conhecido como gestão de custos alvo (*Target Cost Management - TCM*), integrando várias funções dentro da empresa para alinhar o desenvolvimento do produto com os objetivos de custo e lucro. Vale destacar ainda que o *target cost* é considerado por Sakurai (1997) como um instrumento de gerenciamento que direciona e foca o processo decisório nas especificações do design do produto, bem como na engenharia de produção.

O *Target Costing* como instrumento para redução de custos é uma característica amplamente discutida na literatura. É afirmado por Sakurai (1997) que o *target cost* consiste em um instrumento de planejamento de custos. Já o *Target Costing* é visto por Monden e Hamada (1991) como um sistema de redução de custos que pode provocar mudanças totais ou parciais nos modelos a serem desenvolvidos, envolvendo a engenharia de valor (Cooper; Slagmulder, 1997). Em uma análise de empresas com filiais nos Estados Unidos e Alemanha, Schmelze et al. (1996) destacam que o *Target Costing* é utilizado como uma ferramenta de brainstorming, auxiliando na redução de custos dos produtos.

Nesta linha de raciocínio, é argumentado por Scarpin (2000) que o *Target Costing* pode ser visto como um sistema de planejamento de lucros e gestão de custos a longo prazo, contrastando com o enfoque de curto prazo dos sistemas de contabilidade de custos tradicionais. É corroborado por Everaert et al. (2006), afirmando que as informações detalhadas sobre custos são fornecidas para apoiar a redução de custos. De forma similar, a característica de redução de custos e satisfação do cliente é apontada por Wu, Huang e Brown (2013), em que o objetivo é satisfazer as necessidades dos clientes enquanto se mantém o controle sobre os custos, equilibrando a oferta de produtos de alta qualidade e funcionalidade com a realização de lucros planejados.

Considerando ainda que o *Target Costing* possui a característica de ser uma técnica orientada para o mercado, é proposto por Sakurai (1997) que ele seja implementado tanto como uma técnica voltada para a tecnologia (produção) quanto para o mercado (política estratégica), utilizando várias técnicas de gestão para atender a essa característica (Monden; Hamada, 1991). Esta característica é resumida por Scarpin (2000) através da mudança dos custos determinados

internamente na empresa para custos definidos pelo mercado, subtraindo um lucro alvo do preço de mercado para determinar o custo unitário total permitido pelo mercado. Aspectos também defendidos por Camacho e Rocha (2007). É afirmado por Everaert et al. (2006) que a determinação do preço alvo de venda deve ser definida durante o planejamento do produto, de forma orientada para o mercado.

É afirmado por Wu, Huang e Brown (2013) que o *Target Costing* é fundamentalmente orientado para o mercado, permitindo que as empresas ajustem seus produtos e processos para atender às expectativas dos clientes e dinâmicas de preços, garantindo vantagem competitiva. Além disso, é colocado por Ellram (2006) que o envolvimento com a cadeia de valor deve ocorrer na fase de custeio orientado pelo mercado (*market-driven costing*), facilitando a concepção de novos produtos.

A característica do *Target Costing* como parte do planejamento estratégico do lucro foi defendida por Sakurai (1997), destacando-o como instrumento para alcançar o lucro planejado pela alta administração da empresa, conforme a estratégia empresarial, considerando a concorrência e as necessidades dos clientes. É reforçado por Everaert et al. (2006) que a margem de lucro alvo é determinada durante o planejamento do produto, com base no plano estratégico de lucro.

A colaboração de diversos departamentos é essencial para o *Target Costing*. É defendido por Sakurai (1997) e Monden e Hamada (1991) que o departamento contábil atua como coordenador e fornecedor de informações, enquanto outros departamentos (marketing, planejamento/design, produção) determinam o sucesso ou fracasso da empresa, unindo esforços para definir as metas a serem alcançadas. De forma similar, é afirmado por Camacho e Rocha (2007) que, para atingir o custo máximo permitido pelo mercado, é necessário o envolvimento de diversas áreas como marketing, engenharia, produção, contabilidade e compras, entre outras.

Para Scarpin (2000), o *Target Costing* deve ser utilizado como ferramenta para coordenar os esforços dentro da empresa com o objetivo de atingir os custos permitidos, estabelecendo um custo alvo que toda a equipe envolvida no desenvolvimento do produto deve conhecer, tornando a produção viável. Para Wu, Huang e Brown (2013), o envolvimento das equipes multifuncionais e as relações com fornecedores são cruciais para garantir que todos os departamentos trabalhem juntos e garantam as metas de custo e qualidade. Assim, é resumido por Everaert et al. (2006) que o atendimento ao *Target Costing* requer cooperação multifuncional.

Por fim, outras características podem ser apresentadas, como, por exemplo, a de Sakurai (1997), que caracteriza o *Target Costing* como sendo mais eficaz na produção de grande

variedade e baixo volume, o que não seria totalmente adequado para produção em massa, sendo mais eficaz em indústrias montadoras do que em indústrias de transformação. Ainda Wu, Huang e Brown (2013) caracterizam-no por meio do aprendizado estratégico, permitindo a adaptação das práticas de gestão de custos com base em experiências passadas e mudanças nas condições de mercado.

De forma complementar, alguns autores (Ansari et al., 1997; Swenson et al., 2003; Scarpin, 2000; Ansari; Bell; Okano, 2007; Camacho; Rocha, 2007; Sharafoddin, 2016) determinaram como princípios do *Target Costing* aqueles que foram elencados pelo CAM-I, os quais consistem em: custeio baseado no preço; foco no cliente; foco no *design*; envolvimento multifuncional; envolvimento na cadeia de valor; e orientação para o ciclo de vida.

O custeio baseado no preço foi descrito por Ansari, Bell e Okano (2007) como um princípio que possui atenção no design, de modo que a gestão de custos foca em eliminar custos do produto antes da produção, ao invés de depender de economias de escala, redução de desperdícios e melhorias de rendimento. De forma similar, foi colocado por Ansari et al. (1997), Swenson et al. (2003), Scarpin (2000) e Sharafoddin (2016) que os preços de mercado são usados para determinar os custos permitidos, calculados como preço de mercado menos margem de lucro exigida. Já para Camacho e Rocha (2007), o custo também será definido a partir do preço de venda estabelecido pelas condições de mercado, o qual deverá subtrair a margem determinada no planejamento operacional.

Outro princípio apontado na literatura para o *Target Costing* é o foco no cliente. Para Ansari et al. (1997), Swenson et al. (2003) e Scarpin (2000), quando a empresa foca no cliente, os requisitos de qualidade, custo e tempo dos clientes são incorporados nas decisões de produtos e processos, os quais para Sharafoddin (2016), estes devem ser atendidos simultaneamente. Na perspectiva de Ansari, Bell e Okano (2007), este princípio sugere que o *design* do produto será moldado pela voz do cliente, com melhorias ocorrendo apenas quando atenderem às exigências dos clientes e, conseqüentemente, aceitas por eles. É acreditado por Camacho e Rocha (2007) que a voz do consumidor deve orientar todo o processo, em que as necessidades e desejos dos consumidores são essenciais, garantindo que a qualidade seja mantida sem exceder o custo alvo.

Considerando as contribuições de Hansen (2002), Rocha (1999) e Scarpin (2000), é apontado por Camacho e Rocha (2007) que um dos princípios fundamentais do *Target Costing* consiste em que o projeto/design é o principal determinante do custo. Para estes autores, os custos são definidos antes do início da produção, com todas as características do produto e custos de produção determinados nesta fase do projeto. Afirmção também apoiada por Ansari et al. (1997) e Swenson et al. (2003). Para Ansari, Bell e Okano (2007), este princípio possui

foco no *design*, em que a gestão de custos foca em eliminar custos do produto antes da produção, ao invés de depender de economias de escala, redução de desperdícios e melhorias de rendimento. É afirmado por Sharafoddin (2016) que, ao se concentrar no processo de *design* do produto e dos processos, será um fator decisivo na gestão de custos, evitando mudanças dispendiosas e demoradas.

A necessidade de equipes multifuncionais foi um dos princípios apontados por Ansari, Bell e Okano (2007) e Sharafoddin (2016) como fundamentais para o sucesso do *Target Costing*, os quais devem envolver as equipes de design, engenharia de manufatura, produção, vendas e marketing, aquisição de materiais, contabilidade de custos e suporte e serviços. É acrescentado por Ansari et al. (1997), Scarpin (2000) e Swenson et al. (2003) que, inseridas nestas equipes multifuncionais, são os responsáveis pelo produto desde o seu conceito inicial até a produção final.

Outro princípio que o CAM-I elencou e que foi abordado pela literatura do *Target Costing* foi o de orientação do ciclo de vida. Na percepção de Sharafoddin (2016), deverão ser considerados todos os custos associados ao produto ao longo de seu ciclo de vida. Semelhante à ideia apontada por Ansari, Bell e Okano (2007) de que o *Target Costing* deverá modelar os custos de propriedade de um produto ao longo de todo o seu ciclo de vida, minimizando os custos para o produtor e o cliente. Assim, compreende-se que todos os custos envolvidos no ciclo de vida de um produto deverão ser minimizados tanto para o produtor quanto para o cliente (Ansari et al., 1997; Swenson et al., 2003; Scarpin, 2000).

Como princípio, também deve ser considerado que todos os membros da cadeia de valor sejam incluídos no processo *Target Costing* (Ansari et al., 1997; Scarpin, 2000; Swenson et al., 2003). Nesta perspectiva, para Ansari, Bell e Okano (2007), é fundamental o envolvimento de membros significativos da cadeia de valor, como fornecedores, distribuidores e prestadores de serviços, no processo de *Target Costing*. Para Sharafoddin (2016), a participação ativa na cadeia de valor é essencial para garantir a lucratividade e criar valor para os clientes.

Por fim, é adicionado por Camacho e Rocha (2007), Rocha e Martins (1999) e Hansen (2002) aos princípios fundamentais do *Target Costing* que o lucro é garantia de sobrevivência da empresa, afirmando que as empresas precisam operar com lucro a longo prazo para garantir sua continuidade, de forma que o *Target Costing* garanta a margem desejada de acordo com a estratégia adotada.

No que consiste o alcance dos objetivos do *Target Costing*, alguns fatores facilitadores são necessários, denominados de requisitos. Para Cruz e Rocha (2008), estas são condições desejáveis que contribuirão para o sucesso do processo. A literatura, principalmente no contexto

brasileiro, determina alguns requisitos necessários para obter benefícios com a aplicação do *Target Costing*.

Entre os requisitos identificados, o primeiro diz respeito ao preço, que deve ser fortemente influenciado pela concorrência. Nesse contexto, é afirmado por Camacho e Rocha (2007) que a eficácia do *Target Costing* só pode ser comprovada quando utilizado em ambientes empresariais de alta competitividade. Entretanto, foi destacado por Hansen (2002) que uma empresa pode adotar o *Target Costing* determinando o preço com base na demanda que deseja alcançar no mercado.

Outro requisito apontado foi o do ciclo de vida dos produtos, que deve ser curto. Para Camacho e Rocha (2007), o mercado competitivo atual tem exigido das empresas maior frequência de lançamentos de novos produtos, além de inovar constantemente os produtos já existentes. Com base nisso, compreende-se que os gostos e preferências dos consumidores se diversificam ao longo do tempo, resultando em produtos com ciclos de vida cada vez mais curtos. Produtos com ciclos de vida mais curtos exigem que as empresas projetem novos produtos com mais frequência, aumentando o tempo dedicado ao projeto em relação ao ciclo de vida total do produto (Camacho; Rocha, 2007). Por essa razão, este requisito corrobora com a característica anteriormente discutida de que o *Target Costing* deve ser aplicado nas fases de planejamento e design do produto, em que a gestão de custos foca no projeto (Everaert et al., 2006; Sakurai, 1997; Monden; Hamada, 1991; Scarpin, 2000).

Adicionalmente, é afirmado por Rocha e Martins (1999) que o *Target Costing* deve ser considerado mais do que uma metodologia de redução de custos; as empresas como um todo devem adotá-lo como uma mentalidade. Este requisito apontado por Camacho e Rocha (2007) certifica o princípio apontado por Ansari, Bell e Okano (2007) e Sharafoddin (2016) de que o envolvimento das equipes multifuncionais é fundamental para o sucesso do *Target Costing*. É adicionado por Hansen (2002) à discussão que também devem participar deste processo os agentes que estão fora da empresa, como os fornecedores, distribuidores e a assistência técnica especializada.

De forma similar à percepção de Sharafoddin (2016), é considerado por Hansen (2002) como requisito que o *Target Costing* deverá contemplar todo o ciclo de vida de um produto. Neste requisito, o objetivo é a otimização dos custos em todos os estágios que envolvem o produto, desde os gastos com pesquisa e desenvolvimento até o acompanhamento deste produto no consumidor final (Hansen, 2002).

Um requisito apontado por Rocha e Martins (1999) considera que o *Target Costing* deve contemplar o custo total de uso e propriedade para o consumidor. Para isso, estes autores

argumentam que o custo total de propriedade deverá envolver tanto o valor pago pelo consumidor quanto os demais valores desembolsados na sua manutenção, uso e descarte, se as empresas desejam manter-se competitivas no mercado.

Um último requisito apontado na literatura considera que o *Target Costing* deve contemplar um segmento relevante da cadeia de valor na qual a empresa opera. De acordo com Rocha e Martins (1999), para atingir os objetivos do *Target Costing*, não se pode focar apenas nos fatores controláveis pela própria empresa. É necessária a avaliação de toda a cadeia diretamente envolvida na produção para poder agir sobre ela. Para isso, é fundamental estabelecer parcerias que facilitem o processo e melhorem o desempenho tanto da empresa quanto das demais empresas envolvidas na cadeia de valor. Considerando a filosofia do *Target Costing*, todos os membros da cadeia devem se beneficiar (Rocha; Martins, 1999). Alguns desses benefícios são elencados por Hansen (2002), como: produtos mais duráveis e confiáveis, atendimento aos desejos e necessidades dos consumidores de maneira mais eficiente e eficaz, em que todos adotam processo de produção mais eficiente e eficaz. Portanto, observa-se que a gestão e a redução de custos devem ser aplicadas à cadeia como um todo para que seja possível usufruir dos benefícios que a ferramenta proporciona.

Com base nos levantamentos discutidos anteriormente, compreende-se que estas características, princípios e requisitos contribuem para o estabelecimento de limites sobre o *Target Costing*, assim como proporcionam compreensão detalhada de forma a diferenciá-lo de outros métodos tradicionais de gestão de custos, como os orçamentos e precificação baseada em custos.

2.3 Aspectos Operacionais do *Target Costing*

Neste tópico serão descritas as particularidades do processo do *Target Costing*, principalmente no contexto de sua implementação. Dessa forma, para que seja possível garantir a competitividade e a rentabilidade dos produtos ao longo de seu ciclo de vida, o sistema de *Target Costing* é essencial para alinhar os custos de desenvolvimento e produção com os objetivos de lucro da empresa (Monden; Hamada, 1991).

Para Monden e Hamada (1991), o sistema de *Target Costing* deveria envolver as seguintes etapas para sua implementação: i) o planejamento corporativo, no qual devem ser estabelecidos planos de lucro de longo e médio prazo para a empresa, determinando o lucro alvo para cada produto; ii) desenvolver um projeto específico para um novo produto, em que a equipe de planejamento de produtos irá definir as especificações e mudanças necessárias para

o novo produto, alinhando-se ao plano corporativo; iii) determinar um plano básico para um novo produto específico, o qual deverá considerar os custos, a qualidade e os prazos; iv) *design* do produto, em que o departamento de *design* irá elaborar um esboço inicial com base no custo alvo, ajustando-o conforme necessário após a análise de custos; e v) o plano de transferência de produção, onde são verificadas as condições de produção e estabelecidos valores padrão para consumo de materiais e horas de trabalho, os quais serão utilizados para o planejamento financeiro e controle de custos.

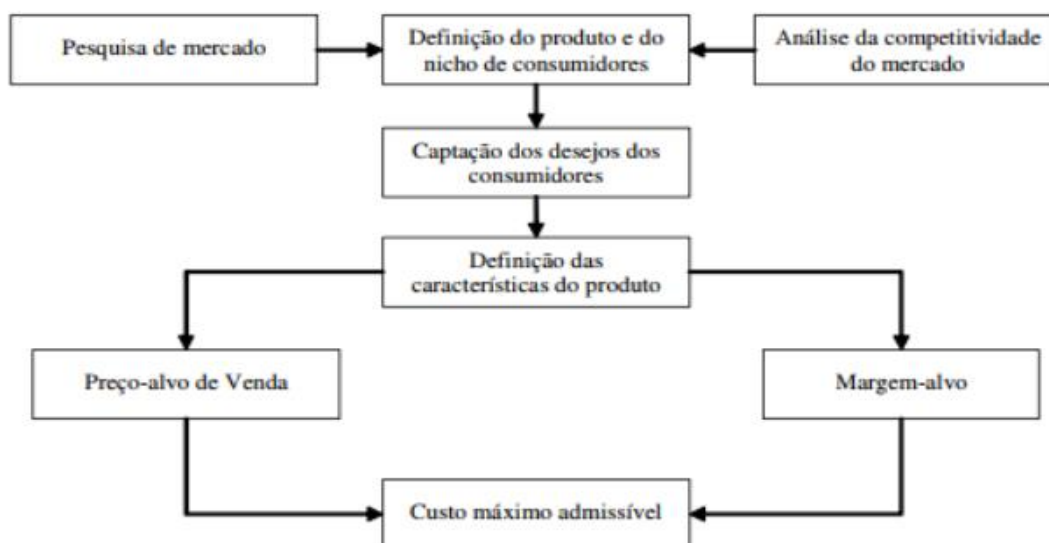
Adicionalmente, três principais procedimentos para determinação do *target cost* são levantados por Sakurai (1997), enfatizando que, mesmo que estes passos sejam apontados pela literatura, cada empresa poderá desenvolver e individualizar seus próprios procedimentos (Sakurai, 1997; Scarpin, 2000).

O primeiro passo, para Sakurai (1997), consiste no planejamento de novos produtos concentrados na satisfação do cliente. Este passo envolve a identificação da necessidade do mercado e as características do produto ou serviço que atenderão a essa necessidade (Ellram, 2006). Nesse contexto, pode-se afirmar que novos produtos são sempre criados com base em pesquisas aprofundadas sobre as necessidades dos clientes, além de um robusto setor de pesquisa e desenvolvimento, visando agregar mais valor ao que os clientes desejam (Scarpin, 2000).

Para Anderson e Sedatole (1998, p. 8), "a garantia de que os produtos encontrem as necessidades dos consumidores tem sido dirigida por pesquisas de *marketing* e pela comunicação dos resultados aos engenheiros de produto". Desse modo, as informações coletadas nesta etapa devem ser obtidas por meio de pesquisa de mercado, inteligência competitiva e solicitações de clientes.

Para aplicação do segundo passo, foi argumentado por Cruz e Rocha (2008) que deve ser estabelecido um custo máximo admissível, margem-alvo ou *target cost*. Nessa perspectiva, ao analisar os princípios que constituem a razão da existência do *Target Costing*, descobriu-se que, considerando a satisfação do cliente, o custo do produto poderá ser calculado a partir do preço estabelecido pelo mercado. Como resultado, foi demonstrado por Cruz e Rocha (2008), por meio da figura a seguir, como o custo máximo admissível pode ser determinado.

Figura 3- Etapas para estabelecer o custo máximo admissível



Fonte: Adaptado de Cruz e Rocha (2008) e Hansen (2002).

Como resultado, esta etapa servirá de guia para a definição das características do produto. Assim, o preço de venda do produto poderá ser determinado com base nas exigências do mercado (Cruz; Rocha, 2008).

O passo seguinte consiste na determinação do *target cost* em conformidade com a política estratégica da empresa, de modo a torná-los custos praticáveis (Sakurai, 1997). Para Ellram (2006), é nessa fase que é definido o custo máximo que a empresa pode gastar para produzir um produto, levando em consideração o preço de venda alvo e o lucro desejado. É acrescentado por Cruz e Rocha (2008) que o preço-alvo de venda do produto é o valor que os clientes estão dispostos a pagar pela unidade do produto. Entretanto, é argumentado por Cooper e Slagmulder (1999) que, para que o *target cost* seja alcançado, é necessária a determinação primeiramente do preço de venda alvo específico.

Neste contexto, a empresa deverá identificar as necessidades dos clientes e calcular qual seria o preço de venda aceitável para um produto que satisfaça tais necessidades (Crepaldi; Crepaldi, 2017). É então com base nesse preço de venda aceitável que a empresa calcula o custo máximo que o produto deve ter para que gere um lucro desejado (Crepaldi; Crepaldi, 2017).

Então, para começar, deve-se determinar o preço máximo que o mercado aceita pagar pelo produto. Além disso, este preço depende de vários fatores, incluindo a qualidade e a quantidade dos produtos que a empresa pretende colocar no mercado, além da avaliação dos produtos concorrentes, o poder aquisitivo do consumidor e produtos substitutos a preços mais baixos, entre outros fatores (Crepaldi; Crepaldi, 2017).

Além disso, é possível observar na literatura que os métodos utilizados para estabelecer o preço-alvo de venda para produtos já existentes geralmente se baseiam no ajustamento de seus preços, os quais consideram atributos físicos, características e funções adicionadas aos produtos, com o objetivo de aumentar a satisfação dos consumidores. Já para os casos de produtos novos, esses mesmos itens são essenciais para o preço-alvo do produto, pois as necessidades dos consumidores referem-se aos atributos físicos, características e funções que eles desejam, que são convertidos em um produto tangível que tem um preço aceitável, considerando os fatores almejados pelos consumidores (Ansari et al., 1997; Cruz; Rocha, 2008).

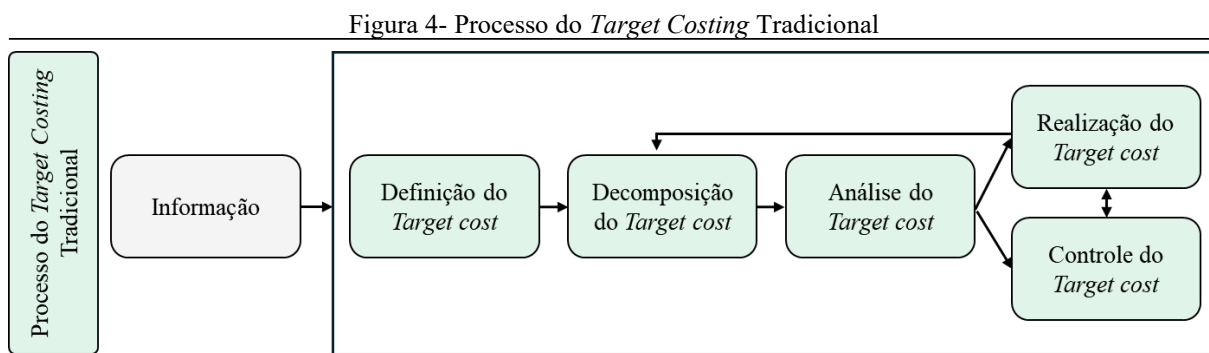
É acreditado por Cruz e Rocha (2008) que o *Target Costing* apoia-se em uma abordagem relacionada à teoria do consumidor, tanto na definição do preço-alvo, observado anteriormente, quanto no processo de eliminação do custo-alvo. Isso se deve ao fato de que as análises de custos destacam, principalmente, os atributos, os componentes e as funções dos produtos (Cruz; Rocha, 2008).

Além disso, o último passo apontado por Sakurai (1997) refere-se ao atingimento do *target cost* por meio da engenharia de valor ou outra técnica de redução de custos. Neste passo, observa-se a forma de atingir o custo máximo permitido com base nos custos estimados pela empresa (Scarpin, 2000).

Para Braga (2022), em uma perspectiva ideal, o custo permitido se torna o custo alvo para o produto. Assim, para Cooper e Slagmulder (1999), nesta fase, surgem dois problemas. Um, em que o custo permitido reflete a posição competitiva relativa da empresa, pois está baseado nos objetivos de lucro realistas e de longo prazo. Já o segundo problema é que o custo permitido não considera as capacidades de redução de custos dos projetistas ou fornecedores de produtos da empresa. Dessa forma, não há garantia de que a empresa conseguirá atingir o custo permitido (Braga, 2022; Cooper; Slagmulder, 1999). Desse modo, outras técnicas serão adotadas para permitir a redução de custos e que o *target cost* possa ser atingido.

Ao considerar esta última etapa, é afirmado por Swenson et al. (2003) que frequentemente existe uma "lacuna" entre o custo-alvo e as projeções de custo do novo produto com base nos projetos e capacidades de fabricação atuais. Fechar esta lacuna por meio da redução de custos é fundamental para o processo de *Target Costing*. Mas para que isso seja possível, é necessário o envolvimento de equipes multifuncionais, as quais analisam o design do produto, os requisitos de matéria-prima e os processos de fabricação em busca de oportunidades de redução de custos, empregando uma variedade de ferramentas e iniciativas de gestão para auxiliar no atendimento de seus objetivos (Swenson et al., 2003).

É determinado por Ahn, Clermont e Schwetschke (2018) que o método tradicional de *Target Costing* pode ser dividido em cinco etapas distintas, em que cada uma requer dados específicos. Estas etapas podem ser observadas na Figura 4 a seguir:



Fonte: Adaptado de Ahn, Clermont e Schwetschke (2018)

Na etapa nomeada como definição do *target cost*, podem ser utilizadas cinco abordagens distintas de calcular os custos, em que duas são orientadas ao mercado (*Market into Company* e *Out of Competitor*), duas orientadas internamente (*Out of Company* e *Out of Standard Costs*) e uma abordagem híbrida (*Into and Out of Company*) (Brünger; Faupel, 2010; Cooper; Slagmulder, 1999; Freidank; Zaeh, 1997). Essas abordagens permitem determinar não apenas os custos-alvo por unidade, mas também os custos-alvo totais ao longo do desenvolvimento do produto e sua fase de mercado (Ahn; Clermont; Schwetschke, 2018).

Na etapa denominada de decomposição do *target cost*, os custos-alvo abstratos são desagregados em objetivos de custo para funções do produto, componentes e partes individuais, utilizando principalmente dois métodos: a) o método orientado à função; e b) o método de alocação de componentes (Cooper; Slagmulder, 1999). Em seguida, os custos que foram decompostos são analisados para proceder ações específicas para a realização do *target cost*, utilizando ferramentas como o índice de custo-alvo e gráficos de controle de valor de custo-alvo para identificar lacunas e priorização de ações (Ahn; Clermont; Schwetschke, 2018).

Garantir que os custos padrão do produto final estejam alinhados com os custos-alvo e atender às demandas do mercado é o objetivo final da realização do custo-alvo (Ahn; Clermont; Schwetschke, 2018). Nesse sentido, a engenharia de valor e outras abordagens de engenharia de custos irão auxiliar no atingimento desse objetivo (Park; Park; Woo, 2016). Já o monitoramento e a elaboração de relatórios, que ocorrem simultaneamente à realização do custo-alvo, permitem avaliar e monitorar o progresso do processo de desenvolvimento do produto (Ahn; Clermont; Schwetschke, 2018).

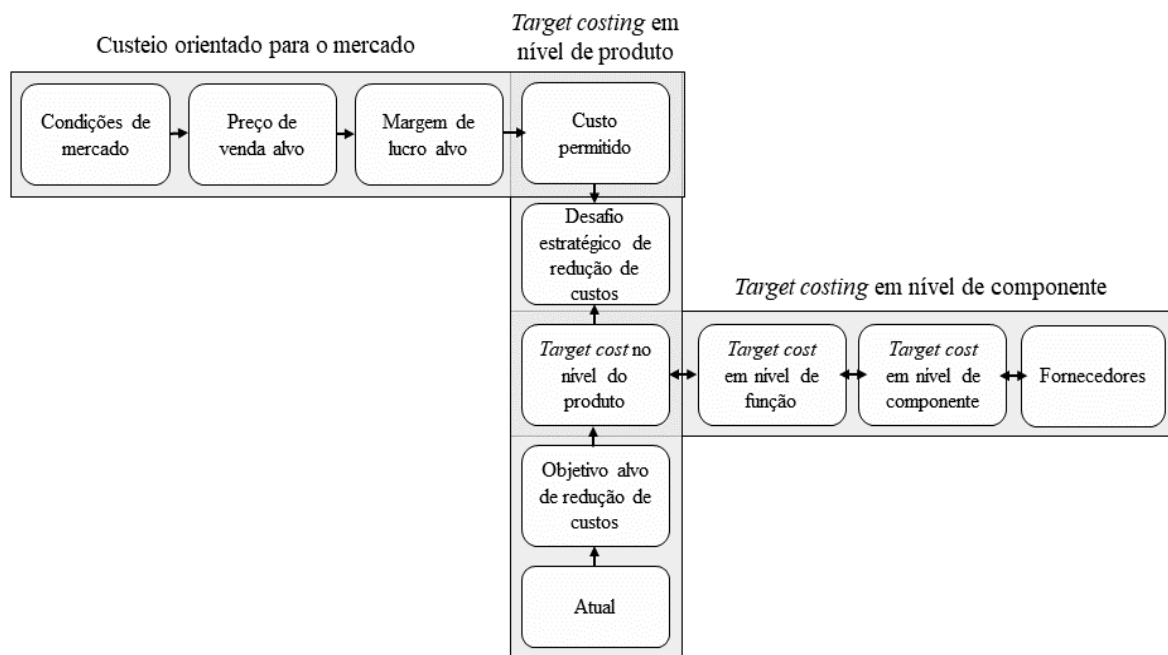
Para que seja possível a determinação do *target cost*, alguns métodos são apontados por Sakurai (1997), como: o método de planejamento de lucro (de cima para baixo); o método de engenharia (de baixo para cima); e o combinado. Autores como Everaert et al. (2006), Kim e Berry (2011) e Yazdifar e Askarany (2012) referem-se a estes métodos como *top-down* (de cima para baixo) e *bottom-up* (de baixo para cima).

O método que Sakurai (1997) chama de planejamento de lucro determina o *target cost* por meio da subtração do lucro-meta do preço de venda projetado. Na perspectiva de Everaert et al. (2006), no método *top-down*, o *target cost* também será estabelecido no nível do custo permitido, que é a diferença entre o preço de venda e a margem de lucro desejada; todavia, este será imposto à equipe de NPD. É acrescentado por Yazdifar e Askarany (2012) que este método é considerado mais direto, pois a alta administração determina o custo que deve ser alcançado, sem necessariamente considerar as opiniões ou insights da equipe de desenvolvimento.

O método de engenharia, também conhecido como método cumulativo por Sakurai (1997), considerará o nível tecnológico atual da empresa, as facilidades disponíveis na produção, o prazo de entrega, o volume de produção e outros fatores para determinar o *target cost*. Dessa forma, estes fatores serão baseados no nível tecnológico da empresa (Sakurai, 1997). É explicado por Everaert et al. (2006) que, no método *bottom-up*, o *target cost* começa na própria equipe de NPD; os custos de submontagem ou componentes são estimados com base nos custos atuais e as reduções de custo são levadas em consideração para cada componente do novo produto. Este método permite que os engenheiros estimem os custos usando suas habilidades, experiência e disponibilidade de instalações de produção, conforme afirmado por Kim e Berry (2011). Embora este método ofereça uma visão dos custos mais objetiva e realista, pode não atender totalmente às metas de lucro da empresa.

Por fim, no método combinado, a alta administração deverá definir os lucros alvo, mas os engenheiros são consultados para determinar o *target cost* (Sakurai, 1997; Kim; Berry, 2011). Para Sakurai (1997), este método visa equilibrar a visão estratégica da administração com a experiência técnica dos engenheiros. Isso significa que o foco operacional está concentrado na lucratividade e o foco tecnológico está concentrado na viabilidade.

Adicionando à discussão, três elementos principais para o processo de *Target Costing* são definidos por Cooper e Slagmulder (1999): o custeio orientado para o mercado (*Market-Driven Costing*); o *Target Costing* em nível de produto (*Product-Level Target Costing*); e o *Target Costing* em nível de componente (*Component-Level Target Costing*), os quais também podem ser observados na Figura 5 a seguir:

Figura 5- Processo do *Target Costing*

Fonte: Adaptado de Cooper e Slagmulder (1997).

Para Cooper e Slagmulder (1999), o elemento do custeio orientado para o mercado foca nas necessidades e expectativas dos clientes, os quais devem envolver a definição de objetivos de vendas e lucros de longo prazo, a estruturação das linhas de produtos para maximizar a lucratividade e a determinação do preço alvo do produto. O objetivo aqui é garantir que o custo do produto esteja alinhado com o que os clientes estão dispostos a pagar.

Já o elemento *Target Costing* em nível de produto refere-se à definição de um target cost para o produto como um todo, o qual deve incluir a imposição de disciplina ao processo de desenvolvimento para garantir que o produto seja projetado e produzido dentro do custo alvo, sem sacrificar a funcionalidade e a qualidade (Cooper; Slagmulder, 1999). Para que isso seja possível, é necessário envolver a colaboração entre as equipes de design e engenharia para encontrar maneiras de reduzir custos.

O elemento que envolve a decomposição do *target cost* do produto para suas principais funções ou componentes é o *Target Costing* em nível de componente. Este elemento permite que a empresa estabeleça preços de compra para cada componente adquirido externamente e gerencie as relações com os fornecedores para garantir que eles possam atender a esses custos alvo (Cooper; Slagmulder, 1999). Neste contexto, compreende-se que a gestão eficaz dos fornecedores é crucial para o sucesso do *Target Costing*. Dessa forma, esses três elementos devem trabalhar juntos para garantir que as empresas possam desenvolver produtos que atendam às expectativas dos clientes e sejam rentáveis ao mesmo tempo.

É adicionado por Hematfar, Sanati-Arasteh e Nooryan (2013) que, nas etapas de implementação do *Target Costing*, devem ser incluídas: i) o estabelecimento do preço de venda alvo; ii) determinar o lucro desejado; iii) calcular o *target cost*; iv) realizar a análise funcional de custos; e v) decisão final sobre a introdução do produto.

Na primeira etapa, deve-se estabelecer o Preço de Venda Alvo, envolvendo a realização de uma pesquisa de mercado para determinar um preço estimado de venda para o novo produto, em que este custo será essencial para o cálculo do *target cost* (Hematfar; Sanati-Arasteh; Nooryan, 2013).

Para calcular o *target cost*, na segunda etapa, a empresa deve calcular o lucro desejado a partir do preço de venda alvo; este lucro deverá ser subtraído do preço de venda (Hematfar; Sanati-Arasteh; Nooryan, 2013). Dessa forma, na terceira etapa, ao considerar o cálculo do *target cost*, tal custo geralmente é menor do que o custo de fabricação atual da empresa, o que significa que mais esforço deve ser feito para alcançá-lo.

Para a etapa da análise funcional de custos, uma equipe multidisciplinar de funcionários de vários departamentos (como *marketing*, engenharia e produção) deve realizar uma análise funcional de custos para encontrar alternativas que possam reduzir o custo total do produto (Hematfar; Sanati-Arasteh; Nooryan, 2013). Então, após esta análise, a estimativa de custo do novo produto e o *target cost* serão comparados. Assim, se a estimativa de custo for maior do que o *target cost*, a equipe deve revisitar a análise funcional para fazer ajustes para atingir o custo desejado.

Dessa forma, como fase final, deve-se tomar a decisão final sobre a introdução do produto. Para Hematfar, Sanati-Arasteh e Nooryan (2013), a gestão é que deve tomar a decisão final sobre a introdução do produto se a estimativa de custo estiver alinhada com o *target cost*, levando em consideração a viabilidade de fabricação, as necessidades do mercado e a aceitação do consumidor. Assim, para garantir que a empresa possa lançar seus produtos de forma competitiva e rentável, alinhando os custos de produção com as expectativas do mercado, essas etapas são consideradas essenciais.

São identificadas por Ellram (2006) seis etapas integrantes do processo de *Target Costing*, as quais, para o autor, formam um ciclo contínuo que permite que as empresas mantenham o foco em custos e funcionalidade ao longo do desenvolvimento de novos produtos.

A primeira etapa refere-se à identificação das características desejadas do produto. Nesta etapa, envolve-se a identificação de uma necessidade de mercado e as características do produto ou serviço que atenderão a essa necessidade. As informações são coletadas por meio de pesquisa de mercado, inteligência competitiva e solicitações de clientes (Ellram, 2006).

A segunda etapa proposta por Ellram (2006) é o estabelecimento do preço de venda alvo, em que o preço de venda refere-se à determinação do valor que os clientes estão dispostos a pagar. Isso pode ocorrer simultaneamente com a definição das características do produto, utilizando dados de pesquisa de mercado e informações sobre preços competitivos.

Já a terceira etapa corresponde à determinação do custo alvo do produto. Nesta etapa, é definido o custo máximo que a organização pode gastar para produzir o produto, levando em consideração o preço de venda alvo e o lucro desejado. Essa etapa geralmente envolve a aprovação da alta administração (Ellram, 2006).

A alocação do custo alvo aos componentes detalhados refere-se à quarta etapa proposta por Ellram (2006), em que o custo alvo é distribuído entre os diferentes componentes do produto, utilizando uma abordagem de equipe multidisciplinar que inclui membros de várias funções, como engenharia, finanças e gestão de suprimentos.

Já a quinta etapa refere-se às atividades de gestão de custos, as quais envolvem a implementação de atividades para garantir que os objetivos de custo sejam alcançados. Isso pode incluir a negociação com fornecedores, ajustes nas especificações do produto e a realização de *trade-offs* de custo (Ellram, 2006).

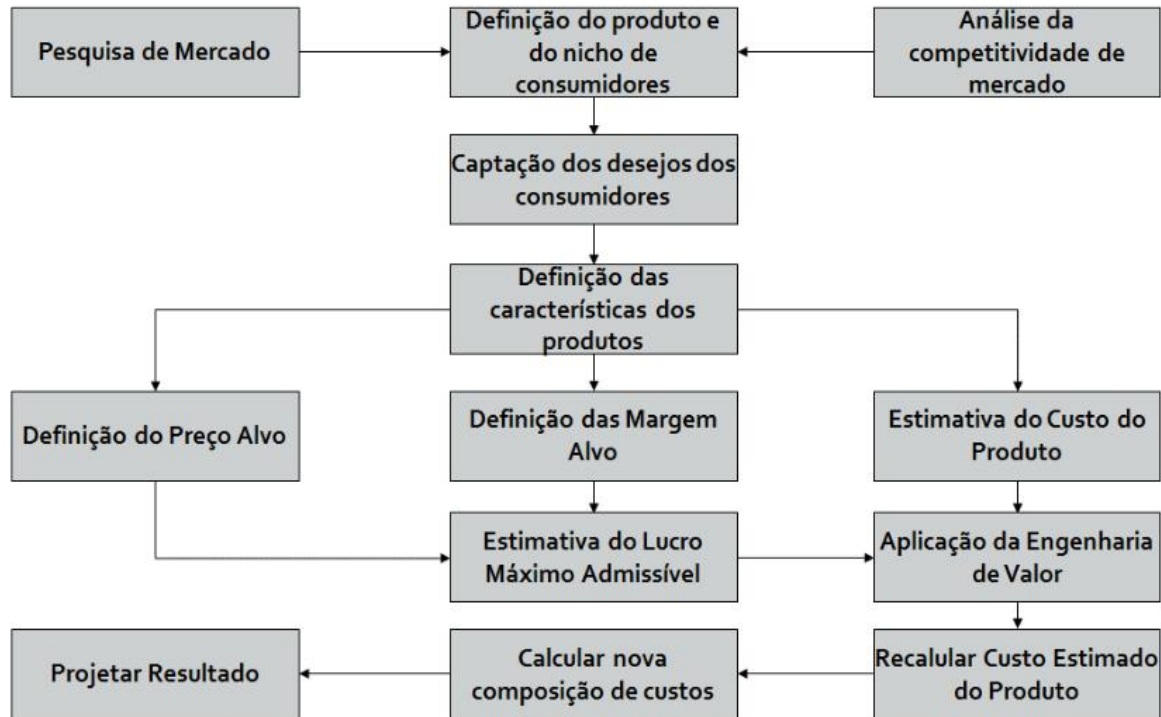
Por fim, a sexta etapa está relacionada à revisão e ajuste contínuo, considerando que o processo de *Target Costing* é iterativo, o que significa que as etapas anteriores podem ser revisitadas e ajustadas conforme necessário, em resposta a novas informações ou mudanças nas condições de mercado (Ellram, 2006).

Algumas etapas para implantação da gestão do custo alvo também são descritas por Besteiro et al. (2017), as quais foram baseadas nas perspectivas de Hansen (2002) e Cruz e Rocha (2008).

A primeira etapa também se refere à definição do preço de venda alvo, assim como os demais trabalhos levantados. Na segunda etapa, envolve a definição do lucro alvo e a margem percentual de retorno objetivada pela empresa. A terceira etapa baseia-se no cálculo do custo máximo admissível do produto. Na quarta etapa, é calculado o custo estimado, os quais provêm das previsões das diversas áreas de projeto, como engenharia e contabilidade, feitas com base no conhecimento sobre o processo produtivo a ser desenvolvido. Na quinta etapa, determina-se o custo alvo. Na sexta etapa, é aplicada a engenharia de valor, envolvendo um método sistemático de avaliar as funções de um produto para determinar se eles podem ser produzidos a um menor custo, sem sacrificar as características, desenho, confiabilidade, utilidade e reciclabilidade. A sétima etapa é o cálculo da viabilidade e rentabilidade do projeto. Por fim,

na oitava etapa, é realizado o monitoramento e a reportagem do *status* de realização (Besteiro et al., 2017). Estas etapas podem ser visualizadas da seguinte forma:

Figura 6- Etapas para Implantação da Gestão do Custo Alvo



Fonte: Besteiro et al. (2017)

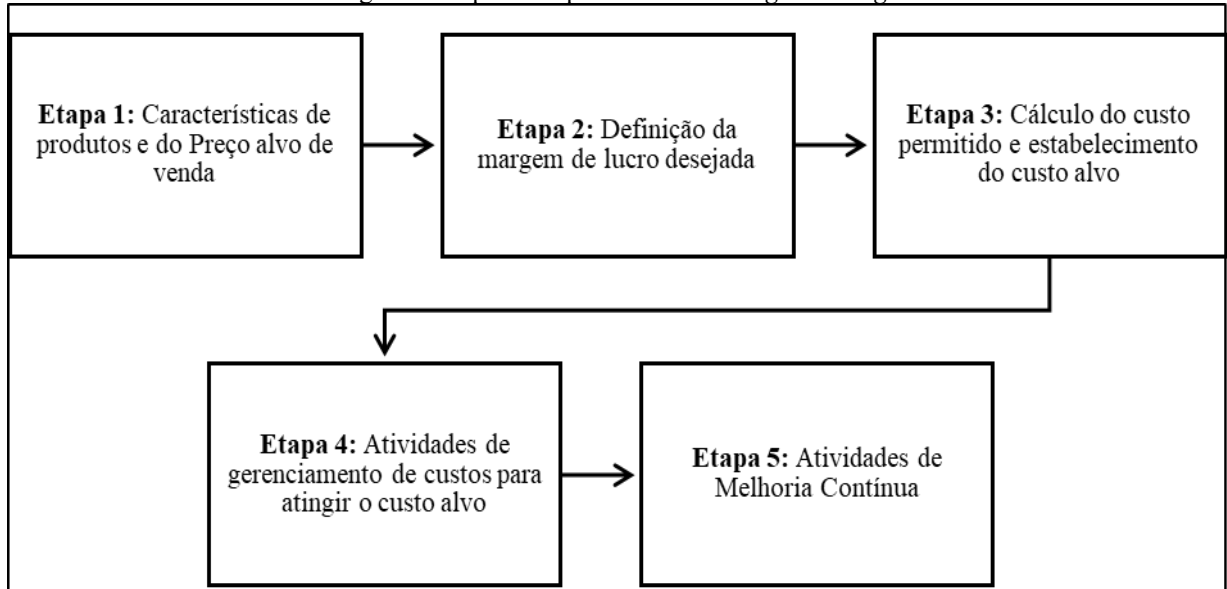
A operacionalização do *Target Costing* envolve um conjunto estruturado e sequencial de atividades que transformam informações de mercado em diretrizes concretas para o desenvolvimento de produtos lucrativos.

Nesse contexto, ao realizar um levantamento da literatura sobre processos de *Target Costing*, cinco etapas fundamentais foram identificadas e sistematizadas por Braga (2022), denominadas de aspectos operacionais do *Target Costing*, que abrangem desde o planejamento inicial do produto até a melhoria contínua após seu lançamento no mercado.

Essas etapas compreendem: (1) a definição das características de produtos/serviços e do preço-alvo de venda; (2) a definição da margem de lucro desejada; (3) o cálculo do custo permitido e o estabelecimento do custo-alvo; (4) as atividades de gerenciamento de custos para atingir o custo-alvo; e (5) as atividades de melhoria contínua (Braga, 2022). Cada uma dessas etapas desempenha papel específico no processo de *Target Costing*, embora operem de forma interdependente e integrada ao longo do ciclo de desenvolvimento e produção do produto.

A Figura 7 ilustra a estrutura e o fluxo dessas etapas operacionais, evidenciando sua natureza sequencial e iterativa, características fundamentais para o sucesso da implementação do *Target Costing* em ambientes industriais competitivos.

Figura 7- Aspectos Operacionais do *Target Costing*



Fonte: Adaptado de Ellram (2006, p. 15) e Braga (2022, p. 74).

2.3.1 Etapa 1: Características de produto e do preço alvo de venda

A primeira etapa do *Target Costing* estabelece os fundamentos para todo o processo subsequente de gestão de custos, concentrando-se em duas dimensões interdependentes: a identificação precisa das características que o produto deve possuir para atender às expectativas dos clientes e a determinação do preço-alvo baseado em condições de mercado. Esta etapa diferencia fundamentalmente o *Target Costing* de abordagens tradicionais de precificação ao iniciar o processo de desenvolvimento de produtos com informações externas (mercado) em vez de informações internas (custos existentes).

O alinhamento entre o desenvolvimento de produtos e as expectativas do mercado constitui elemento fundamental do *Target Costing*, conforme destacado por Morgan (1994) ao enfatizar que a identificação de produtos que atendem às necessidades dos clientes é essencial para o sucesso do processo. Nessa perspectiva, a capacidade de resposta rápida às demandas do mercado permite que empresas se ajustem dinamicamente às mudanças nas preferências dos consumidores (Gagne; Discenza, 1995), aspecto particularmente relevante em ambientes competitivos caracterizados por ciclos de vida de produtos cada vez mais curtos e expectativas crescentes dos consumidores quanto a inovação e qualidade.

Complementarmente, é argumentado por Cooper e Slagmulder (1999) que o custeio orientado ao mercado envolve três dimensões estratégicas inter-relacionadas: a definição de objetivos de vendas e lucros de longo prazo, a estruturação das linhas de produtos para maximizar a rentabilidade global da empresa, e o estabelecimento do preço de venda do produto baseado em análise cuidadosa das condições competitivas e das percepções de valor dos clientes. Essa abordagem multidimensional assegura que decisões sobre características de produtos não sejam tomadas isoladamente, mas sim no contexto da estratégia competitiva mais ampla da organização.

O *Target Costing* permite que empresas se concentrem nas exigências dos clientes, utilizando feedback do mercado para antecipar mudanças nas necessidades dos consumidores e avaliar a eficácia da cadeia de suprimentos em proporcionar satisfação ao cliente (Lockamy; Smith, 2000). Nesse contexto, as empresas devem ouvir ativamente as necessidades dos clientes e incorporar essas informações nas decisões de *design* e custo desde as fases iniciais do desenvolvimento, garantindo que o valor das funcionalidades oferecidas supere os custos de implementação (Swenson et al., 2003).

A utilização de resultados de pesquisas de mercado sofisticadas e de inteligência competitiva para identificar características desejadas do produto e definir preços de venda é fundamental para o sucesso do *Target Costing* (Ellram, 2006; Megliorini; Rocha, 2006; Hamood; Omar; Sulaiman, 2011; Al-Khasawneh et al., 2019). Empresas que implementam efetivamente o *Target Costing* estabelecem processos sistemáticos de coleta e análise de informações sobre preferências de clientes, estratégias de concorrentes, tendências tecnológicas e dinâmicas de preços, transformando esses dados em especificações técnicas e diretrizes de custos para equipes de desenvolvimento de produtos.

A coleta e o processamento de informações de mercado são úteis para reduzir incertezas inerentes ao desenvolvimento de novos produtos, possibilitando planejamento de mercado e lucro mais sistemático e fundamentado (Ax; Greve; Nilsson, 2008). A identificação das expectativas dos clientes e a comparação sistemática com produtos concorrentes são fundamentais para estabelecer metas de *design* que atendam efetivamente às necessidades do mercado (Iranmanesh; Thomson, 2008), processo que exige não apenas sofisticação metodológica na pesquisa de mercado, mas também capacidade organizacional de traduzir insights de clientes em especificações técnicas operacionalizáveis.

Uma das mudanças paradigmáticas mais significativas introduzidas pelo *Target Costing* refere-se à inversão da lógica tradicional de formação de preços. Conforme explicado por Ewert e Ernst (1999), a prática de subtrair um lucro-alvo do preço de mercado para determinar os

custos unitários permitidos transforma fundamentalmente a pergunta orientadora: de "Qual é o custo de um produto?" para "Qual pode ser o custo de um produto?". Essa reformulação não é meramente semântica, mas representa mudança profunda na filosofia de gestão de custos, transferindo o foco de justificar preços baseados em custos incorridos para gerenciar custos dentro de limites impostos por preços de mercado.

De forma similar, é enfatizado por Shank e Fisher (1999) que o preço de venda deve ser determinado pela análise do mercado e pela cadeia de valor, em vez de ser influenciado pelos custos de produção existentes. Essa abordagem reconhece que, em mercados competitivos, clientes determinam preços com base em valor percebido e alternativas disponíveis, independentemente dos custos internos dos fornecedores. Consequentemente, empresas que insistem em precificar baseadas em custos mais margem (*cost-plus pricing*) arriscam-se a estabelecer preços não competitivos, resultando em perda de participação de mercado ou margens insustentáveis.

O *Target Costing* pode ser utilizado para garantir que novos produtos atendam aos requisitos de preço e retorno financeiro determinados pelo mercado, promovendo desenvolvimento de produtos mais alinhado com as expectativas dos consumidores (Ansari; Bell; Okano, 2007). Empresas estabelecem *target cost* com base em análises de mercado e expectativas de lucro, orientando todo o processo de desenvolvimento do produto desde suas fases iniciais (Everaert et al., 2006).

Para Braga (2022), a definição do preço de venda-alvo constitui passo crucial no contexto operacional do *Target Costing*, não podendo ocorrer de maneira arbitrária. O preço deve ser determinado prioritariamente pelas condições mercadológicas e, adicionalmente, pela competitividade dos produtos da organização frente aos seus concorrentes (Scarpin, 2000; Braga, 2022). Essa abordagem exige que empresas desenvolvam capacidades analíticas sofisticadas para monitorar continuamente dinâmicas de mercado, antecipar movimentos competitivos e ajustar estratégias de produto e preço em resposta a mudanças no ambiente externo.

Segundo Cooper e Slagmulder (1999), a determinação do preço de venda-alvo fundamenta-se no conceito de valor percebido pelo cliente. Clientes só estarão dispostos a pagar mais por um novo produto se seu valor percebido for superior ao de seu predecessor ou de produtos concorrentes. Tal valor percebido deve ser justificado pela percepção do cliente de valor adicional proveniente de novas funções, melhor desempenho, maior confiabilidade, design superior ou outros atributos tangíveis e intangíveis que diferenciam o produto no mercado.

As preferências dos consumidores determinam quais funcionalidades devem ser mantidas nos produtos e quais atributos são essenciais (Biazebete; Borinelli; Camacho, 2009). Dessa forma, no decorrer do desenvolvimento do projeto de produtos, pesquisas mercadológicas são realizadas junto ao público-alvo com o propósito de identificar os componentes necessários para assegurar os padrões de qualidade esperados, processo que pode envolver técnicas como *Quality Function Deployment* (QFD), grupos focais, análise conjunta, prototipagem rápida e testes com usuários.

É observado por Callado, Callado e Bomfim (2020) que as empresas se adaptaram a um ambiente onde o mercado dita os preços, permitindo que definam preços com base nas necessidades e desejos dos consumidores, em vez de apenas nos custos internos. A importância da identificação das necessidades dos clientes reside em compreender profundamente o que eles realmente desejam e precisam, não apenas em termos de funcionalidade técnica, mas também considerando dimensões emocionais, simbólicas e experienciais do consumo.

O *Target Costing* é, portanto, uma abordagem orientada ao mercado, na qual o preço do produto é definido dentro de uma faixa aceitável para o cliente, considerando as necessidades de atender às expectativas de vendas e obter lucros desejados (Huang et al., 2012). A monitorização constante dos preços de mercado e das especificações dos produtos demandadas pelos clientes é crucial para ajustar os custos de produção e garantir a competitividade das empresas em ambientes dinâmicos (Kádárová et al., 2015).

A operacionalização efetiva do *Target Costing* na Etapa 1 requer colaboração intensiva entre diferentes departamentos organizacionais. É enfatizado por Monden e Hamada (1991) e Al-Khasawneh et al. (2019) que a colaboração entre departamentos de *design*, engenharia, produção, compras, *marketing* e finanças é essencial para garantir que todos trabalhem coordenadamente no desenvolvimento de novos produtos em direção ao *target cost* estabelecido. Além disso, as empresas devem assegurar, desde as fases iniciais do desenvolvimento do produto, capacidade de redução de custos (Tani, 1995), o que exige integração precoce de considerações de manufaturabilidade, disponibilidade de materiais e capacidades da cadeia de suprimentos nas decisões de *design*.

É afirmado por Shank e Fisher (1999) que o *Target Costing* requer colaboração entre diferentes departamentos, permitindo que todos os aspectos do produto, sejam eles técnicos, comerciais, financeiros e operacionais, estejam alinhados com os objetivos de custo e lucro estabelecidos. É enfatizada por Ellram (2000, 2002) a importância de equipes multifuncionais trabalhando colaborativamente em conjunto com processos de agregação de valor, por meio da análise de valor (*value analysis*) e da engenharia de valor (*value engineering*), técnicas que

buscam sistematicamente identificar e eliminar custos desnecessários sem comprometer funcionalidade ou qualidade.

Nesse contexto, a alta administração deve definir metas de custo em níveis estratégicos elevados, que são posteriormente decompostas hierarquicamente em funções, processos e equipes operacionais (Kim et al., 2002). A formação de equipes independentes e capacitadas é crucial para o sucesso do *Target Costing*, permitindo a aquisição e mobilização de recursos de diferentes funções organizacionais. A alocação de custos e a gestão de custos são realizadas por equipes que envolvem diferentes funções, como engenharia, finanças e gestão de suprimentos, promovendo maior responsabilidade e *accountability* distribuídas (Ellram, 2006).

A formação de equipes multidisciplinares é incentivada para promover criatividade e colaboração entre departamentos, com objetivo de redução de custos garantindo simultaneamente a qualidade do produto (Ibusuki; Kaminski, 2007; Huang et al., 2012). O *Target Costing* requer, portanto, abordagem integrada que combine métodos tradicionais e modernos de gestão de custos com técnicas de marketing, produção e engenharia (Kocsoy; Gurdal; Karabayir, 2009; Kee, 2010).

Para viabilizar essa integração, torna-se necessária compreensão sólida dos conceitos de custo por todos os funcionários envolvidos no desenvolvimento de produtos. Melhores práticas incluem treinamentos internos para tornar os custos visíveis e compreensíveis para diversos departamentos, principalmente de design e engenharia (Kim et al., 2002; Dekker; Smidt, 2003), cujas decisões determinam grande parte dos custos do ciclo de vida do produto. Uma gestão proativa de custos durante a fase de desenvolvimento do produto e comunicação eficaz entre as equipes de *marketing* e manufatura são aspectos cruciais para garantir que as metas de custo sejam realistas e alinhadas com as demandas do mercado (Ax; Greve; Nilsson, 2008; Panigrahi, 2009; Jacomit; Granja, 2011).

A forte liderança da alta administração é fundamental para alinhar todos os funcionários com a mentalidade da empresa, criando a conscientização necessária para a implementação bem-sucedida do *Target Costing* (Kim; Berry, 2011). Lembrando que este artefato é um conceito interdisciplinar que envolve diversas funções organizacionais (Burrows; Chenhall, 2012; Baharudin; Jusoh, 2015), a interação próxima entre diferentes departamentos e colaboradores possibilita abordagem integrada, de modo que a empresa funcione como sistema único orientado por objetivos comuns (Samogorskaya; Bejnar; Narolina, 2020). Para Camacho e Rocha (2007) e Braga, Nascimento e Callado (2021), o *Target Costing* requer colaboração entre os diferentes departamentos de uma empresa, promovendo abordagem integrada ao longo de toda a cadeia de valor, desde fornecedores até clientes finais.

A participação de fornecedores constitui elemento distintivo e estrategicamente relevante na implementação do *Target Costing*, embora sua intensidade e formato variem consideravelmente entre organizações. A implementação do *Target Costing* visa aumentar a comunicação e o envolvimento precoce dos fornecedores no desenvolvimento de novos produtos ou serviços, aspecto importante para a competitividade e a gestão de custos (Ellram, 2000; Shalpegin; Sommer; Wan, 2018).

A escolha da abordagem de relacionamento com fornecedores no contexto do *Target Costing* deve ser feita após análise cuidadosa das relações entre parceiros comerciais, podendo variar desde negociações em mercado aberto até esforços conjuntos e colaborativos para simplificar operações e compartilhar benefícios de redução de custos (Lockamy; Smith, 2000). Foi observado por Kim et al. (2002) em sua pesquisa que empresas com melhores práticas mantêm relações próximas com fornecedores e trabalham na integração de custos, embora sejam frequentemente relutantes em compartilhar dados detalhados de custos por razões competitivas e de confidencialidade.

A participação dos fornecedores é considerada essencial para alcançar as metas de *Target Costing*, sendo as cadeias de suprimentos vistas como parte de uma "empresa estendida" (*extended enterprise*) que ultrapassa fronteiras organizacionais tradicionais (Swenson et al., 2003). No contexto do *Target Costing*, devem ser envolvidos fornecedores e fabricantes no processo de design, promovendo abordagem colaborativa para redução de custos, essencial para eliminar desperdícios e ineficiências ao longo da cadeia de suprimentos (Helms et al., 2005).

A participação de fornecedores desde as fases iniciais do desenvolvimento do produto garante que os custos sejam controlados e que as especificações atendam às necessidades exigidas pelo mercado (Ellram, 2006; Everaert et al., 2006). A interação próxima com fornecedores é importante para garantir que todos os requisitos do produto sejam atendidos dentro dos limites de custo estabelecidos, trabalhando conjuntamente para identificar oportunidades de redução de custos e melhorias de eficiência por meio de inovações em materiais, processos de fabricação, logística e *design* colaborativo (Ellram; Tate; Choi, 2020).

2.3.2 Etapa 2: Definição da margem de lucro desejada

A segunda etapa do *Target Costing* concentra-se no estabelecimento da margem de lucro desejada, componente crítico que, juntamente com o preço-alvo, determina matematicamente o custo permitido do produto. Esta etapa representa inversão fundamental em relação à lógica tradicional de precificação: em vez de calcular o preço adicionando uma

margem aos custos existentes, o *Target Costing* estabelece a margem desejada antecipadamente e a subtrai do preço de mercado para derivar o custo máximo admissível.

A margem de lucro desejada é estabelecida com o objetivo de garantir que a empresa alcance seus objetivos de lucro de longo prazo (Cooper; Slagmulder, 1999). Para definir a margem de lucro desejada, as empresas consideram dois aspectos fundamentais: que as margens sejam realistas e alcançáveis dentro das condições competitivas do mercado, e que sejam suficientes para compensar os custos do ciclo de vida dos produtos, incluindo investimentos em pesquisa e desenvolvimento, marketing, suporte pós-venda e eventuais melhorias futuras.

Para assegurar sua sustentabilidade organizacional, a empresa necessita obter lucratividade em suas operações comerciais, ainda que temporariamente adote estratégias de comercialização com margens reduzidas ou nulas visando ampliar sua base de clientes, ganhar participação de mercado ou estabelecer-se em novos segmentos (Biazebete; Borinelli; Camacho, 2009). Essas decisões estratégicas de curto prazo devem, contudo, estar fundamentadas em planos claros de como e quando a empresa alcançará margens sustentáveis no médio e longo prazo.

No processo de *Target Costing*, a definição da margem de lucro desejada ocorre de maneira inversa à abordagem tradicional: ela é estabelecida antes da determinação do custo do produto e é subtraída do preço de venda de mercado para se chegar ao custo admissível (Al-Khasawneh et al., 2019; Chandrarin et al., 2019). Essa inversão sequencial não é meramente procedimental, mas reflete mudança filosófica profunda: o lucro deixa de ser residual (o que sobra após cobrir custos) e torna-se um requisito estratégico que deve ser assegurado mediante gestão rigorosa de custos.

A margem de lucro-alvo é determinada durante o planejamento do produto, baseando-se no plano de lucros estratégico da empresa (Baharudin; Jusoh, 2019). Em métodos mais avançados e estrategicamente orientados, o lucro-alvo deriva de planejamento de médio e longo prazo (tipicamente 3 a 5 anos) das estratégias de negócios, onde o lucro total desejado é decomposto em portfólios de produtos a serem introduzidos em período específico (Baharudin; Jusoh, 2019). Essa abordagem assegura alinhamento entre objetivos de produtos individuais e metas corporativas mais amplas, evitando otimizações locais que possam comprometer a rentabilidade global da empresa.

Para empresas com menor sofisticação gerencial ou em estágios iniciais de implementação do *Target Costing*, um método mais simples é descrito por Baharudin e Jusoh (2019): referir-se à margem de lucro real de produtos antecessores e fazer ajustes para atender às mudanças nas condições de mercado. Um estudo de caso demonstrou o uso de tendências

históricas de lucro, selecionando período estável como base e ajustando para incrementos ou decrementos de lucro estimados, abordagem pragmática que, embora menos sofisticada, pode ser adequada para empresas com linhas de produtos relativamente estáveis e mercados previsíveis.

Duas abordagens principais para definir as margens de lucro-alvo são descritas por Cooper e Slagmulder (1999), cada uma apropriada para diferentes contextos organizacionais. Na primeira abordagem, a empresa pode iniciar com a margem de lucro real do produto anterior e ajustá-la para mudanças nas condições de mercado, tais como intensificação da competição, alterações nas preferências dos clientes, mudanças tecnológicas ou variações nos custos de insumos. Na segunda abordagem, a empresa pode começar com a margem de lucro-alvo de toda a linha de produtos (ou outro agrupamento estratégico relevante) e, então, aumentar ou diminuir a margem de lucro-alvo para produtos individuais, dependendo das realidades específicas do mercado de cada produto, seu posicionamento estratégico e seu estágio no ciclo de vida.

Na perspectiva do *Institute of Management Accountants* - IMA (1997), a margem de lucro-alvo deve ser calculada a partir dos objetivos estratégicos e financeiros gerais da empresa, como o retorno sobre vendas (*Return on Sales* - ROS), retorno sobre capital empregado (*Return on Capital Employed* - ROCE) e retorno sobre patrimônio líquido (*Return on Equity* - ROE). Esses objetivos devem ser desagregados hierarquicamente para linhas de produtos e, finalmente, para produtos individuais, assegurando rastreabilidade entre metas corporativas e decisões operacionais. As margens de lucro-alvo podem variar substancialmente entre produtos, dependendo do nível de investimento necessário, das condições competitivas específicas, do posicionamento estratégico e do potencial de crescimento de cada produto ou linha.

Visão similar é apresentada por Chandrarin et al. (2019), que afirmam ser método comum para determinar a meta de lucro o Retorno sobre Vendas (ROS), calculado como a razão entre lucro operacional e receita de vendas. Adicionalmente, é acrescentado por Schildmacher (2021) que a margem pode ser derivada de taxa de retorno mínima sobre o faturamento ou sobre o capital empregado, frequentemente influenciada por considerações estratégicas de longo prazo e expectativas dos acionistas quanto à criação de valor e distribuição de dividendos.

É argumentado por Vieira (2023) que o *Target Costing* começa com a elaboração de planejamento de longo prazo dos lucros-alvo para toda a produção da empresa. Isso significa que a margem de lucro desejada para produto individual deve estar rigorosamente alinhada com os objetivos gerais de rentabilidade e sustentabilidade da empresa no longo prazo, evitando inconsistências entre decisões de produtos específicos e viabilidade financeira corporativa.

É observado por Homburg et al. (2021) que diferentes variantes de um mesmo produto podem ter margens de lucro distintas, refletindo diferenças em valor percebido pelos clientes, custos de produção e posicionamento competitivo. Por exemplo, uma variante básica de um produto pode ter margem-alvo de 10%, enquanto uma variante "*premium*" ou "favorecida" (com mais recursos, funcionalidades superiores ou design diferenciado) pode ter margem-alvo de 15%, refletindo maior disposição a pagar dos clientes por atributos adicionais.

2.3.3 Etapa 3: Cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo-alvo

O cálculo do custo permitido e o estabelecimento do custo-alvo são etapas distintas, embora intimamente interligadas, no processo de *Target Costing* (Cooper; Slagmulder, 1999). O custo permitido (*allowable cost*) representa a estimativa de custo máximo de um novo produto, determinado externamente com base nas condições de mercado e nos objetivos de lucro da empresa. É calculado matematicamente pela fórmula fundamental do *Target Costing*:

$$\text{Custo Permitido} = \text{Preço de Venda-Alvo} - \text{Margem de Lucro-Alvo}$$

Para realizar este cálculo, a empresa precisa, primeiramente, definir o preço de venda-alvo, considerando múltiplos fatores: condições de mercado, percepção de valor pelo cliente, posição do modelo na matriz de produtos da empresa, objetivos estratégicos e de lucratividade da alta gerência, imagem da marca, lealdade do cliente, nível de qualidade e funcionalidade esperados em comparação com a concorrência, e participação de mercado esperada (Cooper; Slagmulder, 1999). Posteriormente, deve-se estabelecer a margem de lucro-alvo, conforme foi apresentado na Etapa 2.

Para Cooper e Slagmulder (1999), o custo permitido reflete a posição competitiva relativa da empresa no mercado e não leva em conta as capacidades atuais de redução de custos dos projetistas, engenheiros ou fornecedores. Conseqüentemente, não há garantia de que o custo permitido seja factualmente alcançável com as tecnologias, processos e recursos atualmente disponíveis na organização. Essa distinção é crucial: o custo permitido representa uma meta ideal ditada pelo mercado, enquanto o custo-alvo representa uma meta realista que considera capacidades organizacionais.

É defendido pelo IMA (1997) que o custo permitido representa o custo máximo que pode ser alocado a um produto no processo de planejamento para que a empresa atinja seus objetivos de lucro. Esta abordagem contrasta fundamentalmente com a prática histórica de "custo + margem de lucro = preço", onde os custos eram a base primária para definição dos preços. O *Target Costing* exige mudança de mentalidade profunda, onde os custos são vistos

como derivados dos preços de mercado e da margem de lucro desejada, e não como determinantes independentes dessas variáveis.

Simultaneamente ao cálculo do custo permitido, a empresa deve calcular o custo estimado (*drifting cost ou current cost*). Este é o custo calculado com base nas tecnologias, processos de fabricação e fornecedores atuais, assumindo que o produto fosse fabricado sem novos esforços específicos de redução de custos (Baharudin; Jusoh, 2019). Normalmente, o custo estimado é substancialmente superior ao custo permitido, criando uma "lacuna de custo" (*cost gap*) que precisa ser sistematicamente fechada por meio de atividades de engenharia de valor, *redesign*, negociações com fornecedores e melhorias de processos.

Após identificar a lacuna entre o custo estimado e o custo permitido, a empresa deve estabelecer o custo-alvo (*target cost*), que representa o custo realista e alcançável que a organização se compromete a atingir. É destacado por Baharudin e Jusoh (2019) que o "custo permitido" é o custo máximo pelo qual o produto deve ser fabricado para obter o lucro-alvo, sendo um objetivo desafiador definido pela alta gerência para forçar inovação e eficiência. Já o custo-alvo é definido após ajustes entre o custo estimado e o custo permitido, tornando-o mais atingível e alcançável mediante esforços coordenados de redução de custos, necessitando aprovação da gerência. Em empresas com gestão de custo-alvo sólida e madura, a diferença entre o custo permitido e o custo-alvo é mínima ou inexistente, refletindo capacidades organizacionais desenvolvidas de gestão de custos (Baharudin; Jusoh, 2019).

O processo de estabelecimento do custo-alvo envolve, segundo Cooper e Slagmulder (1999), três passos principais e sequenciais. Primeiro, definir o custo-alvo alcançável por meio da determinação do custo atual do novo produto, somando os custos de fabricação atuais de cada função principal do produto, assumindo que nenhuma atividade adicional de redução de custos seja empreendida. Segundo, disciplinar o processo de custeio-alvo, assegurando rigor metodológico e comprometimento organizacional para que o custo-alvo seja atingido sempre que tecnicamente viável e economicamente racional. Terceiro, atingir efetivamente o custo-alvo por meio da utilização sistemática de técnicas como engenharia de valor (*Value Engineering - VE*), *design* para fabricação e montagem (*Design for Manufacturing and Assembly - DFMA*), seleção estratégica de fornecedores, padronização de componentes e simplificação de processos para reduzir custos substancialmente sem sacrificar funcionalidade, qualidade ou confiabilidade esperadas pelos clientes (Cooper; Slagmulder, 1999).

A Engenharia de Valor será utilizada intensivamente nesta fase, analisando sistematicamente *trade-offs* entre funcionalidade, qualidade e custo durante a fase de design para fechar a lacuna entre o custo estimado e o custo-alvo (Baharudin; Jusoh, 2019). Essa

análise envolve questionamento rigoroso de cada componente, processo e especificação: Essa função é realmente necessária? Existe forma alternativa de alcançar a mesma funcionalidade com custo inferior? Este material pode ser substituído por alternativa mais econômica sem comprometer qualidade? Este processo pode ser simplificado ou automatizado?

É destacado por Ellram (2006) que esta fase exige decomposição hierárquica dos custos, processo no qual o custo-alvo geral do produto é desmembrado de forma estruturada e sistemática. Essa decomposição envolve a distribuição do custo-alvo entre vários centros de custo internos (como *marketing*, manufatura, despesas gerais e administrativas, logística e distribuição) e, crucialmente, para o preço dos itens adquiridos externamente de fornecedores. Essa decomposição permite que cada departamento e cada fornecedor compreenda claramente sua contribuição específica para o alcance do custo-alvo global, facilitando responsabilização (*accountability*) e coordenação de esforços de redução de custos.

É sintetizado por Biazebete, Borinelli e Camacho (2009) que o custo-alvo é estabelecido a partir do preço de venda determinado pela dinâmica competitiva do mercado. Assim, dado o valor que o consumidor está disposto a desembolsar e considerando-se a rentabilidade almejada pela organização, determina-se matematicamente o custo-alvo do produto, invertendo completamente a lógica tradicional de formação de preços e custos.

2.3.4 Etapa 4: Atividades de Gerenciamento de custos para atingir o custo-alvo

O *Target Costing* é ferramenta que envolve planejamento cuidadoso de custos desde a fase de desenvolvimento do produto, estabelecendo *target cost* que deve ser rigorosamente alcançado para garantir rentabilidade considerando diferentes alternativas de *design* e produção (Monden; Hamada, 1991; Sarokolae; Ebrati, 2012). Foi afirmado pioneiramente por Scarbrough, Nanni e Sakurai (1991) que a integração de métodos de controle operacional, como *Total Quality Control* (TQC) e *Just-In-Time* (JIT), permite que empresas planejem custos baixos desde o início do processo produtivo, evitando a necessidade de esforços custosos de redução de custos após o produto estar em produção, quando oportunidades de mudanças são significativamente mais limitadas e dispendiosas.

O *Target Costing* permite às organizações desenvolverem metas específicas e mensuráveis para os custos de produção, derivando o *target cost* a partir do preço de venda esperado menos o lucro desejado, abordagem fundamental para garantir que custos estejam rigorosamente alinhados com expectativas de mercado e objetivos financeiros (Bock; Pütz,

2017; Becker; Gaivoronski, 2018; Ellram, 2000; Samogorodskaya; Bejnar; Narolina, 2020). Dessa forma, baseia-se na fórmula central:

$$\textit{Target Cost} = \text{Preço de Venda Estimado} - \text{Margem de Lucro Desejada}$$

Assim, o *Target Costing* identifica o custo máximo que um produto deve ter para garantir que os objetivos de lucro sejam alcançados quando vendido ao preço competitivo de mercado (Qady; El-Helbawy, 2016). O *Target Costing* utiliza análise detalhada das preferências dos clientes para determinar o preço que será praticado e o volume de vendas futuro esperado, elementos fundamentais para definir consistentemente o *target cost* (Homburg et al., 2021).

Informações detalhadas, precisas e tempestivas sobre custos e rentabilidade durante a pesquisa e desenvolvimento do produto são cruciais, pois a operacionalização efetiva do *Target Costing* durante a tomada de decisões no ciclo de vida do produto requer cuidadosa decomposição dos elementos constitutivos do custo de um produto (Filomena; Neto; Duffey, 2009). Essa decomposição deve ser suficientemente granular para permitir identificação de oportunidades específicas de redução de custos e alocação clara de responsabilidades para alcance de metas de custos entre diferentes funções e componentes.

O processo envolve análise sistemática de cada elemento de custo, questionando sua necessidade, seu valor para o cliente e possibilidades de otimização. Técnicas como análise funcional de custos, engenharia de valor, *teardown analysis* (desmontagem e análise de produtos concorrentes), análise de valor agregado e modelagem paramétrica de custos são frequentemente empregadas para identificar oportunidades de economia sem comprometer funcionalidade ou qualidade percebida pelo cliente.

Conforme observado na Etapa 1, mas com intensificação nesta Etapa 4, o envolvimento estratégico de fornecedores no processo de *design* e redução de custos é essencial. Fornecedores frequentemente possuem conhecimento especializado sobre materiais, processos de fabricação e tecnologias emergentes que podem contribuir significativamente para alcance do custo-alvo. A gestão colaborativa da cadeia de suprimentos, incluindo compartilhamento seletivo de informações de custos, desenvolvimento conjunto de soluções e acordos de compartilhamento de benefícios, pode gerar reduções substanciais de custos mutuamente benéficas (Ellram, 2006; Cooper; Slagmulder, 1999).

Múltiplas ferramentas e técnicas são empregadas nesta etapa para fechar a lacuna entre o custo estimado inicial e o custo-alvo: a Engenharia de Valor (*Value Engineering*), a qual consiste na análise sistemática de funções do produto para alcançar funções essenciais ao menor custo possível; o *Design for Manufacturing and Assembly* (DFMA), que simplifica o *design* para facilitar fabricação e montagem, reduzindo tempo e custos de produção; a Padronização

de componentes, a qual se utiliza de componentes comuns entre diferentes produtos para ganhos de escala; a Análise de *make-or-buy*, que considera decisões estratégicas sobre internalização ou terceirização de componentes, entre outros. A aplicação sistemática e integrada dessas técnicas, coordenada por equipes multifuncionais comprometidas com o alcance do custo-alvo, constitui o cerne da Etapa 4 do *Target Costing*.

2.3.5 Etapa 5: Atividades de Melhoria Contínua

A quinta e última etapa do *Target Costing* envolve o monitoramento contínuo do custo-alvo e esforços sistemáticos de melhoria contínua ao longo de toda a vida útil do produto ou serviço, estendendo o processo de gestão de custos para além do lançamento do produto no mercado. Esta etapa reflete a filosofia *kaizen* de melhoria contínua, profundamente enraizada nas práticas gerenciais japonesas que originaram o *Target Costing*.

Para Ellram (2006), esta etapa envolve monitoramento contínuo do custo-alvo e esforços incessantes de melhoria contínua ao longo da vida útil do produto ou serviço. Contrariamente à teoria idealizada que sugere que um produto só deve ser introduzido no mercado após atingir plenamente o custo-alvo, empresas frequentemente lançam produtos mesmo sem atingir completamente este custo, por razões competitivas (necessidade de responder rapidamente a movimentos de concorrentes), estratégicas (capturar janelas de oportunidade de mercado) ou de serviço ao cliente (atender demandas urgentes de clientes importantes), conforme relatado em estudos empíricos com empresas norte-americanas (Ellram, 2006).

O monitoramento dos custos do produto deve ser constante e sistemático, permitindo identificação tempestiva de desvios em relação ao custo-alvo e implementação de ações corretivas. É sugerido por Tani (1995) que o gerenciamento do *Target Costing* deve ser criteriosamente adaptado às incertezas do ambiente de decisão, determinadas pela frequência de inovações tecnológicas e pela diversificação das necessidades dos clientes. Com base nisso, torna-se fundamental o monitoramento rigoroso das atividades do gerenciamento do *Target Costing* durante a produção em massa para promover melhoria contínua, assegurando que metas de custo sejam não apenas alcançadas inicialmente, mas mantidas e progressivamente aprimoradas ao longo do ciclo de vida do produto (Tani et al., 1994).

A gestão da empresa deve constantemente revisar e ajustar os custos em relação ao *target cost*, promovendo cultura organizacional de melhoria contínua (Shank; Fisher, 1999). Nesse contexto, é exemplificado por Helms et al. (2005) que o *Target Costing* alinhado aos

conceitos de *lean manufacturing* visa sistematicamente reduzir atividades que não agregam valor ao produto na percepção do cliente, implicando em ciclo virtuoso e permanente de melhoria contínua.

É argumentado por Monden e Hamada (1991) que *Target Costing* e *Kaizen Costing* são inseparáveis e constituem conjuntamente o sistema total de gestão de custos de empresas japonesas de manufatura de classe mundial. Enquanto o *Target Costing* concentra-se primariamente na fase de desenvolvimento e design de novos produtos, estabelecendo custos-alvo ambiciosos baseados em condições de mercado, o *Kaizen Costing* foca na fase de produção em massa, buscando reduções incrementais e contínuas de custos por meio de pequenas melhorias acumuladas em processos, métodos de trabalho, utilização de materiais e eficiência operacional.

O processo de *Target Costing* deve envolver atividades contínuas e sistemáticas de gestão de custos, incluindo desenvolvimento contínuo de fornecedores, mudanças incrementais de especificações técnicas, *trade-offs* dinâmicos de custos e qualidade, e adaptações a mudanças tecnológicas e de mercado, necessários para manter e aprimorar a competitividade no mercado ao longo do tempo (Ellram, 2006).

Empresas devem implementar análises detalhadas e recorrentes para identificar continuamente áreas onde custos podem ser reduzidos sem comprometer qualidade do produto ou valor percebido pelo cliente, incentivando cultura organizacional de inovação no design e na produção para atender simultaneamente às exigências de custo e qualidade, promovendo mentalidade de melhoria contínua e eliminação sistemática de desperdícios (*muda*) ao longo de toda a cadeia de valor (Panigrahi, 2009; Sarokolae; Ebrati, 2012; Baharudin; Jusoh, 2015).

O *Target Costing* pode ser compreendido como parte integrante de um processo mais amplo de melhoria contínua, onde empresas buscam constantemente inovação por meio de mudanças incrementais nos *drivers* de custo, refinamentos no *design* do produto e ajustes dinâmicos de preços, visando melhorar continuamente a rentabilidade, reduzir custos e riscos operacionais, e aprimorar a eficiência na produção (Al-Qady; El-Helbawy, 2016; Becker; Gaivoronski, 2018).

Conseqüentemente, empresas tendem a modificar e adaptar as etapas do gerenciamento do *Target Costing* para adequá-las aos recursos disponíveis, processos de negócios estabelecidos e rotinas estratégicas específicas de cada organização. É necessária a incorporação da filosofia *Kaizen* para promoção efetiva da melhoria contínua, na busca permanente pela otimização dos processos e redução progressiva dos custos (Baharudin; Jusoh, 2019; De Sá; Callado, 2023).

É alertado por Ewert e Ernst (1999) que as respostas de uma empresa aos efeitos de aprendizado organizacional em sua função de custo podem levar tanto a aumentos no preço do produto quanto a diminuições nos esforços de *design* e inovação, desafiando crenças convencionais sobre contabilidade gerencial estratégica. Esse alerta ressalta a importância de manter vigilância gerencial constante para assegurar que melhorias de custos não comprometam inadvertidamente a proposição de valor do produto ou a capacidade futura de inovação da empresa.

As cinco etapas operacionais do *Target Costing* apresentadas, desde a definição das características do produto e do preço-alvo até as atividades de melhoria contínua, constituem um sistema integrado e interdependente de gestão estratégica de custos que transcende a mera técnica de precificação ou controle de custos. Conforme evidenciado ao longo desta seção, o *Target Costing* representa mudança paradigmática na filosofia de gestão, invertendo a lógica tradicional que parte dos custos internos para determinar preços externos, substituindo-a por abordagem orientada pelo mercado que parte das expectativas dos clientes e das condições competitivas para estabelecer limites rigorosos aos custos internos.

A interdependência entre essas etapas é fundamental para o desenvolvimento do *Target Costing*. Decisões tomadas em etapas iniciais, como a escolha de características do produto na Etapa 1 ou o estabelecimento de margens ambiciosas na Etapa 2, determinam substantivamente os desafios e as oportunidades que emergirão nas etapas subsequentes. Por exemplo, decisões de incluir funcionalidades adicionais solicitadas por clientes na Etapa 1 podem intensificar significativamente os desafios de alcançar o custo-alvo na Etapa 4, exigindo inovações mais radicais em materiais, processos ou design. Reciprocamente, capacidades organizacionais desenvolvidas na Etapa 4, como parcerias sólidas com fornecedores inovadores ou domínio de técnicas avançadas de engenharia de valor, podem retroalimentar decisões futuras na Etapa 1, permitindo que a empresa ofereça características de produto mais sofisticadas mantendo competitividade de custos.

2.4 Teoria Institucional

A Teoria Institucional consolidou-se como uma das abordagens centrais para compreender o comportamento das organizações em contextos sociais complexos e dinâmicos. Diferentemente das perspectivas estritamente econômicas ou técnicas, que enfatizam maximização de eficiência, otimização de recursos e desempenho mensurável, essa teoria parte do pressuposto fundamental de que as organizações não existem apenas para alcançar objetivos

econômicos ou operacionais, mas também, e frequentemente de forma prioritária, para alcançar e manter legitimidade social em ambientes permeados por regras formais e informais, normas compartilhadas, crenças culturalmente enraizadas e expectativas coletivas. Assim, práticas organizacionais frequentemente refletem pressões institucionais mais amplas oriundas do ambiente externo, e não apenas escolhas racionais internas baseadas em análises rigorosas de custo-benefício ou eficiência técnica.

Um marco fundamental e seminal dessa abordagem é o trabalho de Meyer e Rowan (1977), que introduz a ideia de que muitas estruturas formais organizacionais funcionam como "mitos racionalizados" (*rationalized myths*). Segundo os autores, organizações incorporam práticas, procedimentos, políticas, tecnologias e estruturas amplamente aceitos e legitimados em seu ambiente institucional não necessariamente porque estes são tecnicamente superiores ou comprovadamente eficazes, mas primariamente porque estes elementos são socialmente valorizados, culturalmente sancionados e institucionalmente prescritos.

A incorporação dessas estruturas e práticas confere legitimidade organizacional, aumenta as chances de sobrevivência no longo prazo, facilita o acesso a recursos críticos (financeiros, humanos, informacionais) e fortalece a posição da organização em seu campo institucional, independentemente de sua eficácia técnica direta ou de sua contribuição mensurável para resultados operacionais (Meyer; Rowan, 1977).

A incorporação da Teoria Institucional no campo das Ciências Contábeis ocorre, sobretudo, a partir da década de 1980, motivada pelas crescentes críticas às explicações puramente técnicas, econômicas ou funcionais da contabilidade. Estudos começam a questionar sistematicamente por que determinadas práticas contábeis são adotadas, mantidas ao longo do tempo ou eventualmente abandonadas, mesmo quando seus benefícios econômicos diretos não são evidentes, mensuráveis ou comprovados empiricamente (Colauto; Almeida, 2013; Soeiro; Wanderley, 2019). No contexto específico da contabilidade gerencial, essa abordagem revela que instrumentos, sistemas, artefatos e práticas contábeis não cumprem apenas funções técnicas de mensuração, controle e apoio à decisão, mas também desempenham funções simbólicas importantes de legitimação, sinalização de competência gerencial e conformidade com expectativas institucionais (Colauto; Almeida, 2013).

É afirmado por Tolbert e Zucker (1999) que o entendimento da contabilidade abrange um conjunto de práticas, conceitos, técnicas e rituais que são socialmente construídos em certo contexto histórico, cultural e organizacional, com determinados objetivos explícitos e implícitos. Com o passar do tempo, estas práticas e conceitos tornam-se progressivamente "institucionalizados", processo pelo qual, no âmbito da teoria institucional, tais práticas e

conceitos que envolvem a contabilidade foram amplamente aceitos, considerados apropriados, naturalizados e percebidos como necessários para a organização (Matias-Pereira, 2021).

No contexto organizacional contemporâneo, a contabilidade se faz necessária e indispensável, e a teoria institucional apresenta-se como importante base teórica para a gestão e compreensão de padrões de similaridade e diversidade nas práticas contábeis das organizações (Matias-Pereira, 2021). A aplicação da teoria institucional nas pesquisas contábeis fornece explicações robustas acerca da prática contábil, principalmente considerando o contexto social, econômico, político e cultural no qual está inserida, razão pela qual é defendida por muitos autores como framework teórico apropriado (Dias Filho; Machado, 2012).

No que se refere a contabilidade gerencial, Santos e Cursino (2024) explicam que a Teoria Institucional destaca que as organizações estão sujeitas a influências e pressões do ambiente externo, e que reagem ativamente a essas forças e expectativas. Especificamente em relação à contabilidade gerencial, a Teoria Institucional tem se destacado como uma corrente teórica para compreender como as organizações influenciam e são influenciadas pelo contexto em que estão inseridas. Com isso, a teoria é aplicada para explorar as práticas organizacionais no que diz respeito a questões de mudança, institucionalização e desinstitucionalização (Santos; Cursino, 2024).

Nessa perspectiva, acredita-se que, para que uma organização receba suporte material e simbólico e seja percebida como legítima no campo organizacional ao qual pertence, deve articular-se estrategicamente em torno de regras, normas, crenças e práticas institucionalizadas, demonstrando conformidade com expectativas ambientais (Meyer; Rowan, 1977; Jacundá, ; Castro; Vicente, 2025).

Para compreensão profunda das origens e da evolução da teoria institucional, é fundamental analisar as bases epistemológicas, os contextos históricos específicos e os debates intelectuais que moldaram suas vertentes sucessivas. Além disso, deve-se observar que a evolução da teoria não representa rompimento total ou rejeição completa das perspectivas anteriores, mas sim deslocamento progressivo de foco analítico, transitando de valores e normas internas das organizações para aspectos cognitivos, processos simbólicos e pressões ambientais externas que moldam estruturas e comportamentos organizacionais.

Nessa perspectiva histórica, observa-se que o institucionalismo original emergiu no final do século XIX e início do século XX, tanto na economia quanto na sociologia, como reação intelectual ao pensamento racionalista abstrato, ao formalismo matemático da economia neoclássica e às teorias organizacionais que enfatizavam exclusivamente racionalidade, eficiência e otimização.

2.4.1 Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* - OIE)

A Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* - OIE), associada pioneiramente a autores como Thorstein Veblen, John R. Commons e Wesley Mitchell, surgiu em oposição explícita à economia neoclássica dominante e suas suposições fundamentais de leis universais invariantes, mercados perfeitamente competitivos e do "homem econômico" (*homo economicus*) perfeitamente racional que maximiza utilidade (Scott, 2014). Para esses autores heterodoxos, as instituições eram definidas fundamentalmente como "hábitos de pensamento estabelecidos" (*settled habits of thought*) comuns à generalidade dos indivíduos em uma sociedade ou grupo social (Scott, 2014).

Nesse contexto, o foco analítico recaía primariamente sobre a evolução histórica dos comportamentos econômicos, os conflitos distributivos entre grupos sociais e a influência profunda das normas sociais, costumes culturais e hábitos cognitivos na moldagem das ações econômicas, rejeitando enfaticamente a maximização da utilidade como único ou principal motor da ação humana (Burns; Scapens, 2000; Rocha; Guerreiro, 2010).

Na sociologia, a tradição institucional associada a Philip Selznick (décadas de 1940 e 1950) focava em como as organizações, inicialmente concebidas e estruturadas como ferramentas técnicas neutras e instrumentais para alcançar objetivos específicos, tornavam-se progressivamente "infundidas de valor" ao longo do tempo, adquirindo significados simbólicos, identidades distintas e legitimidade social que transcendiam suas funções técnicas originais (Greenwood, 2008; Sahin; Mert, 2021).

A origem analítica dessa perspectiva estava na dinâmica interna das organizações, nos conflitos de poder entre coalizões internas, nas negociações políticas e na adaptação da organização às pressões locais específicas e aos valores, interesses e identidades dos participantes organizacionais (Scott, 2014). A instituição era vista essencialmente como processo natural e orgânico de adaptação ao ambiente local (Matias-Pereira, 2021).

A OIE tem suas origens intelectuais datadas de mais de cem anos, emergindo criticamente da teoria econômica dominante da época. Obras seminais, como as de Thorstein Veblen publicadas em 1898 e 1899, ajudaram a construir os pressupostos filosóficos e metodológicos fundamentais utilizados posteriormente nas teorias institucionais.

Com isso, a teoria institucional deixou conscientemente de lado a posição econômica neoclássica relativa à racionalidade substantiva perfeita, otimização matemática e equilíbrio automático de mercado, propondo abordagens holísticas e explicitamente interdisciplinares que

incorporaram e reforçaram outras ciências sociais, como sociologia, ciência política, psicologia social, antropologia cultural e direito (Moll et al., 2006).

Estudiosos institucionais sempre buscaram conceituar e explicar os processos econômicos que envolvem as estabilidades e mudanças que ocorrem nas organizações ao longo do tempo, em vez de analisar comparativamente estados ideais ou situações de equilíbrio estático. A vertente da OIE considera, diante desses pressupostos epistemológicos, o "porquê/como" determinados comportamentos ou estruturas surgem historicamente e o "manter/mudar" essas estruturas ao longo do tempo em resposta a pressões internas e externas (Moll et al., 2006).

É referido por Scapens (1994) que, no âmbito da OIE, sua primeira definição formal foi proposta por Veblen em 1919, o qual descreveu instituição como "um determinado modo de pensar comum para um conjunto de pessoas", enfatizando a dimensão cognitiva e cultural das instituições. Foi adicionado por Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) que a abordagem teórica da OIE foi desenvolvida por economistas que tinham por finalidade principal auxiliar na previsão de comportamentos econômicos, realizar estudos empíricos detalhados e analisar fenômenos ao nível industrial e do mercado como um todo, em contraposição à análise microeconômica tradicional focada em agentes individuais.

A OIE defende os pressupostos de que indivíduos são racionais de forma limitada e situada, mas que seus gostos, preferências e crenças (de natureza institucional) devem ser analisados em seu próprio direito como objetos de investigação legítimos, podendo ser profundamente influenciados ou reformulados ao longo do tempo através de processos como formação de hábitos, desenvolvimento de rotinas organizacionais, internalização de normas sociais e adoção de hipóteses compartilhadas (Moll et al., 2006).

Em concordância com isso, é afirmado por Burns (2000) que a ideia de instituição proposta por Walton Hamilton em 1932 foi uma das mais aplicadas e influentes na OIE, o qual considera instituição como forma prevalente de pensar ou agir, permanecendo ao longo do tempo e inserida profundamente nos hábitos de um grupo social ou nos costumes de um povo.

Os conceitos interconectados de hábitos individuais, regras formais, rotinas organizacionais e instituições sociais foram articulados teoricamente por Burns e Scapens (2000), para retratar como as práticas contábeis podem progressivamente se tornar rotinas organizacionais estabelecidas e, ao longo do tempo, começar a fazer parte do conjunto de pressuposições e crenças inquestionáveis da organização, tornando-se *taken for granted* e aceitas como naturais, inevitáveis e apropriadas sem questionamento reflexivo (Beuren; Oliveira, 2012).

Recentemente, alguns teóricos influenciados pela OIE começaram a se concentrar mais intensamente nos fenômenos institucionais que ocorrem dentro das organizações (nível micro), com trabalhos seminais como os de Sydney Winter e Richard Nelson (1982) com sua teoria evolucionária de mudança econômica, que incorpora conceitos de rotinas organizacionais, aprendizado organizacional e seleção de práticas. Essa vertente contemporânea considera a ação dos agentes econômicos que operam em contexto social estruturado, onde normas sociais compartilhadas e valores culturais definem significativamente os comportamentos individuais considerados apropriados ou inapropriados (Major; Ribeiro, 2009).

O holismo metodológico também é defendido no contexto da OIE, reconhecendo que instituições e organizações existem e operam em ambientes complexos, dinâmicos e multinível, exigindo que análises considerem simultaneamente múltiplos níveis e perspectivas globais (Soeiro; Wanderley, 2019).

2.4.2 Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* - NIE)

A partir da década de 1960, economistas *mainstream* desenvolveram crescente interesse na Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* - NIE), motivados por percepções de que a OIE não possuía paradigmas uniformes e coerentes, mas representava gama diversa e às vezes inconsistente de diferentes teorias, subteorias e perspectivas que careciam de formalização rigorosa. Posteriormente, o pensamento dominante voltou-se à posição de que instituições deveriam ser estudadas sistematicamente a partir dos fundamentos da economia neoclássica, mas incorporando explicitamente aspectos institucionais negligenciados anteriormente (Moll et al., 2006).

Assim, as correntes tradicionais (OIE) tomavam como objeto primário de estudo as organizações individuais em seus contextos específicos e se focavam intensamente no ambiente social, político e cultural em que estavam inseridas, enquanto a nova abordagem institucional (NIE) passa a entender as organizações individuais como consequências ou resultados desse ambiente institucional mais amplo, invertendo parcialmente a direção causal (Peci, 2005). Os defensores da NIE procuravam explicar rigorosamente a existência ou não de determinadas instituições, sua forma específica, sua eficiência relativa e suas consequências econômicas.

Dessa forma, compreende-se que a NIE faz parte do corpo teórico mais amplo da Economia Neoclássica, mantendo princípios base que envolvem modelos econômicos formalizados, agentes racionais (racionalidade possivelmente limitada) com funções objetivo claramente definidas e otimização sob restrições (Soeiro; Wanderley, 2019). Assim sendo, nos

estudos que adotam a NIE como *framework* teórico, observa-se a proposta de desenvolvimento e refinamento de modelos econômicos que introduzem pressupostos ou variáveis que consideram o contexto institucional, como custos de transação, direitos de propriedade, assimetrias informacionais e contratos incompletos, previamente negligenciados pela economia neoclássica tradicional (Scapens, 2006; Soeiro; Wanderley, 2019).

Na área específica da contabilidade, é importante analisar os trabalhos seminais que envolvem a teoria dos custos de transação, como os de Coase (1937) e Williamson (1975, 1985), que explicam a existência e as fronteiras das organizações baseando-se em custos de coordenar transações via mercados versus hierarquias organizacionais. Diferentemente da OIE, a NIE assume explicitamente o comportamento racional de otimização, embora incorpore importantes qualificações como a "racionalidade limitada" (*bounded rationality*) de Herbert Simon (1976), reconhecendo limitações cognitivas e informacionais dos agentes.

Nesse sentido, a abordagem da NIE postula que instituições existem e persistem onde os benefícios sociais ou privados excedem os custos envolvidos em sua criação e manutenção, o que na contabilidade se configura, em termos de análise de custos, como busca pela minimização de custos ou maximização de eficiência econômica (Moll et al., 2006).

O surgimento do "novo institucionalismo" na década de 1970 marcou mudança paradigmática profunda nos estudos organizacionais, principalmente com os trabalhos seminais e altamente influentes de Meyer e Rowan (1977) e Zucker (1977), seguidos pelo artigo clássico de DiMaggio e Powell (1983), intitulado "*The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields*", que se tornou um dos trabalhos mais citados em teoria organizacional.

O foco analítico deslocou-se fundamentalmente do ambiente técnico, centrado tradicionalmente na eficiência produtiva, na competição por recursos escassos e na otimização de processos, para o ambiente institucional, composto por regras formais e informais, normas sociais, sistemas de crenças culturalmente enraizados e estruturas cognitivas compartilhadas que conferem legitimidade social e estabilidade às organizações ao longo do tempo (Mizruchi; Fein, 1999; Chaerki; Ribeiro; Ferreira, 2019). Nesse contexto transformado, a sobrevivência organizacional de longo prazo passou a ser vista não apenas como questão de desempenho econômico superior ou eficiência técnica mensurável, mas também, e frequentemente de forma prioritária, como questão de alinhamento estratégico com expectativas sociais, conformidade com normas institucionalizadas e obtenção de legitimidade perante *stakeholders*.

Assim, o neoinstitucionalismo pode ser definido como abordagem teórica ampla que expande significativamente a compreensão das instituições para além de meras regras formais

e procedimentos burocráticos, incluindo também símbolos cognitivos profundos, categorias culturais, esquemas interpretativos compartilhados e estruturas morais que orientam ação social (Rodrigues et al., 2023).

Nesse sentido fundamental, enquanto o velho institucionalismo olhava primariamente para a dinâmica interna das organizações, conflitos políticos internos e processos de adaptação local, o neoinstitucionalismo voltou-se sistematicamente para o ambiente macro, campos organizacionais, setores institucionais e sociedade como um todo. A origem dessa perspectiva reside na observação empírica sistemática de que organizações adotam estruturas formais, práticas gerenciais e tecnologias não apenas por sua eficiência técnica comprovada, mas frequentemente para se conformarem a "mitos racionalizados" prevalentes no ambiente institucional, em busca primária de legitimidade social e sobrevivência organizacional (Greenwood, 2008; Järvenpää, 2009; Matias-Pereira, 2021).

Dessa forma, os teóricos neoinstitucionalistas, em suas múltiplas abordagens e vertentes, buscavam explicitamente explicitar o papel central desempenhado pelas instituições sociais na determinação de resultados organizacionais, sociais e políticos, transcendendo explicações baseadas exclusivamente em racionalidade econômica ou eficiência técnica (Matias-Pereira, 2021).

2.4.3 Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* - NIS)

Para compreender plenamente os pressupostos subjacentes das teorias institucionais contemporâneas, é fundamental analisar as diversas vertentes que as norteiam, principalmente na perspectiva que envolve as ciências contábeis e os estudos organizacionais. Inicialmente, deve-se observar a teoria institucional com ênfase no caráter legitimado das regras institucionais, seus mitos culturalmente construídos e suas crenças socialmente compartilhadas, de modo a compreender como estes elementos moldam a realidade social e o processo pelo qual as organizações adquirem valor e significado social. Além disso, é crucial observar a legitimidade como requisito fundamental para a sobrevivência e o sucesso organizacional no longo prazo (Rossetto; Rossetto, 2005; Hasselbladh; Kallinikos, 2000).

A oposição intelectual à perspectiva dominante do ator racional perfeitamente informado e maximizador de utilidade resultou na origem e desenvolvimento da Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* - NIS), a qual é vista atualmente como uma das correntes principais e mais influentes no campo sociológico contemporâneo (Guerreiro; Pereira; Frezatti, 2008). Para diversos autores, a NIS apresenta múltiplas

abordagens institucionais e possui influência crescente e significativa nas pesquisas contábeis, especialmente em relação à compreensão das organizações, seus sistemas de controle, suas práticas gerenciais e seus processos de mudança e estabilidade (Moll et al., 2006).

As pesquisas desenvolvidas em diferentes áreas das ciências sociais, como na ciência política, na economia heterodoxa e na sociologia organizacional, desencadearam crescente interesse pelas instituições como elementos necessários e centrais para o entendimento profundo da realidade social contemporânea (Carvalho; Vieira; Silva, 2012). Nessa perspectiva, é conferido por estudiosos que os primeiros estudos organizacionais de orientação institucional adotaram posição inicialmente prescritiva do conceito de instituição, preocupando-se primariamente com o ganho da legitimidade organizacional perante a sociedade e stakeholders relevantes (Pinto, 1969).

Neste sentido, é percebido o quanto a teoria institucional vem sendo crescentemente empregada como suporte teórico robusto em numerosos estudos envolvendo diferentes áreas das ciências sociais aplicadas, destacando-se particularmente os campos da administração de empresas e da contabilidade gerencial, na busca pelo entendimento da realidade social complexa inserida em sistemas organizacionais como empresas, organizações sem fins lucrativos, famílias e governos (Matias-Pereira, 2021).

Primeiramente, na perspectiva da NIS, as instituições podem ser compreendidas como englobando aspectos cognitivos profundos, simbólicos, culturais e normativos, que afetam significativamente o comportamento dos indivíduos, moldam suas preferências, orientam suas decisões e conformam sua identidade cultural dentro das organizações e campos organizacionais (Rodrigues et al., 2023). Essa conceituação ampliada transcende visões tradicionais que limitavam instituições a regras formais ou estruturas burocráticas explícitas.

No contexto específico da NIS, tais instituições são constituídas por estruturas reguladoras (leis, normas formais, sanções), normativas (valores, padrões profissionais, obrigações morais) e cognitivas (categorias, esquemas interpretativos) que conferem estabilidade, previsibilidade e significado ao comportamento social e, quando adotadas pelas organizações, tornam essas organizações socialmente legítimas aos olhos de stakeholders relevantes (Scott, 2001). Para DiMaggio e Powell (1983), a NIS foca primariamente nas organizações configuradas e estruturadas dentro de contexto mais amplo de relacionamentos interorganizacionais complexos e sistemas culturais compartilhados que transcendem fronteiras organizacionais individuais.

Dito isto, a vertente da NIS estuda sistematicamente as organizações inseridas em rede de relacionamentos entre múltiplas organizações e sistemas culturais que fornecem significados

compartilhados, conforme afirmado por DiMaggio e Powell (1983) e Meyer e Rowan (1977). Nesse caso, o ambiente institucional tem impacto profundo não apenas no relacionamento das organizações com mercados e competidores, mas também, e frequentemente de forma mais determinante, em suas crenças fundamentais, tradições culturais, práticas consideradas apropriadas e normas de comportamento aceitável (Soeiro; Wanderley, 2019).

Esse ambiente institucional é definido fundamentalmente pela criação, difusão e institucionalização de práticas organizacionais, regras formais e informais, símbolos culturalmente significativos, crenças compartilhadas e padrões de comportamento aos quais indivíduos e organizações devem se conformar, cerimonialmente, para obter apoio de stakeholders, legitimidade social e acesso a recursos críticos. O ambiente institucional em que as organizações operam determina largamente qual estrutura organizacional, quais práticas gerenciais e quais tecnologias são socialmente aceitas, legitimadas e valorizadas (Matias-Pereira, 2021).

Assim, a premissa central e unificadora da NIS consiste que as organizações buscam ativamente legitimidade social para garantir sua sobrevivência no longo prazo e assegurar acesso contínuo a recursos críticos, financeiros, humanos, informacionais, relacionais e simbólicos. Para alcançar e manter essa legitimidade, organizações estrategicamente adaptam suas estruturas formais, práticas operacionais, discursos oficiais e procedimentos visíveis para se alinhar com as normas institucionalizadas e expectativas culturais valorizadas em seu ambiente social e cultural específico (Rashid; Hossain; Alam, 2024).

Os teóricos institucionais acreditam que a NIS possui maior integração conceitual com as explicações "micro" de comportamento organizacional e reconhecem explicitamente tanto os processos de natureza interativa institucional (como organizações interagem com e são moldadas por instituições) quanto os processos interorganizacionais complexos (como organizações influenciam umas às outras dentro de campos organizacionais). Nesse contexto comparativo, observa-se que a OIE é teoricamente muito próxima à NIS em pressupostos fundamentais, razão pela qual alguns trabalhos contemporâneos envolvem e integram conscientemente as duas vertentes (e.g., Modell, 2020; Angonese; Lavarda, 2017), pois ambas as abordagens oferecem perspectivas complementares para a aplicabilidade e compreensão profunda da prática contábil nas organizações, apoiando-se em disciplinas como ciência cognitiva, estudos culturais, psicologia social e antropologia, analisando fenômenos do nível individual até o nível organizacional e societal. Isso contrasta significativamente com a NIE, que contém premissas derivadas inteiramente da economia neoclássica e mantém foco prioritário em eficiência e otimização.

Para Carvalho, Vieira e Silva (2012), no campo dos estudos organizacionais contemporâneos, o enfoque sociológico tem prevalecido significativamente devido à sua valorização explícita das propriedades normativas das estruturas organizacionais, das múltiplas dimensões do ambiente institucional e das complexas relações interorganizacionais que ocorrem dentro de campos organizacionais estruturados.

É defendido influentemente por Zucker (1977) que a visão institucional é teoricamente privilegiada se abordada numa perspectiva micro de ação social, e propõe que o institucionalismo pode ser analiticamente dividido em dois campos distintos mas complementares: (a) o contexto da instituição representa a reprodução sistemática dos fatos sociais em nível organizacional; e (b) a organização como instituição gera, difunde e legitima elementos culturais no nível organizacional, utilizando-se da reprodução social como consequência desse processo, não como sua causa primária.

Os teóricos institucionais, como Selznick (1957), Meyer e Rowan (1977), DiMaggio e Powell (1983) e Tolbert e Zucker (1999), alegaram e demonstraram empiricamente que o desenvolvimento de estruturas formais em uma organização pode ser influenciado fortemente, às vezes de forma determinante pelo ambiente institucional circundante, frequentemente mais intensamente do que pelas pressões técnicas exercidas pelo mercado competitivo, pelas tecnologias disponíveis ou pelas preferências individuais de gestores.

Nota-se que, em cada um desses casos teóricos e empíricos, a emergência e estruturação progressiva de um campo organizacional ocorre como resultado das atividades coordenadas ou competitivas de um grupo diverso de organizações e, subsequentemente, a homogeneização dessas organizações já estabelecidas e dos novos ingressantes no campo, uma vez que o campo esteja institucionalizado e estruturado (DiMaggio; Powell, 1983).

2.4.4 Campos Organizacionais e Isomorfismo Institucional

Para DiMaggio e Powell (1983), o conceito de campo organizacional pode ser entendido como conjunto de organizações que, de forma coletiva e agregada, compõem uma área reconhecida de vida institucional. São exemplos constitutivos de um campo: os fornecedores-chave de recursos críticos, os consumidores primários de recursos e produtos, as agências regulatórias governamentais, as associações profissionais e comerciais, e outras organizações que produzem serviços e produtos considerados similares ou substitutos. Dessa forma, estes campos institucionais existem e exercem influência apenas na medida em que possam ser

definidos, reconhecidos e estruturados institucionalmente por seus participantes (DiMaggio; Powell, 1983).

De forma similar, Scott (2001) corrobora com a noção de campo, o qual conota a existência de uma comunidade de organizações que partilham de sistemas de significados comuns dos quais participantes interagem mais frequentemente entre eles do que com atores fora do campo. O autor também afirma que os campos são definidos pela presença de estruturas cultural-cognitivas.

Vale destacar que as raízes intelectuais e fundamentos metodológicos da teoria institucional atualmente podem ser concentrados analiticamente em três principais perspectivas inter-relacionadas mas distintas: (a) *Old Institutional Economics* (OIE), já discutida anteriormente; (b) *New Institutional Economics* (NIE), também apresentada; e (c) *New Institutional Sociology* (NIS), que constitui o foco primário desta pesquisa e que fornece a base conceitual para compreensão dos processos de isomorfismo institucional.

As diferentes organizações pertencentes ao mesmo ramo de negócios, as quais estejam estruturadas em um campo organizacional estabelecido, são moldadas por meio da competição entre si, pelas regulamentações do Estado e pelas normas profissionais de categorias ocupacionais dominantes. Com o surgimento de forças institucionais poderosas operando dentro de campos estruturados, essas forças levam organizações a se tornarem progressivamente mais similares umas às outras em estruturas, práticas e comportamentos, fenômeno central da teoria neoinstitucional (DiMaggio; Powell, 1983).

Isto leva as organizações a modificarem suas metas estratégicas, desenvolverem novas práticas gerenciais, adotarem tecnologias específicas ou abandonarem práticas anteriores, além de permitir que novas organizações entrem no campo já estabelecido seguindo padrões institucionalizados (DiMaggio; Powell, 1983). Esse processo de crescente similaridade é capturado teoricamente pelo conceito central de isomorfismo institucional.

Nesse sentido, o conceito que melhor captura teoricamente o processo de similaridade ou homogeneização organizacional é precisamente o do isomorfismo. O isomorfismo caracteriza-se como processo de restrição social que tem a capacidade de forçar uma unidade populacional inserida em população organizacional a se assemelhar progressivamente a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais, pressões institucionais e expectativas sociais (Hawley, 1968; DiMaggio; Powell, 1983; Rodrigues et al., 2023).

A partir dessa premissa teórica fundamental, o conceito de Isomorfismo Institucional foi cunhado e desenvolvido sistematicamente por DiMaggio e Powell (1983), definido como processo de homogeneização que leva as organizações pertencentes a um mesmo campo

organizacional a se tornarem progressivamente mais similares entre si ao longo do tempo, não necessariamente por razões de eficiência técnica superior ou desempenho econômico comprovado, mas primariamente em sua busca por legitimidade social, conformidade com expectativas institucionais e redução de incerteza organizacional.

Neste íterim, Jacundá, Castro e Vicente (2025) abordam que sobre a perspectiva do isomorfismo institucional, os campos organizacionais são identificados quando as organizações que os compõem demonstram um processo de homogeneização em suas formas, estruturas e práticas. Esse processo ocorre então, à medida que o campo se estabelece institucionalmente.

Assim, durante esse processo de institucionalização, as organizações tendem a adotar regras, desenvolver competências e padrões comportamentais semelhantes e adequados ao seu contexto, o que configura um campo (Jacundá, Castro e Vicente, 2025).

Considerando que as organizações operam em um campo organizacional específico, a busca pela sobrevivência institucional leva à adoção de práticas e procedimentos já consolidados no mercado, o que tende a promover a homogeneização entre as empresas pertencentes a um mesmo contexto organizacional (Silva; Coelho; Cavalcante, 2016; Callado et al., 2023).

Dessa forma, a homogeneidade é, portanto, um ponto central na concepção de isomorfismo de DiMaggio e Powell (1983), os quais sustentam que existem fundamentalmente dois tipos principais de isomorfismo: o competitivo e o institucional.

O isomorfismo competitivo envolve processos de seleção natural baseados em julgamento de racionalidade sistêmica, enfatizando a competição no mercado por recursos escassos, a mudança de nichos ecológicos e medidas objetivas de adequação (*fitness*), sendo visualizado como mais adequado e prevalente em campos organizacionais nos quais existe competição livre e aberta por recursos e clientes (DiMaggio; Powell, 1983). Já o isomorfismo institucional, foco central desta teoria, será detalhadamente discutido a seguir, enfatizando processos de conformidade com normas, imitação de práticas legitimadas e profissionalização.

2.4.5 Mecanismos de Isomorfismo Institucional

O isomorfismo institucional descrito por DiMaggio e Powell (1983) remonta à perspectiva originalmente introduzida por Kanter (1972) sobre as forças sociais e institucionais que pressionavam comunidades utópicas a se adaptarem progressivamente ao mundo exterior convencional. Nesse sentido, compreender profundamente o conceito de isomorfismo institucional e seus mecanismos específicos é ferramenta analítica útil e poderosa para entender

a política organizacional, as cerimônias simbólicas e os rituais de conformidade que permeiam grande parte da vida organizacional moderna contemporânea.

Portanto, três mecanismos diferentes e analiticamente distinguíveis pelos quais as mudanças isomórficas institucionais ocorrem em campos organizacionais foram identificados e descritos sistematicamente por DiMaggio e Powell (1983): o isomorfismo coercitivo, que surge da influência política direta e do problema fundamental da legitimidade organizacional; o isomorfismo mimético, que surge de respostas organizacionais padronizadas à incerteza ambiental; e o isomorfismo normativo, que está intimamente relacionado aos processos de profissionalização e socialização ocupacional.

2.4.5.1 Isomorfismo Coercitivo

Primeiramente, o isomorfismo coercitivo parte fundamentalmente das pressões formais e informais que algumas organizações poderosas exercem sobre determinada organização focal, além de envolver as expectativas culturais amplas da sociedade em que ambas estão inseridas (DiMaggio; Powell, 1983).

Pode ser percebido e operacionalizado como resultado de influências formais (como regulamentações governamentais obrigatórias, requisitos legais explícitos) e informais (como expectativas culturais implícitas, pressões de clientes dominantes), incluindo regulamentações governamentais, exigências de agências reguladoras externas ou dependência crítica de recursos controlados por outras organizações (Callado; Callado; Almeida, 2014; Yusoh; Mat; Abdullah, 2023).

Nessa perspectiva teórica, o isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais e informais exercidas por organizações das quais outras organizações são materialmente ou simbolicamente dependentes, ou através das expectativas culturais normativas da sociedade mais ampla. As mudanças organizacionais ocorrem por imposição externa, seja por força de lei explícita (o ambiente legal regula diretamente o comportamento e a estrutura da organização), por exigências governamentais mandatórias ou por imposições hierárquicas de uma matriz corporativa às suas subsidiárias ou filiais (padronização de estruturas organizacionais, métodos operacionais, filosofias gerenciais e comportamentos esperados) (Zambenedetti; Angonese, 2020).

As *International Financial Reporting Standards* (IFRS) são destacadas por Brandau et al. (2013) como exemplo paradigmático de isomorfismo coercitivo no contexto contábil, onde organizações são fortemente pressionadas e frequentemente legalmente obrigadas a adotar

práticas contábeis específicas devido a regulamentações obrigatórias impostas por governos nacionais, organismos internacionais ou agências reguladoras de mercados de capitais.

Esse tipo específico de pressão pode ser percebida e experienciada pelas organizações como coerção direta e explícita, persuasão sutil e gradual ou convite estratégico para conluio cooperativo. Por exemplo, produtores industriais adotam novas tecnologias custosas de controle de poluição atmosférica ou tratamento de efluentes para se adequarem compulsoriamente às leis ambientais progressivamente rigorosas; organizações sem fins lucrativos mantêm sistemas de contabilidade formalizados e contratam contadores profissionais certificados para se adequarem às obrigações fiscais e legais impostas; e certas organizações adotam explicitamente critérios de ação afirmativa, diversidade e inclusão ao contratar funcionários para se defenderem preventivamente de potenciais acusações de discriminação ilegal (DiMaggio; Powell, 1983).

As pressões coercitivas manifestam-se de forma particularmente intensa em contextos de dependência de recursos, onde organizações alteram estrategicamente suas práticas, estruturas e procedimentos para garantir acesso contínuo a financiamentos críticos, subsídios governamentais ou outras formas de suporte material essencial para sua sobrevivência e operação. Entidades do terceiro setor, por exemplo, adotam frequentemente práticas específicas e formalizadas de prestação de contas, transparência administrativa e gestão profissionalizada para cumprir rigorosamente exigências impostas por órgãos governamentais de fomento ou financiadores privados, garantindo assim o recebimento contínuo de recursos financeiros ou a manutenção de isenções fiscais e benefícios tributários (Innocenti; Gasparetto, 2022).

Adicionalmente, as pressões coercitivas podem advir de múltiplos *stakeholders* posicionados ao longo da cadeia de valor organizacional, incluindo clientes estrategicamente importantes, fornecedores críticos, instituições financeiras credoras, investidores institucionais e conselhos de administração com poder de governança. No caso específico de subsidiárias de empresas multinacionais, a pressão coercitiva pode originar-se diretamente da matriz corporativa, que frequentemente força subsidiárias localizadas em diferentes países a convergirem suas práticas contábeis, sistemas de controle gerencial, políticas de governança e processos operacionais para padrões globais corporativos, facilitando consolidação, comparabilidade e controle centralizado (Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023).

Conforme demonstrado teoricamente e empiricamente por Meyer e Rowan (1977), à medida que Estados nacionais e outras grandes corporações racionalizadas expandem progressivamente suas jurisdições e influências para novas áreas da vida social anteriormente não reguladas, as estruturas organizacionais de organizações subordinadas ou dependentes

refletem crescentemente regras cada vez mais institucionalizadas e legitimadas pelo Estado e dentro das estruturas do Estado (DiMaggio; Powell, 1983).

Como resultado desse processo histórico, as organizações tornam-se progressivamente mais homogêneas dentro de domínios ou setores específicos e organizam-se crescentemente em torno de rituais cerimoniais de conformidade com instituições maiores e mais poderosas. Simultaneamente, percebe-se que as organizações não são mais estruturadas primariamente por meio da otimização de atividades técnicas produtivas, e os controles baseados em resultados mensuráveis estão se tornando progressivamente menos integrados e efetivos. Assim, empresas contemporâneas usam crescentemente controles ritualizados baseados em solidariedade simbólica de grupo e conformidade cerimonial com padrões institucionalizados (DiMaggio; Powell, 1983).

Dessa forma abrangente, pode-se compreender que esse tipo de isomorfismo envolve fundamentalmente a imposição de regras formais, leis estatutárias, normas regulatórias e sanções potenciais por entidades dotadas de poder legítimo, como o Estado, organizações reguladoras setoriais e associações profissionais com autoridade sancionadora, que estabelecem procedimentos obrigatórios e limites normativos para a atuação profissional, considerando que a não conformidade pode levar a punições materiais (multas, sanções legais) ou simbólicas (perda de legitimidade, exclusão do campo) (Callado; Callado; Almeida, 2014). Por exemplo, a necessidade compulsória de uma empresa seguir rigorosamente determinadas leis ambientais de controle de emissões ou regulamentações fiscais de transparência contábil ilustra claramente o isomorfismo coercitivo em ação.

Nem todos os processos de isomorfismo institucional surgem da autoridade coercitiva externa ou de imposições regulatórias explícitas. A incerteza ambiental é outra ferramenta poderosa e pervasiva que incentiva fortemente a imitação organizacional.

2.4.5.2 *Isomorfismo Mimético*

A partir desse contexto de reconhecimento da centralidade da incerteza, emerge o isomorfismo mimético, no qual organizações podem estrategicamente usar outras organizações percebidas como mais legítimas ou bem-sucedidas como modelos ou *templates* a serem imitados quando sua própria tecnologia é mal compreendida (March; Olsen, 1976; Zambenedetti; Angonese, 2020), as metas organizacionais são ambíguas ou conflitantes, ou o ambiente externo cria incerteza simbólica sobre quais estruturas ou práticas são apropriadas. Dessa forma, as organizações adotam como resposta racional à incerteza a imitação,

frequentemente não intencional ou semiconsciente, de outras organizações que são percebidas como mais legítimas, mais bem-sucedidas ou mais centrais no campo organizacional.

Neste tipo específico de isomorfismo, as organizações copiam deliberadamente ou inconscientemente práticas gerenciais, estruturas organizacionais ou modelos de negócio de outras organizações, porque acreditam que essas práticas sejam as mais adequadas, tecnicamente superiores, ou simplesmente porque associam essas práticas a prestígio social, sucesso econômico e legitimidade institucional. Essas práticas imitadas são frequentemente consideradas uma espécie de "melhor prática" que se difunde rapidamente por processos de imitação dentro do campo organizacional (Callado; Callado; Almeida, 2014).

As organizações tendem fortemente a modelar-se (imitar estruturalmente e comportamentalmente) em outras organizações similares quando o ambiente gera incerteza significativa, os objetivos estratégicos são ambíguos ou contraditórios, ou as tecnologias não são bem compreendidas tecnicamente pelos tomadores de decisão. Ao imitar um procedimento, estrutura ou prática já em uso por organizações percebidas como bem-sucedidas, a organização imitadora economiza substancialmente na busca custosa por soluções inovadoras próprias, presumindo racionalmente que o procedimento imitado já foi testado, avaliado e validado pela organização modelo. É forma de autodefesa organizacional pragmática diante de situações problemáticas sem soluções internas óbvias ou recursos suficientes para experimentação (Zambenedetti; Angonese, 2020).

O isomorfismo mimético manifesta-se de forma particularmente evidente e intensa em micro e pequenas empresas (MPEs), que, por possuírem estruturas organizacionais relativamente simples, recursos limitados e enfrentarem constantes pressões pela sobrevivência em ambientes competitivos, tendem a assemelhar-se significativamente entre si nos hábitos operacionais, rotinas administrativas e práticas de gestão de custos. Essas empresas frequentemente copiam práticas de gestão consideradas bem-sucedidas ou legitimadas no mercado como estratégia pragmática para reduzirem incerteza, economizarem recursos escassos em experimentação e se legitimarem perante *stakeholders* como clientes, fornecedores, instituições financeiras e órgãos governamentais (Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023; Callado et al., 2023).

A manifestação mais evidente do isomorfismo mimético em MPEs ocorre especificamente nas práticas de gestão de custos. Estudos empíricos demonstram que micro e pequenas empresas, independentemente de atuarem no setor comercial, industrial ou de serviços, apresentam práticas de gestão estratégica de custos notavelmente semelhantes entre si, sugerindo processos miméticos intensos de difusão de práticas dentro desses grupos

organizacionais (Callado et al., 2023). Essa homogeneidade observada não pode ser explicada exclusivamente por eficiência técnica ou racionalidade econômica, mas reflete fundamentalmente processos de imitação institucional motivados pela busca de legitimidade e redução da incerteza.

O isomorfismo mimético nessas empresas de menor porte é impulsionado primariamente por dois fatores inter-relacionados: primeiro, pela incerteza ambiental característica dos contextos nos quais MPEs operam, incluindo ambiguidade quanto a metas organizacionais apropriadas, limitações informacionais sobre alternativas disponíveis e dificuldades de avaliar *ex ante* a eficácia de diferentes práticas gerenciais; segundo, pela necessidade premente de sobrevivência em mercados frequentemente hostis, onde recursos são escassos, margens são apertadas e pressões competitivas são intensas, tornando a imitação de práticas aparentemente bem-sucedidas uma estratégia racional de minimização de riscos (Callado et al., 2023).

É importante notar que a organização que é imitada pode não saber que está sendo ativamente imitada, pode não desejar explicitamente ser imitada ou pode até tentar prevenir imitação através de mecanismos de proteção. Ela simplesmente serve, consciente ou inconscientemente, como fonte conveniente e socialmente legitimada de práticas que podem ser observadas e copiadas pela organização imitadora (DiMaggio; Powell, 1983; Yusoh; Mat; Abdullah, 2023).

Os processos organizacionais de *benchmarking* internacional sistemático e padronização de sistemas de Tecnologia da Informação (TI) são exemplificados claramente por Brandau et al. (2013) nesse contexto mimético, onde empresas copiam extensivamente práticas de organizações consideradas referência setorial ou líderes de mercado, mesmo sem evidências rigorosas de que essas práticas sejam tecnicamente superiores em seus contextos específicos.

Assim, é relatado por DiMaggio e Powell (1983) que existem fundamentalmente duas maneiras principais pelas quais estes modelos organizacionais podem ser disseminados dentro de campos organizacionais: indiretamente, pela rotatividade ou transferência de funcionários entre organizações do mesmo campo, que carregam consigo práticas, crenças e rotinas aprendidas; ou explicitamente, por meio de firmas de consultoria especializadas, associações de comércio industriais ou conferências profissionais que ativamente promovem e legitimam determinadas práticas como superiores ou modernas.

As estruturas organizacionais formais são bastante homogêneas em muitos setores devido ao fato de que, apesar da retórica organizacional de busca por diversidade e diferenciação, há relativamente pouca variação real disponível para ser selecionada no

ambiente. As organizações mais antigas e estabelecidas na economia servem naturalmente como modelos institucionais para as novas organizações entrantes, e os administradores contemporâneos buscam ativamente e sistematicamente esses modelos legitimados (Kimberly, 1980; DiMaggio; Powell, 1983). As empresas tendem fortemente a seguir o exemplo estrutural e comportamental de outras empresas em seu setor que são socialmente consideradas mais bem-sucedidas economicamente ou mais legítimas institucionalmente (DiMaggio; Powell, 1983).

2.4.5.3 Isomorfismo Normativo

A terceira fonte fundamental de mudanças organizacionais isomórficas é a normativa, que deriva principalmente da profissionalização ocupacional (DiMaggio; Powell, 1983). Em relação à profissionalização, esta pode ser rigorosamente definida como ação coletiva coordenada dos membros de uma ocupação ou profissão para definir autonomamente as condições ideais e os métodos apropriados de seu trabalho, criar base cognitiva e técnica distintiva compartilhada, e legitimar socialmente a autonomia profissional da ocupação frente a outras ocupações e ao Estado (DiMaggio; Powell, 1983; Zambenedetti; Angonese, 2020; Yusoh; Mat; Abdullah, 2023).

Nesta forma específica de isomorfismo, envolve-se fundamentalmente a difusão sistemática de padrões profissionais através de múltiplos mecanismos: formação educacional universitária padronizada, redes profissionais nacionais e internacionais, e associações de classe ou conselhos profissionais. A "normalização" ou "normatização" ocorre progressivamente pela legitimação de estruturas organizacionais específicas ou modos de funcionamento gerencial que são reconhecidos, sancionados e promovidos por entidade supra-organizacional (como associações profissionais, conselhos de classe) ou pelo consenso emergente da comunidade profissional mais ampla (Callado; Callado; Almeida, 2014).

É destacado por Tuttle e Dillard (2007) que o isomorfismo normativo surge e intensifica-se à medida que um campo institucional amadurece ao longo do tempo, processo caracterizado pela crescente profissionalização de um grupo de participantes organizacionais por meio de regimes formais de treinamento, certificações profissionais, associações comerciais e de classe, e outros mecanismos de socialização no campo organizacional que representam fontes legítimas e autoritativas de valores, normas e práticas institucionais. Essa maturação progressiva do campo institucional estabelece padrões cada vez mais rígidos de comportamento considerado apropriado e profissional.

Conforme estabelecido por DiMaggio e Powell (1983), na perspectiva dos campos organizacionais, estes podem ser definidos como áreas reconhecidas de vida institucional compostas por fornecedores-chave, consumidores de recursos e produtos, agências regulatórias e outras organizações que produzem serviços ou produtos similares. Scott (2008) complementa que campos organizacionais representam comunidades de organizações que compartilham sistemas de significados comuns e cujos participantes interagem mais frequentemente e faticamente entre si do que com atores externos ao campo.

Nesse sentido, considera-se que a estruturação de campos organizacionais envolve o desenvolvimento de padrões duráveis de relações interorganizacionais e significados culturais compartilhados que efetivamente canalizam ideias, símbolos, práticas e normas entre organizações participantes, criando simultaneamente espaços socialmente estruturados onde múltiplos atores organizacionais competem ativamente por posições vantajosas, recursos escassos e legitimidade diferenciada (DiMaggio; Powell, 1983; Scott, 2008).

As fontes primárias da profissionalização incluem fundamentalmente: cursos superiores formais (educação universitária que fornece base cognitiva e técnica padronizada de especialistas); e redes profissionais nacionais e transnacionais que desenvolvem, codificam e difundem normas compartilhadas sobre o comportamento organizacional apropriado e sobre a conduta profissional ética (Zambenedetti; Angonese, 2020).

Adicionalmente, empresas de consultoria gerencial desempenham papel crucial e frequentemente subestimado como agentes de difusão de práticas gerenciais, podendo influenciar significativamente as escolhas feitas por organizações clientes sobre quais práticas de gestão devem ser adotadas, implementadas ou abandonadas. Esse fenômeno contradiz a suposição teórica tradicional de que a escolha organizacional de práticas seja completamente livre, autônoma e independente de pressões externas, demonstrando empiricamente como pode ser do interesse estratégico de partes externas, como firmas de consultoria, fornecedores de *software* gerencial ou associações profissionais, encorajar ativamente a difusão de práticas gerenciais específicas que beneficiam seus próprios interesses (Van Veen-Dirks; Lillis, 2018).

A educação universitária padronizada em contabilidade e administração é citada por Brandau et al. (2013) como exemplo paradigmático deste tipo de isomorfismo, argumentando que a formação acadêmica homogênea e a crescente profissionalização da gestão empresarial promovem ativamente o alinhamento progressivo com padrões internacionais de contabilidade, práticas gerenciais consideradas modernas e estruturas organizacionais legitimadas.

A profissionalização possui dois aspectos particularmente importantes para compreensão do isomorfismo normativo: primeiro, é o forte apoio institucional da educação

formal universitária que legitima e fornece base cognitiva padronizada através de programas acadêmicos, currículos homogêneos e certificações profissionais; segundo, é o desenvolvimento contínuo e a expansão de redes profissionais formais e informais que se estendem significativamente além das fronteiras de organizações individuais e permitem a propagação rápida e eficiente de ideias consideradas inovadoras, práticas legitimadas e normas profissionais (DiMaggio; Powell, 1983), encorajando fortemente a homogeneização organizacional para assegurar o fornecimento consistente de benefícios e serviços padronizados entre organizações competidoras (Zambenedetti; Angonese, 2020).

As instituições de treinamento profissional formal (como escolas de negócios, programas de MBA) e as universidades são locais institucionalmente importantes para estabelecer, codificar e difundir padrões organizacionais entre os gerentes profissionais e seus funcionários subordinados. Associações de pesquisa acadêmica e associações profissionais (como associações de contadores, engenheiros, administradores) são outras fontes institucionais cruciais de definição autoritativa e implementação efetiva de padrões normativos de comportamento organizacional e profissional. Tais mecanismos sociais e institucionais formam progressivamente comunidade relativamente homogênea de indivíduos quase idênticos cognitivamente que desempenham funções organizacionais semelhantes em várias organizações diferentes (DiMaggio; Powell, 1983).

A seleção de pessoal é mecanismo organizacional importante e frequentemente subestimado que estimula poderosamente o isomorfismo normativo. Nesse contexto, a seleção homogênea ocorre em várias áreas organizacionais críticas: por meio da contratação preferencial de indivíduos de empresas concorrentes da mesma indústria (transferindo práticas e crenças); pela contratação sistemática de pessoal de alto nível de apenas pequeno e seletivo grupo de instituições de treinamento prestigiadas; pela promoção institucionalizada de práticas comuns (como a contratação constante e preferencial de profissionais de áreas financeiras e jurídicas para cargos executivos mais altos); e pelos requisitos padronizados de habilidades, certificações e credenciais relacionadas a cargos específicos que limitam o pool de candidatos elegíveis (DiMaggio; Powell, 1983).

Embora os mecanismos de isomorfismo institucional sejam frequentemente analisados primariamente sob a perspectiva de restrições à autonomia organizacional e homogeneização potencialmente disfuncional, o isomorfismo normativo pode, paradoxalmente, contribuir de forma substancialmente positiva para o desempenho organizacional em contextos específicos. É argumentado por Hersberger-Langloh et al. (2021) que o isomorfismo normativo pode desempenhar papel benéfico ao atenuar ou prevenir os desvios de missão que frequentemente

ocorrem quando organizações estão sob pressões coercitivas intensas de múltiplos *stakeholders* externos e, conseqüentemente, desviam sua atenção e recursos de suas estratégias fundamentais ou processos internos essenciais em favor de demandas externas imediatas mas potencialmente conflitantes com objetivos organizacionais de longo prazo.

Nessa perspectiva mais positiva e estratégica, os autores sugerem que as organizações devem investir conscientemente e consistentemente em sua estratégia organizacional distintiva e no desenvolvimento profissional contínuo de seus funcionários, fortalecendo assim mecanismos de isomorfismo normativo internalizados, como forma efetiva de impulsionar o desempenho organizacional sustentável e evitar desvios prejudiciais de missão que podem comprometer a identidade, os valores centrais e a efetividade organizacional no longo prazo (Hersberger-Langloh et al., 2021).

Essa perspectiva reconhece que a profissionalização e a conformidade normativa, quando alinhadas com objetivos organizacionais estratégicos, podem funcionar como mecanismos protetores contra pressões institucionais contraditórias ou desestabilizadoras.

2.5 Estudos Sobre *Target Costing* e Isomorfismo Institucional

Com o intuito de identificar e sistematizar pesquisas relevantes sobre o *Target Costing* sob a lente teórica da Teoria Institucional, mais especificamente sobre o Isomorfismo Institucional e suas manifestações em práticas de gestão de custos, foi realizada uma busca estruturada nas bases de dados *Web of Science (WoS)*, *ScienceDirect* e *Scopus*, conforme descrito detalhadamente nos procedimentos metodológicos desta pesquisa.

A revisão da literatura aqui apresentada abrange estudos seminais que estabeleceram os fundamentos conceituais e operacionais do *Target Costing*, pesquisas empíricas que investigam sua aplicação em diversos contextos organizacionais e geográficos, e trabalhos que exploraram explicitamente mecanismos de isomorfismo institucional em práticas de gestão de custos, fornecendo fundamentação teórica e empírica para a presente investigação.

Os estudos pioneiros sobre *Target Costing* concentraram-se naturalmente em seu contexto de origem, as empresas manufatureiras japonesas, buscando compreender os fundamentos conceituais, os processos operacionais e os fatores organizacionais que explicam o sucesso dessa abordagem de gestão de custos em ambientes altamente competitivos.

Primeiramente, a pesquisa seminal desenvolvida por Monden e Hamada (1991) abordou os sistemas de *Target Costing* e *Kaizen Costing* utilizados nas empresas automobilísticas japonesas, destacando como estes sistemas complementares e integrados contribuem

fundamentalmente para a gestão estratégica de custos e a melhoria contínua no desenvolvimento de produtos automotivos. Para alcançar esse objetivo, a pesquisa realizou-se por meio de revisão sistemática e abrangente da literatura, a qual levantou trabalhos acadêmicos e práticos sobre *Target Costing* e *Kaizen Costing*, com foco nas definições conceituais, processos operacionais e inter-relações funcionais entre esses dois sistemas.

Os passos sequenciais do processo de *Target Costing* foram também analisados por Monden e Hamada (1991) de forma detalhada, incluindo o planejamento corporativo estratégico, desenvolvimento de novos produtos, determinação de custos-alvo, design do produto orientado por custos e avaliação rigorosa de desempenho após o início da produção em massa. Vale destacar ainda que a análise realizada pelos autores também considerou explicitamente a colaboração interdepartamental necessária e a aplicação de técnicas específicas de gestão de custos em cada fase do processo.

Os resultados da pesquisa de Monden e Hamada (1991) indicaram que o *Target Costing* é abordagem altamente eficaz para a redução planejada de custos durante o desenvolvimento de produtos, permitindo que as empresas estabeleçam preços competitivos de mercado enquanto atendem rigorosamente às expectativas qualitativas e funcionais dos clientes. Foi apontado pelos autores que a avaliação sistemática de desempenho é ferramenta gerencial importante para identificar continuamente as diferenças (*gaps*) que existem entre os custos-alvo estabelecidos e os custos reais incorridos, promovendo ajustes tempestivos e melhorias contínuas ao longo do ciclo de vida do produto. Além disso, a integração operacional do *Kaizen Costing* com o *Target Costing* foi identificada como prática sinérgica que fortalece significativamente a gestão de custos em todas as fases do ciclo de vida do produto, enfatizando a importância crucial da participação ativa de todos os departamentos organizacionais, engenharia, produção, compras, marketing, finanças, na busca coletiva por eficiência operacional e inovação tecnológica.

Nesta perspectiva, o conceito de *Target Costing* também foi explorado por Kato (1993) como prática gerencial distintiva e amplamente difundida nas empresas japonesas, analisando sua contribuição específica para a redução sistemática de custos e a melhoria da competitividade organizacional no desenvolvimento de novos produtos em mercados dinâmicos. O autor também utilizou a abordagem qualitativa, por meio da revisão rigorosa da literatura acadêmica e profissional sobre *Target Costing* e suas práticas específicas nas empresas japonesas. O estudo examinou criticamente a implementação do *Target Costing* em diferentes fases sequenciais do ciclo de vida do produto, como planejamento estratégico,

pesquisa e desenvolvimento tecnológico, prototipagem e testes, e os sistemas de informação gerencial que suportam operacionalmente essa prática complexa.

Os resultados encontrados por Kato (1993) indicam que o *Target Costing* é uma abordagem gerencial abrangente e multidimensional que visa não apenas a redução quantitativa de custos, mas também a garantia simultânea de qualidade superior e atendimento rigoroso às exigências diferenciadas dos consumidores. A pesquisa revelou empiricamente que mais de 80% das principais empresas em indústrias de montagem no Japão já haviam adotado formalmente essa prática gerencial no início da década de 1990, demonstrando sua ampla difusão.

Não obstante, para Kato (1993), o *Target Costing* pode ser interpretado como resposta organizacional adaptativa às pressões competitivas intensas do mercado global, permitindo que as empresas mantenham suas vantagens competitivas sustentáveis em ambiente caracterizado por desenvolvimento acelerado de produtos, ciclos de vida cada vez mais curtos e expectativas crescentes dos consumidores. Além disso, a pesquisa destaca a importância crítica de suporte informático robusto e integrado para a implementação eficaz do *Target Costing*, integrando análises de custos estratégicos multifuncionais e promovendo cultura organizacional de colaboração intensa entre empresas fabricantes e fornecedores externos.

A pesquisa também mostrou que, embora o *Target Costing* tenha suas raízes históricas e culturais nas práticas gerenciais japonesas, suas características fundamentais e seus princípios operacionais podem ser adaptados e implementados por empresas ocidentais, especialmente aquelas que já utilizam sistemas de produção enxuta (*lean manufacturing*) como *Just-In-Time* (JIT) e gestão da qualidade total (Kato, 1993).

A partir dos estudos seminais japoneses que estabeleceram os fundamentos conceituais do *Target Costing*, pesquisadores de diversos países e contextos organizacionais passaram a investigar empiricamente a aplicabilidade, as adaptações necessárias e os desafios específicos de implementação dessa abordagem em diferentes setores industriais, portes empresariais e ambientes competitivos.

No contexto brasileiro, pesquisas como a de Rocha e Martins (1998) discutiram pioneiramente a metodologia de Custeio Alvo, ou *Target Costing*, enfatizando sua importância estratégica para empresas brasileiras que operam em ambientes de alta competitividade nacional e internacional, demonstrando como essa metodologia pode ajudar substancialmente as organizações a definirem custos máximos permitidos para produtos, garantindo a rentabilidade desejada com base nas expectativas dinâmicas do mercado e nas condições competitivas.

A pesquisa de Rocha e Martins (1998) foi realizada por meio de abordagem simultaneamente teórica e prática, apresentando conceitos fundamentais do Custeio Alvo revisados da literatura internacional e estudo de caso ilustrativo de empresa fictícia denominada *SmartCom, Inc.*, que fabrica *modems* de comunicação. Dessa forma, o estudo de caso apresentado pelos autores ilustra didaticamente a aplicação operacional da metodologia, destacando a interação essencial entre diferentes áreas funcionais da empresa, como marketing, engenharia de produto e controladoria financeira, na definição colaborativa do custo-alvo e na tomada de decisões críticas sobre o início da produção em massa (Rocha; Martins, 1998).

Como resultado dessa análise, foi apresentado que o Custeio Alvo requer integração organizacional total entre as áreas da empresa, promovendo mentalidade cultural colaborativa e multifuncional para atingir coletivamente os objetivos desafiadores de custo estabelecidos. Foi relatado pelos autores que, para o sucesso efetivo do Custeio Alvo, é essencial que as empresas considerem prioritariamente as necessidades, expectativas e percepções de valor dos consumidores, recalculando constantemente e iterativamente os custos e valores dos componentes até que se atinja o custo-alvo matematicamente definido. Além disso, a pesquisa ressalta criticamente que, embora a metodologia tenha sido amplamente utilizada e institucionalizada no Japão desde a década de 1960, sua aplicação no Brasil ainda era embrionária no final da década de 1990, apresentando campo promissor e relativamente inexplorado para futuras pesquisas acadêmicas e práticas empresariais na área de controladoria estratégica brasileira (Rocha; Martins, 1998).

Contribuíram empiricamente para o tema em contexto interorganizacional Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), os quais investigaram como os controles de gestão interorganizacionais, especificamente a contabilidade aberta (*open-book accounting*) e o gerenciamento do *Target Costing* (TC), influenciam as competências organizacionais e as dinâmicas complexas de relacionamento entre empresas, especialmente em contextos de terceirização (*outsourcing*) de processos críticos de desenvolvimento.

Para isso, os autores realizaram estudo de caso qualitativo e aprofundado entre duas empresas dinamarquesas, a *NewTech* e *LeanTech*, que implementaram diferentes práticas de controle gerencial após a terceirização estratégica de processos de desenvolvimento de produtos para fornecedores externos. A análise realizada concentrou-se na introdução de sistemas contábeis interorganizacionais e na forma como esses controles foram estrategicamente utilizados para restabelecer a conexão funcional entre as empresas focais e seus fornecedores externos, além de reconfigurar substancialmente suas identidades organizacionais e competências centrais (Mouritsen; Hansen; Hansen, 2001).

Os resultados da pesquisa de Mouritsen, Hansen e Hansen (2001) evidenciaram que a contabilidade aberta serviu como recurso gerencial estratégico para redefinir a estratégia competitiva e melhorar significativamente a flexibilidade operacional e a produtividade das empresas envolvidas.

Já o gerenciamento do *Target Costing* foi introduzido como estratégia deliberada para recuperar o controle gerencial sobre os processos de desenvolvimento terceirizados, permitindo que as empresas compradoras avaliassem fornecedores não apenas com base em custos transacionais imediatos, mas também em capacidades de inovação tecnológica e competência técnica de longo prazo. Para estes autores, os controles de gestão interorganizacionais não apenas facilitam a supervisão e coordenação de processos colaborativos complexos, mas também transformam fundamentalmente as competências organizacionais e a identidade corporativa das empresas envolvidas, criando novas oportunidades estratégicas para a intervenção gerencial e a cocriação de valor (Mouritsen; Hansen; Hansen, 2001).

Por sua vez, a pesquisa de Ibusuki e Kaminski (2007) teve como propósito explícito propor metodologia integrada para o processo de desenvolvimento de produtos em empresa automotiva brasileira, focando especificamente na integração sinérgica entre a engenharia de valor (*Value Engineering* - VE) e o *Target Costing*. O intuito foi melhorar substancialmente a gestão de custos durante o desenvolvimento e garantir a rentabilidade sustentável de longo prazo da empresa. A pesquisa foi estruturada metodologicamente em três etapas principais e sequenciais: a fase de conceito, de projeto detalhado e de validação. Cada uma dessas fases foi projetada para aplicar sistematicamente as práticas de VE e o *Target Costing* de forma integrada. Vale também destacar que o estudo incluiu a definição de fluxo de trabalho (*workflow*) envolvendo a identificação proativa de oportunidades de redução de custos, a definição rigorosa de custos-alvo por componente e a formação de equipes multidisciplinares para promover a colaboração efetiva entre diferentes departamentos organizacionais.

Dessa forma, os resultados levantados na pesquisa de Ibusuki e Kaminski (2007) indicam que a integração operacional da VE e do *Target Costing* pode gerar melhorias significativas na eficiência do desenvolvimento de produtos, permitindo a identificação sistemática de oportunidades de redução de custos sem comprometer a qualidade técnica e a funcionalidade esperada pelos clientes.

A pesquisa revelou também que, apesar das limitações impostas pela centralização do design conceitual em unidade externa (matriz corporativa), ainda existiam oportunidades substanciais de melhoria no design do produto através da colaboração estratégica com fornecedores locais especializados e da simplificação racional de processos produtivos. Foi

descoberto empiricamente que a aplicação sistemática de técnicas como engenharia reversa, DFMA (*Design for Manufacturing and Assembly*) e a padronização planejada de peças e componentes forneceram suporte metodológico crucial à integração efetiva de VE e *Target Costing* (Ibusuki; Kaminski, 2007).

Já a pesquisa de Afonso et al. (2008) investigou empiricamente a relação entre o uso de práticas de desenvolvimento de novos produtos (NPD - *New Product Development*) e o *Target Costing* nas empresas de manufatura em Portugal, analisando como essas práticas gerenciais influenciam o tempo e o custo de desenvolvimento de produtos. A pesquisa utilizou questionário eletrônico estruturado, o qual foi aplicado a 500 pequenas e médias empresas (PMEs) do setor de manufatura em Portugal. O instrumento de coleta coletou dados quantitativos sobre a implementação de práticas de *Target Costing* e sua relação estatística com o tempo de desenvolvimento e os custos associados. Com essas informações, os autores realizaram análise estatística descritiva e inferencial dos dados, proporcionando visão abrangente sobre as práticas gerenciais adotadas pelas empresas portuguesas.

Os resultados encontrados por Afonso et al. (2008) indicaram que a combinação estratégica do *Target Costing* e a redução do tempo de lançamento no mercado (*time-to-market*) oferece vantagens competitivas significativas para as empresas, permitindo que elas reduzam simultaneamente o ciclo de NPD e os custos de desenvolvimento sem comprometer a qualidade técnica e a funcionalidade esperada do produto. Foi trazido pelos autores que a adoção de práticas gerenciais especificamente associadas ao *Target Costing*, como a definição antecipada de metas rigorosas de custo e a gestão proativa de custos desde a fase inicial de concepção e desenvolvimento, são fatores críticos para o sucesso competitivo no desenvolvimento de novos produtos em mercados dinâmicos.

O trabalho que Yazdifar e Askarany (2012) desenvolveram investigou a extensão da adoção do *Target Costing* e como as características organizacionais de uma inovação gerencial influenciam essa taxa de adoção em empresas do Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia. Para alcançar este objetivo comparativo internacional, os autores enviaram questionário postal aos membros qualificados do *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) em 2007. Este questionário foi testado previamente entre praticantes profissionais e enviado a 2.041 membros nos três países, resultando em 584 respostas utilizáveis, com taxas de resposta consideradas satisfatórias para análises estatísticas.

Os resultados obtidos indicaram que a adoção do *Target Costing* era variável entre os países estudados, com diferenças consideradas estatisticamente significativas tanto nas práticas específicas quanto na profundidade de implementação. A pesquisa também destacou a

importância das características da inovação gerencial, como vantagem relativa percebida, compatibilidade com práticas existentes e complexidade de implementação, na adoção do *Target Costing*, sugerindo que fatores contextuais como cultura organizacional e estrutura de gestão desempenham papel crucial na eficácia da implementação do *Target Costing* (Yazdifar; Askarany, 2012).

Já a pesquisa de Nascimento et al. (2013) abordou a importância da gestão estratégica de custos no contexto brasileiro, destacando o Custeio Alvo como ferramenta relevante, mas ainda pouco explorada empiricamente. Para estes autores, o Custeio Alvo é um sistema dinâmico de subtração de custos e planejamento estratégico de lucros, desenvolvido a partir do conceito de Engenharia de Valor. No entanto, foi apontado criticamente que existe lacuna teórica e prática no Custeio Alvo tradicional ao não incorporar explicitamente o custo da oportunidade dos fundos investidos, levando à necessidade de ajustes metodológicos na fórmula tradicional.

Dessa forma, para sua realização, foi conduzido estudo de caso múltiplo envolvendo seis vinícolas localizadas no Vale do São Francisco. Foi adotada abordagem descritiva e quantitativa, buscando identificar, registrar sistematicamente e analisar características relacionadas ao Custeio Alvo nessas empresas (Nascimento et al., 2013).

Os resultados desta pesquisa indicaram que, de fato, o modelo tradicional do Custeio Alvo subestima o custo marginal dos fundos investidos em desenvolvimento de produtos, corroborando empiricamente a necessidade de ajustes metodológicos na fórmula tradicional. Foi reforçado pelos autores a importância de incorporar explicitamente o custo de oportunidade do capital nas análises de viabilidade econômica de produtos, além de sugerir que futuras investigações explorem sistematicamente a relação do Custeio Alvo com outras ferramentas de gestão estratégica e os impactos comportamentais e motivacionais nas organizações (Nascimento et al., 2013).

A pesquisa que Baharudin e Jusoh (2015) desenvolveram, investigou a implementação do gerenciamento do *Target Costing* (*Target Costing Management*) em empresa automotiva na Malásia, com o objetivo de compreender como era praticado operacionalmente e quais fatores organizacionais e contextuais influenciam seu processo de implementação, destacando as diferenças e semelhanças em relação às práticas tradicionais observadas em empresas japonesas. Para isso, utilizou-se estudo de caso qualitativo aprofundado, que permitiu investigação detalhada da empresa em questão, que era joint venture entre empresas malaias e japonesas. Dessa forma, o estudo conseguiu coletar dados ricos e contextualizados sobre as

práticas de *Target Costing Management* da empresa estudada, considerando a complexidade do processo e as particularidades específicas do mercado local malaio.

Como resultados, os autores encontraram que a implementação do *Target Costing* na Malásia apresenta desafios únicos e específicos ao contexto, como a limitação na orientação efetiva ao cliente e a dependência de modelos de produtos de base de *joint ventures* desenvolvidos originalmente no Japão. Foi apontado também que o *Target Costing* envolve necessariamente a definição do preço de venda-alvo baseado em análise de mercado, a determinação rigorosa do *target cost* e a necessidade de eliminar sistematicamente desperdícios ao longo de toda a cadeia de valor. Além disso, os autores destacaram a importância crítica da colaboração interdepartamental efetiva e do planejamento antecipado de custos para o sucesso da implementação do *Target Costing* (Baharudin; Jusoh, 2015).

O *Target Costing* também foi explorado por Lima et al. (2016) como artefato da contabilidade gerencial estratégica, desenvolvendo análise abrangente sobre as definições conceituais, práticas de implementação organizacional e seu papel na busca de vantagem competitiva sustentável, especialmente no contexto específico do agronegócio brasileiro. Para realização da pesquisa, foi utilizada abordagem qualitativa, por meio de revisão sistemática da literatura existente sobre o tema e suas aplicações práticas documentadas. Os autores analisaram criticamente as definições e críticas teóricas relacionadas ao *Target Costing*, bem como os procedimentos organizacionais necessários para sua implementação efetiva.

Os resultados desta pesquisa evidenciaram que o *Target Costing* é ferramenta importante para a gestão estratégica organizacional no agronegócio, permitindo que as empresas consigam alinhar os produtos às necessidades dinâmicas do mercado, considerando rigorosamente as expectativas diferenciadas dos clientes. Foi destacado pelos autores sobre a importância de práticas como a definição de preços-alvo baseados em mercado, metas de margem de lucro desejadas e o cálculo de custos permitidos. Além disso, a implementação bem-sucedida do *Target Costing* pode promover a inovação organizacional, melhorar o tempo de colocação no mercado (*time-to-market*) e, conseqüentemente, aumentar a competitividade das empresas no agronegócio brasileiro (Lima et al., 2016).

Adicionalmente, as razões pelas quais algumas organizações não adotam o *Target Costing* foram investigadas por Navissi e Sridharan (2017), mesmo a literatura reconhecendo amplamente seus benefícios potenciais. O estudo utiliza a tipologia clássica de estratégia de Miles e Snow (1978), *prospector*, *defender*, *analyzer* e *reactor*, para analisar a orientação estratégica de custo na adoção ou rejeição do *Target Costing*.

Para isso, foi realizada análise teórica rigorosa, revisando a literatura existente sobre *Target Costing* e as estratégias gerenciais de prospector e defender. Os autores examinaram como as diferenças nas estruturas de compensação dos gerentes (baseadas em ações versus em dinheiro) influenciam a adoção do *Target Costing* e os problemas de agência que podem surgir em cada tipo de estratégia organizacional (Navissi; Sridharan, 2017).

Os resultados desta pesquisa indicaram que os gerentes com estratégia de *prospector* (foco em inovação e crescimento) tendem a evitar conscientemente a adoção do *Target Costing* devido à alta assimetria de informação característica dessa estratégia e à volatilidade nos retornos das ações, que favorece compensações baseadas em ações de longo prazo. Em contraste, gerentes com estratégia de *defender* (foco em eficiência e custos) se beneficiam economicamente da adoção do *Target Costing*, pois isso pode aumentar a compensação em dinheiro de curto prazo e, conseqüentemente, os lucros operacionais da empresa.

O trabalho desenvolvido por Ellram, Tate e Choi (2020) buscou compreender o papel estratégico da função de compras na obtenção do *target cost* desejado durante o desenvolvimento de novos produtos (NPD) e sua relação com a responsabilidade contínua de compras por economias de custos, além de explorar os custos de oportunidade associados a essas decisões. Para isso, a pesquisa utilizou estudo de caso qualitativo aprofundado para explorar os processos envolvidos tanto no NPD quanto nas economias de custos contínuas. Com essa abordagem metodológica foi possível coletar dados ricos e detalhados sobre o *Target Costing*, proporcionando compreensão aprofundada das práticas gerenciais e das interações complexas entre as equipes multifuncionais durante o desenvolvimento de novos produtos.

Os resultados encontrados por Ellram, Tate e Choi (2020) indicaram que a função de compras atua como agente crítico da organização, buscando atingir as metas de economia de custos para produtos em andamento. No entanto, durante o NPD, a função de compras frequentemente faz parte de equipe multifuncional onde o cumprimento dos *target cost* é apenas um dos vários objetivos organizacionais concorrentes, o que pode levar a conflitos de interesse e *trade-offs* difíceis. Os autores destacaram a importância do envolvimento precoce da função de compras no processo de NPD, a colaboração estratégica com fornecedores-chave e a abordagem de equipe multifuncional como práticas essenciais para o sucesso do *Target Costing*.

A pesquisa desenvolvida por Al-hosban, Alsharairi e Al-Tarawneh (2023) investigou a eficácia do *Target Costing* na redução de custos nas empresas de turismo localizadas na Zona Econômica Especial de Aqaba, na Jordânia. Os autores distribuíram questionários aos profissionais de hotéis em Aqaba, incluindo auditores, contadores e gerentes financeiros. Um

total de 42 questionários foi distribuído, dos quais 32 foram devolvidos devidamente respondidos, representando taxa de resposta de 76,2%.

Por meio de análise de dados estatísticos descritivos, os resultados da pesquisa indicaram que as empresas de turismo em Aqaba utilizam o *Target Costing* para alinhar seus produtos e serviços às demandas específicas do mercado turístico, o que contribui significativamente para a redução de custos operacionais. A pesquisa também revelou que a gestão dessas empresas depende fortemente da análise de mercado para determinar os preços competitivos e custos permitidos, destacando a importância de abordagem integrada e orientada para o cliente na gestão de custos do setor de turismo (Al-hosban; Alsharairi; Al-Tarawneh, 2023).

O papel do *Target Costing* como ferramenta contábil que tem a capacidade de direcionar estrategicamente os esforços de desenvolvimento de produtos para projetos exploratórios (*exploration* - busca de inovações radicais) ou explorativos (*exploitation* - otimização de produtos existentes) dentro da rede industrial complexa da IKEA foi examinado por Baraldi e Strömsten (2024). Por meio de estudo de caso qualitativo abrangente, centrado na rede industrial da IKEA, com uso de entrevistas em profundidade com gerentes e fornecedores da indústria, além da utilização de documentos internos confidenciais, os autores observaram o uso do *Target Costing* aplicado de diferentes maneiras ao longo do tempo.

Este estudo revelou que o *Target Costing* da IKEA funcionava como dispositivo contábil crucial para enquadrar (*framing*) os esforços de desenvolvimento de produtos, direcionando-os estrategicamente para projetos de *exploitation* ou *exploration*. Esse enquadramento, por sua vez, afeta substantivamente a configuração da rede de recursos mobilizados e media o comportamento dos atores através de tipos específicos de controles gerenciais. Desse modo, o *Target Costing* pode ser percebido como ferramenta estratégica que orienta e media o desenvolvimento de produtos, moldando a estrutura da rede industrial e os tipos de inovação perseguidos (Baraldi; Strömsten, 2024).

A dinâmica e as características organizacionais que influenciam a implementação e adoção do *Target Costing* em *startups* na Tailândia foram investigadas por Daowadueng (2024). Por meio de pesquisa quantitativa por levantamento (*survey*), foi encontrado por Daowadueng (2024) que a adoção do *Target Costing* em *startups* foi influenciada de forma positiva e estatisticamente significativa por múltiplos fatores: pela incerteza ambiental percebida, ou seja, ambientes imprevisíveis, voláteis e em rápida mudança incentivam a adoção do *Target Costing* como técnica de gestão de risco; pela influência dos concorrentes, em que a pressão competitiva no mercado motiva as startups a adotar práticas avançadas de gestão de

custos; pela receita da empresa, em que maiores receitas indicam maior capacidade financeira e necessidade de sistemas de gestão de custos mais rigorosos para operações complexas; e pela estratégia de negócios, a qual, quando alinhada à competitividade, satisfação do cliente e desempenho geral, aumenta a probabilidade de adoção do *Target Costing*.

A inter-relação entre os objetivos da cooperação interfirmas e a aplicação do *Target Costing* no contexto brasileiro foi avaliada por Graupner, Silva e Silva (2024). Os autores desenvolveram a pesquisa por meio de *survey* direcionada a empresas brasileiras, contando com amostra de 48 participantes. Os autores destacaram que as empresas se engajam em múltiplas formas de cooperação interorganizacional, com particular destaque para a terceirização e a gestão da cadeia de suprimentos.

Em relação à adoção do *Target Costing*, poucas empresas afirmaram formalmente sua aplicação sistemática; no entanto, observou-se que muitas organizações empregam práticas similares ao *Target Costing*, ainda que sem estarem explicitamente familiarizadas com o termo técnico ou conceito acadêmico (Graupner; Silva; Silva, 2024).

Recentemente, foi discutido de forma abrangente por Benslimane e Benjelloun (2025) sobre a emergência histórica, os fundamentos conceituais, a metodologia operacional e os fatores internos e externos que facilitaram a adoção do *Target Costing* em diferentes contextos. Além disso, os autores analisaram as ferramentas técnicas e gerenciais associadas a essa metodologia e avaliaram criticamente como o *Target Costing* aborda tanto a relação custo-valor quanto o conceito contemporâneo de cocriação de valor. Por meio de estudo abrangente que explora o *Target Costing* através da análise sistemática e síntese do conhecimento existente, foi destacado por Benslimane e Benjelloun (2025) a importância e a eficácia do *Target Costing* em diversos aspectos, especialmente para empresas que buscam inovação e competitividade sustentável.

Os autores demonstraram que o *Target Costing* é considerado ferramenta essencial para empresas que adotam estratégia de inovação, funcionando como valiosa fonte de informação para tomada de decisão. Também se apresenta como método significativo para a redução de incertezas tecnológicas e de mercado, além de gerenciar proativamente riscos associados a projetos de inovação. É fundamental para a criação de valor para o cliente, garantindo que as necessidades e preferências dos clientes sejam abordadas desde as fases iniciais do desenvolvimento do produto. Os autores argumentam ainda que o surgimento do paradigma da "cocriação de valor" representa desafio contemporâneo para as ferramentas de controle de gestão, incluindo o *Target Costing*, pois os mecanismos de geração de valor passaram por mudança radical na era digital (Benslimane; Benjelloun, 2025).

Lopes et al. (2025) buscaram aplicar metodologia de controle gerencial focando em custos e apoiada na metodologia do custo meta (*target cost*) para avaliar o planejamento dos lucros de uma empresa do setor hoteleiro brasileiro. Por meio de estudo exploratório e descritivo, a pesquisa utilizou dados primários da empresa investigada, que faz parte de rede que conta com 4 hotéis, 2 restaurantes e 1 *beach club*, selecionada pelo critério de escalabilidade em rede.

A pesquisa demonstrou que o desenvolvimento do produto tecnológico baseado em *Target Costing* contribuiu significativamente para otimizar a tomada de decisão em operações hoteleiras complexas. Foi evidenciado também que o uso de dashboards interativos e técnicas de gerenciamento por exceção fortalece o controle financeiro e operacional da empresa hoteleira, possibilitando ajustes rápidos e fundamentados nos momentos de variação dos resultados operacionais (Lopes et al., 2025).

Paralelamente aos estudos que investigaram especificamente o *Target Costing*, conjunto importante de pesquisas nacionais (brasileiras) e internacionais exploraram explicitamente mecanismos de isomorfismo institucional em práticas de gestão de custos, fornecendo evidências empíricas de como organizações, especialmente micro e pequenas empresas, tendem a adotar práticas similares em resposta a pressões institucionais coercitivas, miméticas e normativas.

O trabalho desenvolvido por Callado, Callado e Almeida (2014) investigou pioneiramente a presença de isomorfismo dentre os principais aspectos da gestão de custos no âmbito de empresas do setor de informática localizadas no Porto Digital, no Recife/PE. Os autores realizaram 30 entrevistas estruturadas para coleta de dados e os resultados indicaram a presença estatisticamente significativa do isomorfismo para a maioria das práticas gerenciais estudadas, sugerindo que empresas do mesmo campo organizacional tendem a adotar práticas similares.

As práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas que atuam no setor comercial e no setor de prestação de serviços em busca de evidências de isomorfismo mimético foram investigadas por Callado e Pinho (2014). Por meio de entrevistas com trinta empresas de micro ou pequeno porte, os autores evidenciaram que existem evidências estatísticas significativas sobre semelhanças acerca das práticas referentes à gestão de custos, indicando a presença de isomorfismo mimético entre elas, sugerindo que empresas imitam práticas umas das outras em resposta à incerteza ambiental.

Foi verificado por Daciê et al. (2017) se as características psicológicas do empreendedor seriam capazes de influenciar as práticas gerenciais e o desempenho de empresas que

compartilham o mesmo ambiente institucional. A pesquisa possui abordagem quantitativa e foi operacionalizada por meio de questionário aplicado em 121 empresas industriais do APL de confecção do noroeste do Paraná.

Os resultados desta pesquisa demonstraram que as práticas de controle gerencial exercem efeito positivo de 46,42% sobre o desempenho empresarial, enquanto as características de orientação empreendedora foram capazes de influenciar positivamente o uso de controles gerenciais em 38,38%, e em 14,90% o desempenho das empresas. No entanto, os autores não encontraram inferências estatísticas acerca do poder da capacidade metacognitiva do indivíduo predizer as variáveis de orientação empreendedora, controles gerenciais e desempenho empresarial (Daciê et al., 2017).

O processo de institucionalização dos mecanismos de controle gerencial implementados no relacionamento interorganizacional, em particular no gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas, foi analisado por Barbosa, Wanderley e Soeiro (2017). Por meio de estudo de caso com empresa do setor de energia elétrica (*Eletriklight*), os autores coletaram os dados por meio de entrevistas semiestruturadas, documentos, relatórios e observação direta.

Foi relatado pelos autores que o processo de institucionalização evoluiu em decorrência da pressão regulatória (isomorfismo coercitivo), que foi muito forte a partir da privatização, em função de a organização, ao se tornar privada, ter tido que se adaptar ao mercado. Além disso, foi observado isomorfismo entre as práticas e procedimentos de *Eletriklight* e empresas terceirizadas, na medida em que muitos dos relacionamentos se tornaram de longo prazo (Barbosa; Wanderley; Soeiro, 2017).

As evidências de isomorfismo nos hábitos, rotinas e sistemas de custeio da gestão de custos das 100 melhores entidades sem fins lucrativos do Brasil em 2017, listadas pelo Instituto DOAR e pela Revista Época, foram analisadas por Coelho e Callado (2019). Por meio de estudo exploratório-descritivo, de abordagem quantitativa, mediante aplicação de *survey*, os autores apontam que existem evidências de isomorfismo na gestão de custos das entidades analisadas, sugerindo que organizações do terceiro setor também são influenciadas por pressões institucionais que levam à adoção de práticas similares.

O trabalho desenvolvido por Callado, Callado e Bomfim (2020) investigou a utilização de aspectos relativos ao *Target Costing* entre micro e pequenas empresas do setor de Tecnologia da Informação (TI), buscando entender como essas empresas aplicam os princípios do *Target Costing* e a capacidade de traduzir suas estratégias em objetivos específicos.

Para realização desta pesquisa, foi aplicado um questionário estruturado a 14 empresas do setor de TI localizadas em Campina Grande/PB. O questionário abordou quatro grupos de

variáveis: perfil dos respondentes, perfil das empresas, estratégias empresariais e aspectos do uso do *Target Costing*. O coeficiente de correlação de *Spearman* foi utilizado para testar a significância estatística das relações.

Os achados da pesquisa indicaram a relevância do ambiente de negócios na intensidade de uso dos princípios do *Target Costing*, evidenciaram também a ausência de relações estatisticamente significativas entre o perfil das empresas e a adoção dos princípios do *Target Costing*, indicando comportamento isomórfico entre elas, influenciado por redes e alianças comerciais (Callado; Callado; Bomfim, 2020).

A pesquisa desenvolvida por Luz e Lavarda (2021) teve como objetivo examinar a influência do isomorfismo institucional na aceitação do orçamento, mediada pelas finalidades do artefato. O estudo buscou compreender como os fatores coercitivos, miméticos e normativos do ambiente institucional afetam a utilidade e a aceitação do orçamento como instrumento de contabilidade gerencial. Trata-se de uma pesquisa descritiva, quantitativa, do tipo *survey*, a qual a população compreendeu 147 empresas vinculadas ao Guia da Farmácia, do setor farmacêutico brasileiro, tendo como respondentes os gerentes operacionais. O constructo de pesquisa baseou-se nos pressupostos de isomorfismo institucional de DiMaggio e Powell (1983), no modelo de respostas estratégicas de Oliver (1991) e nas finalidades de planejamento e diálogo do orçamento de Ekholm e Wallin (2011) e Mucci et al. (2016). Para a análise de dados e teste de hipóteses, utilizou-se a Modelagem de Equações Estruturais pelos Mínimos Quadrados Parciais.

Os resultados da pesquisa de Luz e Lavarda (2021), indicaram que os fatores coercitivos, miméticos e normativos advindos do ambiente, levam a uma maior utilidade do artefato orçamentário no contexto estudado. Verificou-se também uma influência positiva e significativa do isomorfismo institucional nas finalidades de planejamento e de diálogo, com maior coeficiente para a finalidade de planejamento. As finalidades de planejamento, por sua vez, apresentaram influência positiva e significativa na resposta estratégica de aceitação, enquanto as finalidades de diálogo não se mostraram significativas. No que se refere ao isomorfismo institucional também apresentou influência positiva e significativa direta na aceitação do orçamento. Também foi encontrada mediação parcial das finalidades do orçamento na relação entre isomorfismo institucional e a resposta estratégica de aceitação. Com isso, os autores concluíram que, para uma maior aceitação do artefato, é relevante que, além de utilizá-lo para responder às pressões institucionais, as organizações atribuem utilidade às finalidades do orçamento nas atividades cotidianas (Luz; Lavarda, 2021).

As relações entre os aspectos do processo de custeio alvo e o porte empresarial foram investigadas por Sá e Callado (2023), especificamente no contexto das empresas do setor de confecções do polo industrial de Santa Cruz do Capibaribe-PE. A metodologia utilizada na pesquisa foi a exploratória, descritiva e quantitativa, que envolveu o envio de questionário estruturado a 110 indústrias do vestuário registradas na base de dados da Federação de Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE), resultando em taxa de resposta de 21,82%.

Para a análise das relações, os autores utilizaram a prova estatística não paramétrica de *Kruskal-Wallis*, considerando nível de significância de 95% ($p = 0,05$). Os resultados desta pesquisa indicaram que o uso de aspectos relacionados à fase de planejamento do processo de custeio alvo é influenciado pelo tamanho das empresas analisadas. Em contrapartida, os aspectos das fases de desenho e produção não mostraram influência significativa do porte empresarial (Sá; Callado, 2023).

A relação do conhecimento dos gestores com os hábitos e rotinas da gestão de custos, em abordagem do isomorfismo institucional em pequenas empresas do setor têxtil, foi avaliada por Oliveira, Lavarda e Gasparetto (2023). Por meio da aplicação de *survey* a amostra de 58 empresas, os resultados desse estudo apontaram que o isomorfismo institucional tem influência significativa em relação ao conhecimento dos gestores e nos hábitos e rotinas da gestão de custos. Além disso, o conhecimento dos gestores também medeia a relação entre o isomorfismo institucional e os hábitos e rotinas.

Os resultados desta pesquisa demonstraram que o isomorfismo institucional tem influência positiva e significativa sobre o conhecimento dos gestores em relação aos custos. Igualmente, o isomorfismo institucional influencia positivamente os hábitos e rotinas da gestão de custos. Em relação à mediação do conhecimento dos gestores na relação entre isomorfismo institucional e os hábitos e rotinas da gestão de custos, foi evidenciando mediação parcial ao nível de significância de 10% ($p < 0,10$). Os coeficientes de determinação indicaram que o conhecimento de gestão de custos é explicado em 52% pelo isomorfismo, e os hábitos e rotinas da gestão de custos em 60%. Com isso, a pesquisa pode concluir que as pequenas empresas do setor têxtil estudado utilizam o isomorfismo institucional como mecanismo para se alinharem às práticas estabelecidas no mercado, especialmente aquelas relacionadas à gestão de custos, buscando legitimidade e competitividade (Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023).

Para Oliveira, Lavarda e Gasparetto (2023), as pequenas empresas do setor têxtil buscam em outras empresas informações para sobressair e continuar no mercado, utilizando o isomorfismo institucional como mecanismo estratégico para se alinharem às práticas estabelecidas, principalmente aquelas relacionadas à gestão de custos.

O trabalho desenvolvido por Souza (2023) verificou a importância do estudo das estratégias no campo da sustentabilidade, a partir da influência do isomorfismo institucional nos diversos campos organizacionais. A pesquisa buscou relacionar os conceitos de isomorfismo institucional, estratégias organizacionais e sustentabilidade, evidenciando como esses elementos se inter-relacionam. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica, de natureza qualitativa, realizada por meio de levantamento de dados secundários a respeito dos temas de isomorfismo institucional, estratégias e sustentabilidade, a partir de textos disponíveis na base de dados *Google Scholar*.

Os resultados da pesquisa de Souza (2023) evidenciam que, no contexto do isomorfismo dentro dos campos organizacionais, os mecanismos de mudanças institucionais, sejam eles coercitivo, mimético e normativo, funcionam como estratégias utilizadas nos campos organizacionais para que as organizações se adequem aos padrões institucionalizados. A autora constatou que a necessidade de equalizar as diversas percepções a respeito do desenvolvimento sustentável levou à criação de dimensões e indicadores que regulam as estratégias organizacionais. Com isso, uma das formas identificadas de promover o desenvolvimento sustentável é a criação de estratégias de sustentabilidade econômica em escala mundial, nacional, regional e local, alicerçadas no isomorfismo institucional. As classes profissionais são normatizadas por regras estabelecidas pelo Estado, que se tornam padrões comportamentais multiplicados por meio da imitação entre categorias profissionais (Souza, 2023).

Não obstante, Callado et al. (2023) investigaram as práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas que atuam nos setores comercial, industrial e de prestação de serviços, em busca de evidências de isomorfismo mimético. A pesquisa foi classificada como descritiva e exploratória, com abordagem quantitativa, realizada por meio de *survey*. A amostra foi composta por 90 micro e pequenas empresas localizadas em João Pessoa e Campina Grande, no Estado da Paraíba, distribuídas igualmente entre os setores comercial, industrial e de prestação de serviços (30 empresas por setor). Com isso, quatro grupos de variáveis foram analisados, a experiência dos gestores, os aspectos mercadológicos, os aspectos organizacionais e os aspectos técnicos da gestão estratégica de custos. Para a análise estatística, foram utilizados dois testes não paramétricos: o teste de *Kruskal-Wallis*, para comparar os três setores simultaneamente, e o teste U de *Mann-Whitney*, para análises pareadas entre os setores.

Os resultados apontados pelos autores, apresentaram significativas evidências sobre a presença de isomorfismo mimético entre as MPEs analisadas. O teste de *Kruskal-Wallis* revelou que todas as variáveis referentes à experiência dos gestores, todos os aspectos mercadológicos

e a maioria dos aspectos organizacionais não apresentaram diferenças estatisticamente significativas entre os três setores, corroborando a presença de isomorfismo. Contudo, os aspectos técnicos da gestão estratégica de custos apresentaram diferenças significativas na análise conjunta. A aplicação do teste U de *Mann-Whitney* revelou que, quando comparados os setores comercial e de serviços, nenhuma das variáveis testadas obteve resultado significativo, sugerindo forte presença de isomorfismo entre esses dois setores. Por outro lado, as comparações envolvendo o setor industrial apresentaram diferenças significativas, indicando especificidades nas práticas de gestão de custos desse setor. Os autores concluíram que existem evidências robustas de isomorfismo mimético nas práticas de gestão de custos entre as MPEs, particularmente entre os setores comercial e de serviços (Callado et al., 2023).

Nessa perspectiva, Huyen et al. (2024) desenvolveram um estudo, o qual o objetivo foi identificar os fatores que promovem a implementação da contabilidade gerencial estratégica (*Strategic Management Accounting* – SMA) em pequenas e médias empresas (PMEs) do setor manufatureiro no Vietnã. Nesta pesquisa, foram analisados três fatores institucionais (mimético, coercitivo e normativo) e quatro fatores contingenciais (força do mercado competitivo, participação dos proprietários do negócio, tecnologia avançada e qualificação dos contadores). Para o desenvolvimento da pesquisa, os autores optaram por uma abordagem quantitativa, utilizando questionário *online* aplicado a 129 PMEs do setor manufatureiro no Vietnã.

Os resultados desta pesquisa mostraram que apenas três dos sete fatores investigados são preditores significativos para a implementação da SMA: a força do mercado competitivo, a participação dos proprietários do negócio e a tecnologia avançada. Os fatores institucionais (mimético, coercitivo e normativo) e a qualificação dos contadores não apresentaram significância estatística. Os autores constataram que as técnicas tradicionais de contabilidade gerencial e as escalas financeiras possuem alto nível de implementação nas PMEs vietnamitas, mas a implementação de técnicas avançadas de contabilidade gerencial e escalas não financeiras se mostrou ainda incipiente (Huyen et al., 2024).

Já o estudo de Alnaim e Metwally (2024), examinou o impacto das pressões institucionais (coercitivas, normativas e miméticas) sobre a adoção da contabilidade gerencial ambiental (*Environmental Management Accounting* – EMA), investigando o efeito moderador da estratégia ambiental (ES) sobre a relação entre as pressões institucionais e a adoção da EMA, no contexto de uma economia emergente, como o Egito. A pesquisa adotou uma abordagem descritiva e quantitativa, com base em *survey*. Os quais obtiveram 491 questionários de gestores de empresas manufatureiras listadas na Bolsa de Valores do Egito (*Egyptian Stock Exchange*).

Os resultados apresentados pelos autores revelaram que existe uma relação positiva e significativa entre os três componentes das pressões institucionais e a adoção da EMA, como a pressão coercitiva ($p < 0,001$), pressão mimética ($p < 0,001$) e pressão normativa ($p < 0,001$). Quanto ao efeito moderador da estratégia ambiental, constatou-se que a ES modera negativamente a relação entre pressão coercitiva e EMA ($p < 0,05$), sugerindo um fenômeno de *decoupling*. Por outro lado, a ES modera positivamente a relação entre pressão mimética e EMA ($p < 0,05$). A moderação da ES sobre a relação entre pressão normativa e EMA não foi estatisticamente significativa. O modelo explicou 68,9% da variância na adoção da EMA. Com isso, os autores concluíram que a teoria institucional oferece um quadro robusto para compreender a adoção da EMA, argumentando que os gestores frequentemente implementam práticas de EMA motivados por conformidade social e internalização de normas, em vez de benefícios puramente técnicos (Alnaim; Metwally, 2024).

Ainda sobre os estudos que envolvem empresas em países em desenvolvimento, Rashid, Hossain, Alam (2024) investigaram a natureza da mudança da contabilidade gerencial e as pressões institucionais que impulsionam essa mudança no contexto de Bangladesh. Para o desenvolvimento desta pesquisa, os autores optaram por uma abordagem qualitativa, com dados coletados por meio de entrevistas em profundidade com representantes de 20 empresas listadas em Bangladesh, distribuídas em diversos setores (bancos, instituições financeiras não bancárias, cimento, farmacêutico, químico, têxtil, entre outros). Foram entrevistados CFOs, diretores financeiros e gestores de contas e finanças e o estudo utilizou a tipologia de mudança da contabilidade gerencial proposta por Sulaiman e Mitchell (2005).

Os resultados apontaram que as mudanças na contabilidade gerencial ocorreram nas empresas listadas em *Bangladesh*, com predominância de adição de novas técnicas (como custeio por atividades, custeio-alvo e *balanced scorecard*) e modificação de *outputs*, sem casos identificados de redução pura de técnicas. Quanto às pressões institucionais, o estudo identificou: (i) pressões coercitivas provenientes de empresas controladoras, stakeholders, reguladores governamentais e agências internacionais doadoras (FMI, Banco Mundial), que impõem a adoção de ferramentas estratégicas de gestão de custos; (ii) pressões miméticas, pela imitação de melhores práticas de empresas de sucesso no setor, tanto domésticas quanto internacionais, motivadas pela busca de legitimidade e vantagem competitiva; (iii) pressões normativas, com influência de redes profissionais, mídia profissional e qualificação dos membros da alta administração. Ademais, as pressões econômicas, como avanço tecnológico, competição e incerteza econômica, também contribuíram para as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial (Rashid; Hossain; Alam, 2024)

Nesse viés, agora no contexto brasileiro, o estudo de Oliveira et al. (2024) explorou como as práticas de contabilidade gerencial atuavam como indutoras de mudança organizacional em situações de complexidade institucional, ou seja, quando diferentes lógicas institucionais coexistem e interagem dentro de uma organização. A pesquisa adotou abordagem qualitativa, por meio de estudo de caso único em um curtume (*Ind&Co*) com forte cultura social enraizada, que foi adquirido por um grande conglomerado brasileiro e passou por um processo de mudança estratégica sob uma nova lógica de controle. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas com gestores regulares que participaram do processo de transição, análise documental e observação participante.

Como resultado, foi evidenciado que os gestores conectam seus próprios conceitos de desempenho às práticas contábeis e que as práticas de contabilidade gerencial se desdobram por meio de lacunas representacionais que sua produção gera. A reestruturação pelo conglomerado introduziu um Centro de Serviços Compartilhados com práticas formais de monitoramento, mas os gestores da fábrica perceberam ambiguidade e incompletude nessas práticas padronizadas. Os gestores desenvolveram racionalidades situadas, utilizando artefatos próprios como um quadro branco para classificar julgamentos e um memorando de justificativa para desvios orçamentários, que coexistiam com as práticas formais do conglomerado. Além disso, demonstrou-se que, em contextos de complexidade institucional, as práticas de contabilidade gerencial não precisam fornecer representações completas, ao contrário, sua ambiguidade e incompletude geram questões contínuas que servem como pré-condição para a mudança organizacional, estimulando a recombinação de conhecimento e a evolução das práticas (Oliveira et al., 2024).

No que se refere ao terceiro setor, o trabalho desenvolvido por Innocenti e Gasparetto (2022) teve como propósito, compreender de que forma a mudança da contabilidade gerencial, sob a influência do isomorfismo, apoia o alcance da legitimidade de uma organização do terceiro setor brasileiro. A pesquisa possui natureza descritiva, com abordagem qualitativa, realizada por meio de estudo de caso em uma fundação privada educacional do estado de Santa Catarina. A coleta de dados envolveu pesquisa documental em documentos publicados pela fundação e entrevistas semiestruturadas com gestores e colaboradores das áreas de finanças, contabilidade e orçamento.

Os resultados desta pesquisa apontaram que a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial ocorreu ao longo do período de atuação da fundação, promovendo a evolução das práticas que suscitaram informações mais ágeis e seguras para a tomada de decisão. A mudança da contabilidade gerencial ocorreu sob influência dos três mecanismos

isomórficos: coercitivo, mimético e normativo. O isomorfismo coercitivo manifestou-se por meio das exigências do Ministério Público estadual, da Receita Federal e de órgãos reguladores, que exigiam adaptações no plano de contas e na evidenciação dos fatos contábeis. O isomorfismo mimético foi observado na adoção de práticas de gestão e controle de custos de outras entidades educacionais similares. O isomorfismo normativo manifestou-se pela atuação da Associação Catarinense de Fundações Educacionais (ACAFE), que orienta suas associadas a adotarem estratégias similares, formando uma base cognitiva e de legitimação. A mudança foi guiada por racionalidade e eficiência, para legitimação das ações, redução de incertezas e harmonia com as convenções socialmente aceitas. No intuito de alcançar legitimidade, às ações da contabilidade gerencial foram adequadas a um padrão de comportamento legal e socialmente aceito, evidenciando a predominância das dimensões de legitimidade regulatória e normativa (Innocenti; Gasparetto, 2022).

Também, a pesquisa desenvolvida por Kadir, Albalushi e Javed (2025) investigaram a relação entre as pressões institucionais (coercitiva, mimética e normativa) e o desempenho sustentável dos negócios (*Sustainable Performance – SP*) no setor industrial de Omã, com ênfase no papel mediador da contabilidade gerencial ambiental (EMA). A pesquisa empregou uma abordagem quantitativa descritiva, com base em *survey* a uma amostra de 307 respondentes de empresas manufatureiras listadas na Bolsa de Valores de Mascate (*Muscat Stock Exchange*), em Omã, os quais foram coletados por meio de questionário *online* direcionado a profissionais de contabilidade e finanças.

Os resultados desta pesquisa mostraram que a pressão coercitiva apresentou influência positiva, porém não significativa, sobre o desempenho sustentável ($p = 0,774$), enquanto a pressão mimética ($p = 0,022$) e a pressão normativa ($p = 0,044$) apresentaram correlação significativa com o SP. Quanto à influência das pressões institucionais sobre a EMA, a pressão coercitiva e a pressão mimética (ambas com $p < 0,001$) exerceram influência significativa, mas a pressão normativa não apresentou relação significativa com a EMA ($p = 0,686$). A EMA demonstrou impacto positivo significativo sobre o SP ($p = 0,031$). Nas análises de mediação, a EMA mediou significativamente a relação entre pressão coercitiva e SP ($p = 0,027$) e entre pressão mimética e SP ($p = 0,021$), mas não mediou a relação entre pressão normativa e SP (Kadir; Albalushi; Javed, 2025).

Yousef e Sponem (2025) também investigaram como as pressões de mercado e as pressões institucionais, mediadas pelo suporte organizacional, impactam a adoção de inovações em contabilidade gerencial (*Management Accounting Innovations – MAIs*) no Egito. A pesquisa utilizou uma abordagem quantitativa, com dados coletados por meio de questionário

aplicado a 93 empresas manufatureiras de *joint ventures* no setor público de negócios do Egito. O questionário cobriu seções sobre informações gerais, uso de MAIs (incluindo custeio baseado em atividades, *target costing*, custeio do ciclo de vida, *kaizen*, gestão baseada em valor, *balanced scorecard*, EVA, orçamento baseado em atividades e contabilidade enxuta), pressões de mercado, pressões institucionais (coercitivas, miméticas e normativas) e suporte organizacional.

Os resultados deste estudo revelaram que as pressões de mercado influenciam direta e significativamente a adoção de MAIs, apoiando a hipótese de que a intensidade competitiva, as demandas dos clientes e a evolução tecnológica são motores relevantes para a adoção de inovações contábeis. Enquanto as pressões institucionais, não apresentaram efeito direto significativo sobre a adoção de MAIs ($p > 0,05$), mas exerceram influência indireta por meio do suporte organizacional. O suporte organizacional demonstrou influência positiva e significativa sobre a adoção de MAIs e atuou como mediador significativo tanto na relação entre pressões institucionais e MAIs quanto entre pressões de mercado e MAIs. Os autores concluíram que as pressões externas funcionam como gatilhos para a mudança, enquanto a adoção bem-sucedida de MAIs depende de infraestruturas organizacionais robustas que traduzam essas pressões em estratégias acionáveis (Yousef; Sponem, 2025).

Ao analisar as abordagens adotadas na literatura sobre o tema, percebe-se que o corpo de conhecimento ainda é fragmentado. Primeiramente, os estudos convergem no reconhecimento de que o *Target Costing* é ferramenta de gestão estratégica de custos orientada pelo mercado, que inverte a lógica tradicional de precificação e exige colaboração interdepartamental intensa. Desde os trabalhos iniciais (Monden; Hamada, 1991; Kato, 1993) até pesquisas contemporâneas (Benslimane; Benjelloun, 2025), observa-se consenso sobre os princípios fundamentais, de definição de preço-alvo baseado em mercado, estabelecimento de margem de lucro desejada, cálculo de custo permitido e gerenciamento de custos para atingir o custo-alvo.

Evidencia-se também que a implementação efetiva do *Target Costing* transcende aspectos puramente técnicos, exigindo transformação cultural, envolvimento precoce de fornecedores, equipes multifuncionais e sistemas de informação integrados (Ibusuki; Kaminski, 2007; Ellram; Tate; Choi, 2020; Baraldi; Strömsten, 2024). Essa perspectiva alinha-se com a visão institucional de que práticas gerenciais são moldadas por fatores organizacionais, culturais e relacionais, não apenas por racionalidade técnica.

Por fim, observa-se que os estudos sobre isomorfismo institucional em práticas de gestão de custos (Callado; Callado; Almeida, 2014; Callado; Pinho, 2014; Oliveira; Lavarda;

Gasparetto, 2023) demonstram consistentemente que micro e pequenas empresas tendem a adotar práticas similares em resposta a pressões institucionais, especialmente isomorfismo mimético motivado por incerteza ambiental e necessidade de legitimidade. Essa homogeneidade observada sugere que a adoção de práticas como o *Target Costing* pode ser influenciada tanto por eficiência técnica quanto por conformidade institucional.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo tem como objetivo detalhar os procedimentos metodológicos utilizados nesta pesquisa. Vista como discurso, a metodologia apresenta o método escolhido como a lente principal para conduzir a pesquisa (Lima; Miotto, 2007). Todo trabalho científico deve ser fundamentado em procedimentos metodológicos que orientam as operações de conhecer, agir e fazer. Essas operações são realizadas pelo ser humano com o objetivo de desenvolver adequadamente um estudo (Fachin, 2017).

Portanto, as seções a seguir apresentam: primeiramente, a tipologia da pesquisa, seguida pela delimitação e população da pesquisa; posteriormente, serão demonstrados os procedimentos de coleta de dados; em seguida serão apresentadas as variáveis; e por fim, os procedimentos de análise dos dados.

3.1 Tipologia da Pesquisa

Quanto à natureza dos objetivos, a presente tese caracteriza-se como exploratória-descritiva. Esta classificação justifica-se pelo duplo propósito da investigação: (i) explorar as relações entre pressões institucionais e os aspectos operacionais do *Target Costing* em contexto específico, o qual ainda é pouco investigado na literatura brasileira; e (ii) descrever os níveis de adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing* e a percepção das pressões institucionais nas indústrias de calçados paraibanas.

Neste contexto, as pesquisas exploratórias têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando-o mais explícito ou permitindo a construção de hipóteses sobre ele (Gil, 2022). Segundo Sampieri, Collado e Lucio (2013), estudos exploratórios são conduzidos quando o objetivo é examinar tema ou problema de pesquisa pouco estudado, sobre o qual se tem muitas dúvidas ou não foi abordado anteriormente. Nesse sentido, a presente pesquisa possui caráter exploratório ao investigar empiricamente como as três dimensões do isomorfismo institucional (mimético, coercitivo e normativo) se relacionam com a adoção de ferramenta específica de gestão estratégica de custos (o *Target Costing*) no contexto do setor calçadista paraibano.

De forma complementar, as pesquisas descritivas têm como propósito caracterizar as propriedades de determinada população ou fenômeno, podendo também ser conduzidas com o objetivo de identificar possíveis relações entre variáveis (Andrade, 2012; Gil, 2022).

Nesse tipo de delineamento, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados conforme se apresentam na realidade, sem qualquer intervenção do pesquisador (Gil, 2022).

Pode também apresentar caráter correlacional ao buscar identificar e mensurar o grau de associação entre as pressões institucionais (isomorfismo mimético, coercitivo e normativo) e os aspectos operacionais do *Target Costing* (Sampieri; Collado; Lucio, 2013). Estudos correlacionais têm como propósito avaliar a relação entre dois ou mais conceitos, categorias ou variáveis em contexto particular, permitindo prever o comportamento de uma variável a partir de outra com a qual esteja relacionada (Sampieri; Collado; Lucio, 2013).

Com isso, os resultados apresentados podem contribuir para a prática gerencial ao elucidar os mecanismos institucionais, como o isomorfismo institucional, que influenciam a adoção de ferramentas de gestão, no caso o *Target Costing*. Tal característica alinha-se ao que é denominado por Martins e Flores (2024) de pesquisas com "relevância para a prática", considerada fundamental para o avanço da Contabilidade Gerencial como campo de conhecimento científico e profissional.

Quanto aos procedimentos técnicos, a presente tese caracteriza-se como pesquisa de levantamento, modalidade indicada quando se busca responder a questões relacionadas à distribuição de variáveis ou às relações entre características de indivíduos ou grupos, tal como se manifestam em contextos naturais (Martins; Theóphilo, 2016). Para tanto, realiza-se a interrogação direta dos participantes, mediante a coleta sistemática de informações sobre o fenômeno investigado, cujos dados são posteriormente tratados por meio de técnicas de análise quantitativa, permitindo a formulação de conclusões consistentes com os resultados observados (Gil, 2022).

Utilizou-se a *survey*, com coleta de dados em modalidade híbrida, combinando autopreenchimento remoto e aplicação presencial assistida do questionário estruturado. Este procedimento visa possibilitar a generalização dos resultados para o conjunto da população investigada, dispensando a necessidade de realização de censo, isto é, da coleta de informações junto a todos os seus integrantes (Babbie, 1999). Portanto, a *survey* permitiu a descrição quantitativa de tendências, de atitudes ou de opiniões de população (Creswell, 2010).

O método *survey* é amplamente utilizado em pesquisas na área de Contabilidade Gerencial, conforme evidenciado em estudos recentes como os de Rebouças et al. (2017), Wang, Wang e Wang (2019), Hutaibat e Alhatabat (2020), Souza, Russo e Guerreiro (2020), Pazetto e Beuren (2021), Cruz et al. (2024), Huyen et al. (2024) e Andrade e Callado (2024).

Este método é considerado fundamental para o avanço do campo da contabilidade gerencial, por ser um dos mais empregados na área (Frezatti et al., 2021). A abordagem *survey* também se destaca nas pesquisas sobre controle gerencial, por oferecer vantagens como a capacidade de fornecer informações relevantes e, muitas vezes, não disponíveis, como percepções, sentimentos, opiniões e fatos, diretamente de grupo-alvo específico (Frezatti et al., 2021).

Por fim, quanto à abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como quantitativa. Nos estudos de abordagem quantitativa, os dados e evidências coletados, por meio da *survey*, são passíveis de quantificação e mensuração, sendo submetidos a processos de seleção, organização e tabulação, de modo a prepará-los para a aplicação de técnicas e/ou testes estatísticos adequados (Martins; Theóphilo, 2016).

De modo semelhante, os estudos podem envolver tanto a elaboração de distribuições de frequência de única variável quanto a exploração das relações existentes entre duas ou mais variáveis de pesquisa (Cooper; Schindler, 2016). Nesta tese, a abordagem quantitativa materializa-se por meio da aplicação de técnicas estatísticas não paramétricas, como o coeficiente alfa de *Cronbach*, correlação de *Spearman* e teste de *Kruskal-Wallis*, para análise das relações entre as variáveis investigadas, conforme detalhado na Seção 3.5.

3.2 Delimitação e População da Pesquisa

O delineamento de pesquisa é instrumento norteador para o pesquisador na busca por respostas ao problema de pesquisa científico (Raupp; Beuren, 2006). Delinear permite definir o tipo de estudo e a execução da pesquisa, incluindo a metodologia aplicada, o cenário investigado, os métodos de coleta dos dados e o seu controle (Cooper; Schindler, 2016). Nesta perspectiva, esta etapa é vista como plano a ser seguido para condução da investigação.

3.2.1 Revisão da Literatura

Primeiramente, para fundamentar teoricamente esta pesquisa, foram feitos dois levantamentos por meio das bases de dados: *Web of Science* (WoS), *Science Direct* e *Scopus*.

A WoS destaca-se como uma das bases de dados mais relevantes para a produção científica no campo das ciências sociais, apresentando extensa cobertura de periódicos, rigor metodológico, recursos avançados de busca e instrumentos para mensuração de impacto acadêmico. Essas características a consolidam como ferramenta indispensável para a

comunidade científica internacional (Nieto, 2024). É ressaltado por Vieira e Gomes (2009) que a WoS, ao longo dos anos, tem se constituído como a base de dados que abrange todas as áreas do conhecimento científico.

Paralelamente, a *Scopus* configura-se como repositório científico de fundamental importância no cenário acadêmico mundial, distinguindo-se por indexar mais de 16.000 periódicos provenientes de múltiplas editoras e por disponibilizar acesso aberto ao seu conteúdo (Guz; Rushchitsky, 2009).

Os artigos científicos que possuíam como núcleo o *Target Costing* foram selecionados por meio do critério de seleção temporal, considerando a década de 1990 como ponto inicial, período que marca a consolidação de trabalhos seminais como os de Monden e Hamada (1991), Kato (1993), Tani et al. (1994), Cooper e Slagmulder (1997) e Ansari (1997). Dessa forma, foram considerados os últimos 35 anos (1990-2025) e utilizaram-se as seguintes palavras-chave: "*Target Costing*"; "*Target Cost*"; "Custeio Alvo"; "Custo-alvo"; "*Value Engineering*"; "*Target Cost Management*".

Já os artigos científicos que possuíam como núcleo a Teoria Institucional, relacionando-a com a Contabilidade Gerencial, Controle de Gestão e o *Target Costing*, também foram levantados. O critério de seleção temporal considerou igualmente a década de 1990 como ponto inicial, período que consolida os trabalhos seminais de DiMaggio e Powell (1983) e sua aplicação ao campo da contabilidade gerencial. Utilizaram-se as seguintes *strings* de busca: "*isomorphism*" or "*institutional pressure*" or "*Coercive, Normative and Mimetic*" or "*institutional theory*" or "*institutional approach*" or "*institutional*") and ("*Target Costing*" or "*management controls*" or "*management accounting*")".

Para que os levantamentos fossem mais específicos ao objeto de estudo proposto nesta tese, foram selecionadas nas bases de dados somente as áreas que se referissem a: "*Business*", "*Economics*", "*Accounting*" e "*Technology*", assegurando aderência temática ao campo das Ciências Contábeis e às áreas que são correlatas.

3.2.2 Definição da População

No tocante à definição da população, considerando os aspectos que envolvem a metodologia científica, o termo é compreendido "não como o número de habitantes de um local, como é largamente conhecido o termo, mas um conjunto de elementos (empresas, produtos, pessoas, por exemplo) que possuem as características que serão objeto de estudo" (Vergara, 2016, p. 53).

A população é todos os indivíduos de interesse do pesquisador (Marczyk et al., 2005), sendo também denominada como universo (Fachin, 2017; Lozada; Nunes, 2018; Matias-Pereira, 2019). É destacado por Lozada e Nunes (2018) que uma população não obrigatoriamente envolve pessoas, uma vez que uma pesquisa pode analisar população de abelhas, por exemplo.

População é definida por Matias-Pereira (2019, p. 94) como "a totalidade de indivíduos que possuem as mesmas características definidas para um determinado estudo". É exposto por Bryman (2016) que a população consiste em representar conjunto de elementos a partir dos quais se pretende realizar deduções, por meio da seleção de amostra.

Assim, a população deste estudo é composta por indústrias de calçados localizadas no Estado da Paraíba, as quais estão vinculadas ao Sindicato das Indústrias de Calçados do Estado da Paraíba (Sindicalçados/PB) e que possuem registro na Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEPB). De acordo com informações disponibilizadas pelo Sindicalçados/PB e pelo site do FIEPB, mais de 400 indústrias calçadistas estão localizadas no Estado da Paraíba.

A escolha do setor calçadista paraibano como contexto empírico desta pesquisa justifica-se por múltiplas razões de natureza econômica, geográfica e teórica.

A região Nordeste possui a maior representatividade na produção brasileira de calçados, respondendo por 51,9% do total produzido no país no ano de 2024 (Abicalçados, 2025). Dentro desse contexto regional, o Estado da Paraíba se enquadra como o 4º maior produtor em número de pares fabricados, com produção representativa de 141,5 milhões de pares, ficando atrás apenas dos Estados do Ceará, Rio Grande do Sul e Minas Gerais (Abicalçados, 2025). Em termos de concentração dos polos produtivos na Paraíba, Campina Grande possui 95% de toda a produção em pares no Estado, seguida de João Pessoa, com 4,9%, e outras regiões com parcela de 0,1% da produção (Abicalçados, 2025).

Vale destacar também que o setor calçadista brasileiro, e particularmente o polo paraibano, apresenta características que favorecem tanto a adoção de práticas de gestão de custos avançadas, como o *Target Costing*, quanto a ocorrência de pressões institucionais (mimética, coercitiva e normativa) investigadas neste estudo.

A alta competitividade de preços e a pressão por redução de custos são características marcantes do setor calçadista global, intensificadas pela concorrência com produtores asiáticos de baixo custo e pela concentração do poder de compra em grandes redes varejistas nacionais e internacionais (Costa; Rocha, 2009; Prochnik, 2002; Guidolin; Costa; Rocha, 2010; Bicalho et al., 2024).

Nesse contexto, o *Target Costing* torna-se ferramenta estratégica relevante, pois permite às empresas gerenciar custos de forma competitiva desde a fase de desenvolvimento do produto, alinhando-se às pressões de mercado por inovação constante e adequação de custos (Cooper; Slagmulder, 1997; Ellram, 2006; Ansari et al., 2007).

Do ponto de vista da teoria institucional, a concentração geográfica das indústrias em polos produtivos, como no caso de Campina Grande, cria condições propícias ao isomorfismo mimético, uma vez que a proximidade espacial facilita a observação e imitação de práticas gerenciais adotadas por empresas concorrentes e líderes do setor (DiMaggio; Powell, 1983; Haveman, 1993).

Conforme destacado por Haunschild e Miner (1997) e Mizruchi e Fein (1999), organizações geograficamente próximas tendem a apresentar maior similaridade em suas práticas organizacionais devido à maior visibilidade e acessibilidade de informações sobre práticas adotadas por outras empresas do mesmo campo organizacional.

A atuação de entidades representativas, como o Sindicalçados/PB e a FIEPB, pode favorecer o isomorfismo normativo, ao promover a profissionalização da gestão por meio de treinamentos, eventos, congressos setoriais e disseminação de práticas gerenciais consideradas legítimas no campo organizacional (Oyadomari et al., 2008; Machado-Da-Silva; Fonseca; Crubellate, 2010). Conforme argumentado por DiMaggio e Powell (1983), associações profissionais e entidades de classe constituem importantes veículos de difusão de normas e valores profissionais, contribuindo para a homogeneização de práticas gerenciais entre organizações de mesmo setor.

Por fim, as exigências de grandes compradores (redes varejistas nacionais e internacionais) exercem pressões coercitivas sobre as indústrias calçadistas, demandando padrões de qualidade, prazos de entrega, custos competitivos e, crescentemente, conformidade com requisitos socioambientais, que influenciam a adoção de ferramentas gerenciais como o *Target Costing* (Wang; Wang; Wang, 2019).

Adicionalmente, o setor calçadista caracteriza-se por ciclos curtos de produto, influenciados por tendências de moda e sazonalidade, o que demanda capacidade de inovação constante e gestão rigorosa de custos no desenvolvimento de novos produtos (Bazan et al., 2017; Macchion et al., 2018). Essa característica torna o *Target Costing*, ferramenta voltada para a gestão de custos na fase de desenvolvimento de produtos, particularmente relevante para o setor (Cooper; Slagmulder, 1997; Ellram, 2006).

Dessa forma, o polo calçadista paraibano constitui contexto empírico adequado e teoricamente relevante para investigar as relações entre pressões institucionais (miméticas,

coercitivas e normativas) e a adoção de práticas de gestão estratégica de custos, especificamente o *Target Costing*, contribuindo para o avanço do conhecimento sobre a institucionalização de práticas gerenciais em contextos setoriais específicos.

Acredita-se que a FIEPB é a principal entidade representativa e defensora dos interesses da indústria paraibana. Sua atuação no setor industrial envolve os âmbitos público e privado, na promoção de ambiente favorável ao desenvolvimento sustentável e à competitividade das empresas no estado (FIEPB, 2024). Já o Sindicalçados/PB é um dos sindicatos filiados à FIEPB, que representa as indústrias de calçados paraibanos, atuando na promoção de ações conjuntas com a FIEPB na dinamização do setor (FIEPB, 2024).

Assim, para localizar a população do estudo, ou seja, as indústrias de calçados no Estado da Paraíba, primeiramente foi solicitado junto ao Sindicalçados/PB auxílio para divulgação da pesquisa entre as empresas associadas. Como resultado, foi disponibilizada uma lista com as informações de contato de 40 empresas registradas em seu banco de dados.

Em seguida, também foi solicitado junto à FIEPB auxílio para divulgação da pesquisa entre as indústrias. A sugestão recebida foi a de levantar, no site da FIEPB (Guia Industrial, 2025), as empresas que possuíam registro e que se enquadraram nos seguintes setores de atividade, de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2024):

Quadro 1- Atividades das Indústrias Calçadista: População do Estudo

Divisão da Indústria	Grupo	Códigos CNAE
15. Preparação de couros e fabricação de artefatos de couro, artigos para viagem e calçados	15.3. Fabricação de calçados	15.31-9. Fabricação de calçados de couro 15.32-7. Fabricação de tênis de qualquer material 15.33-5. Fabricação de calçados de material sintético 15.39-4. Fabricação de calçados de materiais não especificados anteriormente
	15.4. Fabricação de partes para calçados, de qualquer material	15.40-8. Fabricação de partes para calçados, de qualquer material

Fonte: IBGE (2024)

A aplicação deste filtro no *site* da FIEPB (Guia Industrial, 2025) resultou em lista de mais de 70 indústrias, as quais possuíam dados cadastrais disponíveis (CNAE, CNPJ, endereço, *e-mail*, telefone, entre outros). Após refinamento da população, foram excluídas da pesquisa as empresas com situação cadastral baixada ou inapta na Receita Federal do Brasil (RFB) no momento da pesquisa (outubro de 2025 a janeiro de 2026). Dessa forma, uma lista com 90 indústrias (Sindicalçados/PB + FIEPB), localizadas nos polos de Campina Grande, Patos, João

Pessoa, Santa Rita, Bayeux, Guarabira, Catolé do Rocha, Cabaceiras e Sousa, representou a população inicial do estudo, para as quais foi possível obter contatos para envio do instrumento de coleta de dados (*survey*).

A taxa de resposta final foi de 33,3%. Ao observar pesquisas *survey* na área de contabilidade gerencial, especialmente considerando o contexto de pequenas e médias empresas industriais brasileiras, as taxas de resposta podem variar entre 20% e 40% (Hiebl; Richter, 2018; Frezatti et al., 2021). Desse modo, as estratégias múltiplas de coleta de dados, utilizadas nesta pesquisa, como contato por *e-mail*, *WhatsApp*, telefone e visitas presenciais, as quais são descritas a seguir, foram fundamentais para atingir essa taxa de resposta.

3.3 Variáveis da Pesquisa

A operacionalização de conceitos teóricos em variáveis mensuráveis constitui etapa fundamental em pesquisas quantitativas, permitindo a transição do plano abstrato da teoria para o plano concreto da coleta e análise de dados (Martins; Theóphilo, 2016). Nesta seção, são apresentados os construtos teóricos que fundamentam esta pesquisa, bem como suas respectivas variáveis operacionais e instrumentos de mensuração.

Construto (ou constructo) é conceito ou ideia abstrata, não observável diretamente, desenvolvido teoricamente para representar fenômenos complexos das Ciências Sociais Aplicadas, tais como "pressão institucional", "adoção de práticas gerenciais" ou "sistema de custos" (Hair Jr. et al., 2009). Construtos existem no plano teórico e precisam ser definidos conceitualmente com precisão antes de qualquer mensuração empírica (Devellis, 2017).

Para Martins e Theóphilo (2016), ao explorar empiricamente conceito teórico, o pesquisador precisa traduzir a assertiva genérica do conceito em relação com o mundo real, baseada em variáveis e fenômenos observáveis e mensuráveis, ou seja, elaborar (construir) construto e operacionalizá-lo. Para tanto, necessita identificar as variáveis observáveis e mensuráveis que podem representar as contrapartidas das variáveis teóricas. Construto possui significado construído intencionalmente a partir de determinado marco teórico, devendo ser definido de tal forma que permita ser delimitado, traduzido em proposições particulares observáveis e mensuráveis (Martins; Theóphilo, 2016).

As variáveis são características ou atributos de indivíduos, objetos ou fenômenos que podem assumir diferentes valores ou categorias, sendo passíveis de observação e mensuração (Cooper; Schindler, 2016). Em pesquisas quantitativas, as variáveis podem ser classificadas quanto à sua natureza (quantitativas ou qualitativas), quanto à sua função na análise

(dependentes, independentes, moderadoras, mediadoras) e quanto à sua escala de mensuração (nominal, ordinal, intervalar ou razão) (Field, 2009).

Nesta pesquisa, foram desenvolvidos dois construtos principais, cada qual fundamentado teoricamente e operacionalizado por meio de escalas do tipo *Likert* de 7 pontos, conforme detalhado nas subseções seguintes.

3.3.1 Construto 1: Aspectos Operacionais do *Target Costing*

O primeiro construto refere-se aos Aspectos Operacionais do *Target Costing* (Braga, 2022), os quais envolvem cinco etapas operacionais específicas relacionadas à definição das características dos produtos e estabelecimento do preço-alvo, definição da margem de lucro desejada, cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo-alvo, atividades de gerenciamento de custos e atividades de melhoria contínua (Braga, 2022). O Quadro 2 apresenta o detalhamento deste construto, suas etapas operacionais, definições conceituais e fundamentação teórica (referências).

Quadro 2- Construto dos Aspectos Operacionais do Processo do *Target Costing*

Construto	Etapas Operacionais	Definições	Referências
Aspectos Operacionais do <i>Target Costing</i>	Características dos produtos e do Preço alvo	Voltadas à identificação das necessidades do mercado e à definição das características do produto ou serviço que atendam às expectativas dos clientes. Com análises de mercado, competitivas e dos clientes, estabelece-se o preço-alvo de venda, refletindo os valores dispostos a se pagar. Processo conduzido por equipes multifuncionais, que reforçam a orientação ao mercado e ao cliente.	Adaptado de Ellram, (2006); Hematfar, Sanati-Arasteh e Nooryan (2013); Hamood, Omar e Sulaiman (2011); Al-Khasawneh et al. (2019); e Braga (2022)
	Definição da margem de lucro desejada	Envolve o estabelecimento da margem de lucro-alvo que asseguram o atendimento aos objetivos estratégicos de rentabilidade e retorno do investimento da organização. A margem é definida a partir do planejamento de longo prazo e pode ser ajustada conforme as condições de mercado, orientando as decisões subsequentes de gestão de custos.	Adaptado de Cooper e Slagmulder (1999); Cruz e Rocha (2008); Marques (2012); Hematfar, Sanati-Arasteh e Nooryan (2013); Braga (2022); e Masadeh, Jrairah e Almasria (2023)
	Cálculo do custo permitido e do custo alvo	Refere-se à determinação do custo máximo admissível do produto, obtido pela subtração da margem de lucro desejada do preço-alvo de venda. O custo permitido é ajustado a um custo-alvo factível, considerando as capacidades internas da empresa e a atuação dos fornecedores, sendo referência central para o desenvolvimento do produto.	Adaptado de Cooper e Slagmulder (1999); Ellram (2006); Hematfar, Sanati-Arasteh e Nooryan (2013); Braga (2022); e Al-Kawaz, Al-Daami e Abbas (2023)

	Atividades de gerenciamento de custos	Abrange as práticas gerenciais adotadas para alcançar o custo-alvo, incluindo negociação com fornecedores, revisão de especificações do produto e análise de <i>trade-offs</i> entre custo, qualidade e funcionalidade. Envolvem a coordenação entre áreas internas e a integração da cadeia de valor, visando à redução de custos sem comprometer a geração de valor para o cliente.	Adaptado de Tani et al. (1994); Ellram (2006); Jacomit e Granja (2011); Nascimento et al. (2013); Sharafoddin, (2016); Ellram, Tate e Choi (2020); e Braga (2022)
	Atividades de Melhoria Contínua	Possui caráter contínuo e iterativo, no qual processos e decisões são periodicamente revisados em função de mudanças internas e de mercado. Incorpora a filosofia de melhoria contínua, como o <i>Kaizen</i> , com foco na otimização dos processos, redução sistemática de custos e sustentação dos objetivos estratégicos a longo prazo.	Adaptado de Shank e Fisher (1999); Ellram (2006); Al-Qady, El-Helbawy (2016); Becker e Gaivoronski (2018); Baharudin e Jusoh (2019); Braga (2022); e Sá e Callado (2023)

Fonte: Elaboração própria (2025)

Conforme exposto no Quadro 2, o construto referente aos aspectos operacionais do processo de *Target Costing* é composto por cinco etapas (Braga, 2022).

Na Etapa 1, são consideradas as práticas voltadas à definição das características do produto e do preço-alvo de venda, por meio da identificação das necessidades do mercado e análises competitivas, com participação de equipes multifuncionais que integram diferentes áreas organizacionais (*marketing*, engenharia, produção, custos).

Na Etapa 2, é definida a margem de lucro desejada, alinhada aos objetivos estratégicos de rentabilidade da organização e às expectativas de retorno dos investidores. Na Etapa 3, envolve-se o cálculo do custo permitido (preço-alvo menos margem de lucro desejada) e o estabelecimento do custo-alvo factível, que orientarão as decisões de *design* e desenvolvimento do produto.

Na Etapa 4, estão as atividades de gerenciamento de custos para atingir o custo-alvo, as quais incluem ações integradas ao longo da cadeia de valor, envolvendo negociações com fornecedores, engenharia de valor (*value engineering*), análise de funcionalidades e revisão de especificações técnicas.

Por fim, na Etapa 5, o processo incorpora a última etapa, que envolve as atividades de melhoria contínua (*Kaizen costing*), permitindo ajustes, otimizações e redução progressiva dos custos ao longo do tempo, mesmo após o lançamento do produto no mercado.

Este construto foi operacionalizado por meio de 23 questões (Q12 a Q34) dispostas em escala tipo *Likert* de 7 pontos, variando de "1 = Nunca" a "7 = Sempre", solicitando aos respondentes que indicassem o grau de concordância com afirmativas sobre a adoção de cada Aspecto Operacional do *Target Costing* em suas empresas (Apêndice B).

3.3.2 Construto 2: Aspectos do Isomorfismo Institucional

O segundo construto, denominado Aspectos do Isomorfismo Institucional, foi operacionalizado por meio das três dimensões do isomorfismo institucional propostas por DiMaggio e Powell (1983): isomorfismo coercitivo, mimético e normativo. Este construto fundamenta-se na Teoria Institucional, especificamente na abordagem neo-institucionalista que enfatiza os mecanismos pelos quais organizações tornam-se similares umas às outras em seus campos organizacionais (DiMaggio; Powell, 1983; Scott, 2014). A operacionalização destas dimensões, nesta pesquisa, foi baseada em diversos estudos no campo da contabilidade gerencial (Oyadomari et al., 2008; Júnior, 2021).

O Quadro 3 apresenta o detalhamento deste construto, suas três dimensões (tipos de isomorfismo), definições e fundamentação teórica (referências).

Quadro 3- Construto sobre os Aspectos da Teoria Institucional

Construto	Dimensões	Definições	Referências
Aspectos do Isomorfismo Institucional	Isomorfismo Coercitivo	Refere-se a pressões formais e/ou informais exercidas por partes interessadas, que interferem na forma de agir da organização e se materializa por meio de regulamentos, normas, instrumentos contratuais ou pressão cultural.	Adaptado de DiMaggio e Powell (1983); Oyadomari <i>et al.</i> (2008); e Júnior (2021)
	Isomorfismo Mimético	Refere-se a imitação de práticas organizacionais, voluntária ou involuntária, os quais foram estimuladas por um momento de incerteza e justificadas pelo fato de as práticas adotadas serem legitimadas no mercado, materializado por meio de <i>benchmarks</i> , consultoria, participação em associações de segmento ou concorrência a prêmios de excelência em gestão.	Adaptado de DiMaggio e Powell (1983); Oyadomari <i>et al.</i> (2008); e Júnior (2021)
	Isomorfismo Normativo	Refere-se a adoção de práticas organizacionais influenciada pela existência de profissionais com mesmo embasamento teórico para a busca de soluções gerenciais no mercado, pela participação em associações profissionais, envio de profissionais para participação de congressos e eventos, contratação de pessoas com <i>expertise</i> em determinadas práticas e processo de seleção baseados em premissas preestabelecidas.	Adaptado de DiMaggio e Powell (1983); Oyadomari <i>et al.</i> (2008); e Júnior (2021)

Fonte: Elaboração própria (2025)

Conforme exposto no Quadro 3, o construto sobre os Aspectos do Isomorfismo Institucional é composto por três dimensões conceituais distintas.

Na dimensão do "Isomorfismo Coercitivo" são consideradas as pressões exercidas por acionistas, investidores, clientes, fornecedores, órgãos reguladores ou governo, exercidas formalmente (por meio de contratos, regulamentações, exigências legais) ou de maneira

informal (por meio de expectativas implícitas, ameaças de ruptura de relações comerciais ou pressões culturais). Conforme Oliver (1991), organizações dependentes de recursos controlados por outras entidades tendem a conformar-se às expectativas dessas últimas para garantir acesso contínuo a recursos críticos.

Já a dimensão do "Isomorfismo Mimético" foi analisada por meio das práticas adotadas mediante experiência prática observada em outras empresas, credibilidade e legitimidade de determinada prática no mercado ou imitação de empresas consideradas bem-sucedidas (*benchmarking*). A imitação torna-se particularmente relevante em situações de incerteza ambiental, quando os objetivos organizacionais são ambíguos ou quando as tecnologias são pouco compreendidas (DiMaggio; Powell, 1983; Haveman, 1993).

Por fim, a dimensão do "Isomorfismo Normativo" aborda as pressões advindas da influência profissional sobre a prática, por meio de experiência prévia dos gestores, capacitação profissional sobre o tema, participação em redes profissionais e contratação de profissionais com formação específica em práticas gerenciais. A profissionalização e a educação formal em áreas de gestão (Administração, Contabilidade, Economia, Engenharia de Produção) criam base cognitiva comum entre gestores de diferentes organizações, favorecendo a difusão de práticas consideradas legítimas pela comunidade profissional (Greenwood; Suddaby; Hinings, 2002).

Este construto foi operacionalizado por meio de 15 questões (Q37 a Q51) dispostas em escala do tipo *Likert* de 7 pontos, variando de "1 = Nunca" a "7 = Sempre", solicitando aos respondentes que indicassem o grau de percepção sobre as pressões institucionais (coercitivas, miméticas e normativas) em suas empresas (Apêndice B).

3.3.3 Síntese das Variáveis e Mensurações

As variáveis desta pesquisa foram organizadas em dois grandes construtos teóricos, totalizando 38 variáveis observáveis (23 variáveis referentes aos Aspectos Operacionais do *Target Costing* e 15 variáveis referentes aos Aspectos do Isomorfismo Institucional), todas mensuradas por meio de escalas tipo *Likert* de 7 pontos (ver Quadro 5).

As escalas *Likert* são amplamente utilizadas em pesquisas quantitativas nas Ciências Sociais Aplicadas por permitirem a mensuração de atitudes, percepções e comportamentos de forma padronizada e quantificável (Devellis, 2017). A escolha de escala de 7 pontos justifica-se pela maior variabilidade e sensibilidade na captura de nuances nas respostas dos participantes, aumentando a confiabilidade e validade das medidas (Finstad, 2010).

Adicionalmente ao instrumento de pesquisa, foram coletadas variáveis complementares para caracterização da amostra e análises comparativas. Essas variáveis referem-se ao levantamento do perfil do respondente, assim como algumas características das empresas estudadas, conforme demonstrado no Quadro 4 a seguir:

Quadro 4- Variáveis da Pesquisa sobre os Respondentes e as Empresas

Variáveis de perfil dos respondentes	Variáveis de caracterização das empresas
Gênero	Localização Geográfica
Faixa etária	
Cargo ocupado	Mercado de Atuação (local, regional, nacional, internacional)
Tempo de atuação na empresa	
Tempo de atuação na função	Faturamento Anual
Grau de instrução	
Área de conhecimento da formação	
	Número de Funcionários

Fonte: Elaboração própria (2025)

De forma complementar, a síntese das variáveis da pesquisa, referentes aos construtos, suas classificações (etapas ou dimensões), as variáveis específicas investigadas, as referências teóricas e os procedimentos de mensuração adotados estão demonstradas no Quadro 5.

Quadro 5- Síntese das Variáveis da Pesquisa e Procedimentos de Mensuração

Construtos	Etapas/Dimensões	Variáveis	Referências	Mensurações
Aspectos Operacionais do Target Costing	Etapa 1 Características de produtos e do Preço alvo de venda	Planejamento; Pesquisa de mercado; Viabilidade do produto; Características do produto; Análise da voz do cliente; Uso de ferramentas e técnicas; Preço baseado no mercado; Envolvimento de departamentos internos; Envolvimento de fornecedores;	Ellram, 2006; Hematfar et al., 2013; Hamood; Omar; Sulaiman, 2011; Al-Khasawneh et al., 2019; Braga, 2022.	Q12 a Q20, em escala tipo <i>Likert</i> de 7 pontos (1 = nunca; 7 = sempre), indicando o grau de adoção prática.
	Etapa 2 Definição da margem de lucro desejada	Meta individualizada; Margem de lucro alvo após o preço; Margem de lucro alvo antes do custo; Ajustes a Margem de Lucro	Cooper; Slagmulder, 1999; Cruz; Rocha, 2008; Marques, 2012; Hematfar et al., 2013; Braga, 2022; Masadeh et al., 2023.	Q21 a Q24, em escala tipo <i>Likert</i> de 7 pontos (1 = nunca; 7 = sempre), indicando o grau de adoção prática.
	Etapa 3 Cálculo do custo permitido e do custo alvo	Cálculo do custo permitido; Revisão do custo alvo;	Cooper; Slagmulder, 1999; Ellram, 2006; Hematfar et al., 2013; Braga, 2022; e Al-Kawaz et al., 2023.	Q25 e Q26, em escala tipo <i>Likert</i> de 7 pontos (1 = nunca; 7 = sempre), indicando o grau de adoção prática.
	Etapa 4 Atividades de gerenciamento de custos para atingir o custo alvo	Equipes multifuncionais; Envolvimento de fornecedores; Análise do projeto e oportunidades; Decomposição do custo alvo; Uso de ferramentas e técnicas.	Tani et al., 1994; Ellram, 2006; Jacomit; Granja, 2011; Nascimento et al., 2013; Sharafoddin, 2016; Ellram et al., 2020; Braga, 2022.	Q27 a Q31, em escala tipo <i>Likert</i> de 7 pontos (1 = nunca; 7 = sempre), indicando o grau de adoção prática.
	Etapa 5 Atividades de Melhoria Contínua	Monitoramento do custo alvo; Melhoria contínua; Uso do custeio <i>Kaizen</i> .	Shank; Fisher, 1999; Ellram, 2006; Al-Qady; El-Helbawy, 2016; Becker; Gaivoronski, 2018; Baharudin; Jusoh, 2019; Braga, 2022; Sá; Callado, 2023.	Q32 a Q34, em escala tipo <i>Likert</i> de 7 pontos (1 = nunca; 7 = sempre), indicando o grau de adoção prática.
Aspectos da Teoria Institucional	Isomorfismo Coercitivo	Exigência de Clientes; Acordos Formais; Exigência de Órgãos Externos.	DiMaggio e Powell (1983); Oyadomari <i>et al.</i> (2008); e Júnior (2021)	Q44 a Q47, em escala tipo <i>Likert</i> de 7 pontos (1 = nunca; 7 = sempre), indicando o grau de percepção da pressão.
	Isomorfismo Mimético	Imitação de práticas organizacionais; Benchmarking; Busca de legitimidade.	DiMaggio e Powell (1983); Oyadomari <i>et al.</i> (2008); e Júnior (2021)	Q37 a Q43, em escala tipo <i>Likert</i> de 7 pontos (1 = nunca; 7 = sempre), indicando o grau de percepção da pressão.
	Isomorfismo Normativo	Consultoria Especializada; Influência de Associações; Participação em Feiras e Eventos; Pessoal com expertise	DiMaggio e Powell (1983); Oyadomari <i>et al.</i> (2008); e Júnior (2021)	Q48 a Q51, em escala tipo <i>Likert</i> de 7 pontos (1 = nunca; 7 = sempre), indicando o grau de percepção da pressão.

Fonte: Elaboração própria (2025)

3.4 Procedimentos para Coleta de Dados

A coleta de dados constitui etapa fundamental da pesquisa científica, na qual se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, com o objetivo de reunir os dados previstos para responder ao problema de pesquisa (Lakatos, 2021). Coletar dados implica elaborar plano detalhado de procedimentos que levem a reunir informações com propósito específico, assegurando a qualidade, confiabilidade e validade das informações obtidas (Sampieri; Collado; Lucio, 2013).

Para coletar dados, está disponível grande variedade de instrumentos ou técnicas, tanto quantitativas como qualitativas (Sampieri; Collado; Lucio, 2013). Nesta pesquisa, utilizou-se a técnica quantitativa de levantamento (*survey*) por meio de questionário estruturado com perguntas fechadas, o qual capturou informações sobre as pressões institucionais (isomorfismo) e Aspectos Operacionais do *Target Costing* nas indústrias calçadistas paraibanas.

3.4.1 Instrumento de Coleta de Dados

O método *survey* opera essencialmente ao solicitar informações a um grupo significativo de pessoas sobre problemas específicos. Em seguida, por meio de análise quantitativa, obtêm-se resultados com base nos dados coletados (Hair et al., 2009). A *survey*, segundo Babbie (1999), é frequentemente utilizada para descrever alguma população, ou seja, descrever certos traços, atributos, comportamentos ou percepções de seus integrantes.

O método *survey* é amplamente utilizado em pesquisas na área de Contabilidade Gerencial, conforme evidenciado em estudos nacionais e internacionais recentes, tais como: Rebouças et al. (2017), Wang, Wang e Wang (2019), Hutaibat e Alhatabat (2020), Souza, Russo e Guerreiro (2020), Pazetto e Beuren (2021), Cruz et al. (2024), Huyen et al. (2024), Andrade e Callado (2024) e Sobrinho e Callado (2025). É considerado método fundamental para o avanço do campo da contabilidade gerencial, por ser um dos mais empregados na área (Frezatti et al., 2021).

A abordagem *survey* também se destaca nas pesquisas sobre controle gerencial, por oferecer vantagens como a capacidade de fornecer informações relevantes e, muitas vezes, não disponíveis por outras fontes, como percepções, sentimentos, opiniões e fatos, diretamente de grupo-alvo específico (Frezatti et al., 2021). Adicionalmente, a *survey* permite a descrição quantitativa de tendências, atitudes ou opiniões da população, possibilitando generalizações

para o conjunto da população investigada quando utilizada amostra representativa (Creswell, 2010).

Nessa perspectiva, uma das principais características da aplicação desta técnica é o interesse em produzir descrições quantitativas de população específica, que no caso desta pesquisa são as indústrias calçadistas da Paraíba, assim como identificar relações entre variáveis de interesse teórico. Assim, o questionário utilizado nesta pesquisa foi estruturado em três seções distintas, conforme apresentado a seguir:

Seção I – Perfil dos Respondentes e Caracterização das Empresas: inclui perguntas que objetivam caracterizar o perfil dos respondentes e das empresas participantes da pesquisa, como: gênero, faixa etária, cargo, tempo de atuação na empresa e na função, grau de instrução, área de conhecimento da formação, localização geográfica, mercado de atuação, faturamento anual e número de funcionários.

Seção II – Aspectos Operacionais do *Target Costing*: inclui questões acerca dos cinco Aspectos Operacionais do *Target Costing*, conforme o construto desenvolvido por Braga (2022), como: 1) características do produto e preço; 2) definição da margem de lucro desejada; 3) cálculo do custo permitido e custo-alvo; 4) gerenciamento de custos; e 5) melhoria contínua.

Seção III – Aspectos da Teoria Institucional: envolve as questões sobre o isomorfismo institucional em suas três dimensões, conforme a tipologia de DiMaggio e Powell (1983) e sua operacionalização adaptada ao contexto brasileiro por Oyadomari et al. (2008) e Júnior (2021), como: coercitivo, mimético e normativo.

3.4.2 Validação do Instrumento: Pré-teste

Antes de iniciar a coleta de dados, foi realizado pré-teste com o objetivo de validar o instrumento de pesquisa. A validação semântica foi conduzida para avaliar possíveis dificuldades dos respondentes em compreender os enunciados, as instruções e as escalas de resposta (Hair et al., 2019). Essa validação é fundamental para assegurar que o instrumento seja compreensível, não ambíguo e adequado ao público-alvo da pesquisa (Devellis, 2017).

O pré-teste foi realizado com pesquisadores doutores especializados em Contabilidade Gerencial, bem como com profissionais com experiência na área de Controladoria em

indústrias. Vale ressaltar que as pessoas envolvidas na etapa de validação do questionário não foram selecionadas para compor a amostra final da pesquisa, uma vez que elas já conheciam o instrumento de pesquisa e provavelmente tiveram tempo para refletir e construir conjunto ideal de respostas, muitas delas desejáveis do ponto de vista social, o que poderia comprometer a validade das respostas (Hair et al., 2019; Podsakoff et al., 2003).

As sugestões recebidas durante o pré-teste foram incorporadas ao instrumento, relacionando-se principalmente a: a) clareza na redação de algumas questões; b) simplificação de termos técnicos quando necessário; c) adequação de exemplos para facilitar a compreensão; e d) ajustes na ordem de apresentação das questões para melhorar o fluxo lógico. Após os ajustes propostos no pré-teste, o questionário foi considerado válido e adequado para aplicação junto à população-alvo da pesquisa.

3.4.3 Procedimentos de Coleta de Dados

O processo de coleta de dados teve início com a elaboração de planilha em *Microsoft Excel* contendo os dados cadastrais das empresas que compõem a população da pesquisa. Essa relação foi obtida a partir de duas fontes principais: (i) Sindicato das Indústrias de Calçados do Estado da Paraíba (Sindicalçados/PB), que disponibilizou lista com informações de contato de 40 empresas associadas; e (ii) Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEPB), cujo site (Guia Industrial) permitiu o levantamento das indústrias calçadistas com dados cadastrais disponíveis (CNAE, CNPJ, endereço, *e-mail*, telefone).

Após refinamento da lista e exclusão de empresas com situação cadastral baixada ou inapta junto à RFB no período da coleta, obteve-se lista final de 90 indústrias, as quais constituíram a população contatada para participação na pesquisa.

A coleta de dados ocorreu entre outubro de 2025 e janeiro de 2026, totalizando período de quatro meses. O primeiro questionário respondido foi recebido em 01/10/2025 e o último em 06/01/2026. Durante esse período, foram adotadas múltiplas estratégias complementares de coleta de dados, visando maximizar a taxa de resposta.

No mês de outubro de 2025, a primeira estratégia utilizada foi o envio de mensagem por *e-mail* para as 90 empresas da população, contendo: i) a apresentação da pesquisa e seus objetivos; ii) Carta de apresentação do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB (PPGCC/UFPB) solicitando colaboração (Anexo A); e iii) o *link* para acesso ao questionário eletrônico via *Google Forms*: <https://forms.gle/Nu4rvHS68Apo2jBGA>.

Considerando o baixo índice inicial de respostas obtidas por *e-mail*, foram adotadas estratégias complementares.

Ainda em outubro de 2025, o convite para participação na pesquisa e o *link* do questionário eletrônico foram enviados via aplicativo de mensagens *WhatsApp* para as empresas cujos contatos telefônicos estavam disponíveis. Este procedimento mostrou-se mais efetivo que o *e-mail*, uma vez que a comunicação via *WhatsApp* é amplamente utilizada no contexto empresarial brasileiro, especialmente em pequenas e médias empresas (Moura; Brito; Lopes, 2020).

No mês de novembro de 2025, foi adotado o contato telefônico direto com as empresas. Nesse procedimento, o contato foi realizado de forma mais pessoal, com as seguintes etapas: i) identificação do pesquisador e da instituição (UFPB); ii) apresentação clara e concisa dos objetivos da pesquisa; iii) solicitação de indicação do respondente mais adequado (gestor, *controller*, responsável pela área de custos); iv) envio do *link* do questionário por *e-mail* ou *WhatsApp*, conforme preferência do respondente; e v) agradecimento e reforço da importância da participação. Esta estratégia mostrou-se particularmente eficaz, pois permitiu esclarecer dúvidas sobre a pesquisa, estabelecer certo compromisso verbal de participação e criar relacionamento mais próximo com as empresas.

Foi realizada a segunda estratégia durante o mês de dezembro de 2025, a realização de visitas presenciais (*in loco*) às empresas selecionadas com base no critério de acessibilidade geográfica. Essas visitas seguiram os endereços registrados na planilha previamente elaborada e concentraram-se na cidade de Campina Grande, principal polo produtor de calçados no estado.

Durante as visitas presenciais, foram adotados os seguintes procedimentos: a) apresentação formal do pesquisador e da pesquisa; b) explicação detalhada dos objetivos e relevância do estudo; c) disponibilização de três opções de preenchimento: (i) preenchimento eletrônico via *link* enviado por *e-mail* ou *WhatsApp*; (ii) preenchimento eletrônico assistido, com o pesquisador presente para esclarecer dúvidas; (iii) preenchimento em papel, com posterior digitalização pelo pesquisador; d) esclarecimento de dúvidas sobre conceitos técnicos (quando solicitado); e e) agendamento de retorno para coleta do questionário em papel (quando aplicável).

A utilização de múltiplas estratégias de coleta de dados é recomendada na literatura sobre pesquisas *survey*, especialmente quando o público-alvo é composto por pequenas e médias empresas, nas quais a disponibilidade de tempo dos gestores é limitada e a taxa de resposta tende a ser menor que em grandes organizações (Dillman; Smyth; Christian, 2014; Frezatti et al., 2021). A adoção de múltiplas estratégias de coleta visa maximizar a taxa de

resposta sem comprometer a padronização do instrumento, uma vez que o conteúdo do questionário foi idêntico em ambas as modalidades, variando apenas a forma de aplicação.

Quadro 6- Síntese das Estratégias de Coleta de Dados

Estratégia	Período	Meio de Comunicação	Características
Estratégia 1	Outubro/2025	<i>E-mail</i>	Envio de carta de apresentação, explicação da pesquisa e link do questionário eletrônico (<i>Google Forms</i>).
	Outubro/2025	<i>WhatsApp</i>	Envio de mensagem com convite e <i>link</i> do questionário; comunicação mais direta e informal.
	Novembro/2025	Telefone	Contato telefônico direto; identificação do respondente adequado; explicação personalizada da pesquisa; envio posterior do <i>link</i> .
Estratégia 2	Dezembro/2025	Presencial (<i>in loco</i>)	Visitas às empresas; apresentação formal; opções de preenchimento (eletrônico, eletrônico assistido ou papel); e esclarecimento de dúvidas.

Fonte: Elaboração própria (2025)

Como pode ser observado no Quadro 6, acredita-se que a combinação de estratégias remotas (*e-mail*, *WhatsApp*, telefone) e presencial permitiu maximizar a taxa de resposta e garantir a qualidade dos dados coletados.

3.4.4 Aspectos Éticos da Pesquisa

A coleta de dados observou os princípios éticos fundamentais para pesquisas envolvendo seres humanos.

Primeiramente, consentimento informado foi obtido de todos os participantes, os quais foram informados sobre os objetivos da pesquisa, a natureza voluntária da participação e a possibilidade de desistência a qualquer momento, sem qualquer prejuízo, por meio do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), o qual foi disponibilizado tanto no *link* do questionário como de forma presencial.

A confidencialidade e anonimato foram garantidos aos participantes, explicando que suas respostas seriam tratadas de forma confidencial e anônima. As informações coletadas foram utilizadas exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, sem identificação nominal das empresas ou respondentes nas análises e publicações.

Em relação à transparência, os participantes tiveram acesso a informações claras sobre a instituição responsável pela pesquisa (Universidade Federal da Paraíba - UFPB), o Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) e os contatos da pesquisadora responsável para esclarecimento de dúvidas.

Por fim, os dados coletados foram utilizados de forma responsável, pois foram armazenados de forma segura e serão utilizados exclusivamente para os propósitos desta tese e de eventuais publicações científicas dela decorrentes, sempre preservando o anonimato dos participantes.

3.5 Métodos de Análise de Dados

Em consonância com o instrumento de coleta de dados, os objetivos da pesquisa e a natureza quantitativa do estudo, foram empregadas técnicas estatísticas apropriadas para análise dos dados coletados junto às indústrias calçadistas paraibanas investigadas. Esta seção apresenta de forma detalhada cada técnica estatística utilizada, seus pressupostos, procedimentos de aplicação e critérios de interpretação dos resultados.

Todas as análises estatísticas foram realizadas por meio do *software* IBM SPSS *Statistics* versão 31.0 (*Statistical Package for the Social Sciences*), amplamente reconhecido como uma das principais ferramentas para análise de dados em pesquisas quantitativas nas ciências sociais aplicadas (Field, 2009; Pallant, 2020).

Antes da aplicação das técnicas estatísticas, os dados passaram por processo de preparação e tratamento, conforme recomendado por Hair et al. (2019) e Tabachnick e Fidell (2019). Primeiramente, os dados foram coletados por meio do *Google Forms* e foram automaticamente exportados para planilhas do *Microsoft Excel*, enquanto os questionários preenchidos em papel durante as visitas presenciais foram digitados manualmente na planilha. Todas as respostas foram codificadas numericamente, mantendo a correspondência com as escalas *Likert* originais (1 a 7 para todas as questões).

Foi realizada análise de dados ausentes para identificar questionários com respostas incompletas. Considerando que a pesquisa utilizou questionários estruturados com campos obrigatórios no *Google Forms*, nos questionários em papel, eventuais questões não respondidas foram tratadas como *missing values* e excluídas das análises específicas daquela variável, mas mantidas nas demais análises quando possível.

Foi realizada análise de consistência interna das respostas, verificando se respondentes que indicaram alta frequência sobre os aspectos operacionais do *Target Costing* também apresentaram escores consistentes ao longo das diferentes etapas operacionais. Não foram identificadas inconsistências significativas que justificassem exclusão de questionários. Assim, após o tratamento inicial, todos os questionários foram considerados válidos e incluídos nas análises estatísticas.

3.5.1 Análise Descritiva

A análise descritiva foi empregada para caracterizar o perfil dos respondentes, das empresas participantes e das variáveis de pesquisa. Segundo Fávero et al. (2009), a estatística descritiva proporciona alta compreensão do comportamento dos dados por meio de tabelas, gráficos e medidas de tendência central e dispersão.

Para Artes (2023), a análise descritiva constitui etapa fundamental, frequentemente subestimada, que permite ao pesquisador ter primeira compreensão do comportamento das variáveis, identificar associações preliminares, detectar valores inesperados ou atípicos, e tomar decisões informadas sobre as análises inferenciais subsequentes. De forma complementar, é ressaltado por Freund e Simon (2017) que a estatística descritiva engloba tudo relacionado com dados que seja projetado para resumir ou descrever dados, sem procurar inferir qualquer coisa que vá além dos próprios dados observados.

A estatística descritiva abrange conjunto de métodos e técnicas utilizáveis para avaliar as características de série de dados, englobando técnicas de representação e sintetização, como gráficos e tabelas, assim como várias medidas relacionadas a determinado conjunto de dados (Becker, 2015).

Nesta pesquisa, a estatística descritiva contemplou as seguintes medidas, conforme a natureza das variáveis. Para as variáveis categóricas (perfil dos respondentes e características das empresas) foram utilizadas as frequências absolutas (n) e frequências relativas (%). Já para as variáveis contínuas (escalas *Likert*) as medidas foram: média aritmética, valores mínimo e máximo e desvio-padrão (σ).

3.5.2 Análise de Confiabilidade: Coeficiente Alfa de *Cronbach*

O coeficiente alfa de *Cronbach* foi empregado para avaliar a consistência interna das escalas utilizadas nesta pesquisa. Proposto originalmente por Lee J. Cronbach em 1951, este coeficiente mede o grau em que os itens de uma escala estão correlacionados entre si, indicando se medem o mesmo construto de forma consistente (Cronbach, 1951; Tavakol; Dennick, 2011).

A confiabilidade refere-se à capacidade de instrumento de mensuração produzir resultados consistentes quando aplicado repetidamente sob condições similares (Hair et al., 2019). A consistência interna, especificamente, avalia se os itens que compõem uma escala são homogêneos, ou seja, se medem o mesmo conceito subjacente (Devellis, 2017). O alfa de

Cronbach é a medida de confiabilidade mais utilizada nas ciências sociais aplicadas, sendo considerado indicador fundamental da qualidade psicométrica de escalas de mensuração (Tavakol; Dennick, 2011; Taber, 2018).

A expressão do coeficiente alfa de *Cronbach* é dada por:

$$\alpha = \frac{k}{k - 1} \left[\frac{\sigma_{\tau}^2 - \sum_{i=1}^k \sigma_i^2}{\sigma_{\tau}^2} \right]$$

Em que:

k : corresponde ao número de itens do construto;

σ_i^2 : corresponde à variância de cada item;

σ_{τ}^2 : corresponde à variância total do construto (soma de todas as variâncias).

O coeficiente alfa de *Cronbach* varia de 0 a 1, sendo que valores mais próximos de 1 indicam maior consistência interna. Neste contexto, acredita-se que quando o coeficiente for superior a 70%, diz-se que há confiabilidade das medidas (Hair et al., 2009; Martins; Theóphilo, 2016). Nesta pesquisa, o teste do alfa de *Cronbach* foi aplicado de forma separada para as questões Q12 a Q34, que se referem aos Aspectos Operacionais do *Target Costing*, e para as questões Q37 a Q51, que se referem aos Aspectos do Isomorfismo Institucional.

Adicionalmente, para viabilizar análises sintéticas e teoricamente fundamentadas, as questões individuais das escalas *Likert* foram agregadas em construtos por meio do cálculo de médias aritméticas simples, procedimento amplamente utilizado em pesquisas quantitativas que empregam escalas do tipo *Likert* (Hair et al., 2019; Devellis, 2017; Netemeyer; Bearden; Sharma, 2003).

A agregação de itens em construtos justifica-se teoricamente pelo princípio de que múltiplos indicadores (questões) que medem mesmo conceito latente (construto) deve ser combinado para aumentar a confiabilidade da mensuração, reduzir erros de medida aleatórios e produzir escores mais estáveis e válidos (Devellis, 2017).

A agregação foi realizada somente após verificação da confiabilidade interna dos construtos por meio do coeficiente alfa de *Cronbach*, assegurando que os itens de cada construto medem de forma consistente o mesmo conceito teórico. Este procedimento garante que a agregação de itens em escores médios seja justificável e válida (Netemeyer; Bearden; Sharma, 2003).

Quadro 7- Síntese da Agregação dos Itens aos Construtos

Construto	Etapas/Subdimensões		Média (\bar{x})
Aspectos Operacionais do Target Costing	Etapa 1: Características do Produto e Preço		Média das questões Q10 a Q18
	Etapa 2: Margem de Lucro		Média das questões Q19 a Q22
	Etapa 3: Custo Permitido e Custo-alvo		Média das questões Q23 a Q24
	Etapa 4: Gerenciamento de Custos		Média das questões Q25 a Q29
	Etapa 5: Melhoria Contínua		Média das questões Q30 a Q32
Aspectos do Isomorfismo Institucional	Isomorfismo Mimético	Imitação de práticas organizacionais	Média das questões Q35, Q36, Q37 e Q41
		<i>Benchmarking</i>	Média das questões Q38 e Q39
		Busca de legitimidade	Sem agregação
	Isomorfismo Coercitivo	Exigência de Clientes	Sem agregação
		Acordos Formais	Sem agregação
		Exigência de Órgãos Externos	Média das questões Q44 e Q45
	Isomorfismo Normativo	Consultoria Especializada	Sem agregação
		Influência de Associações	Sem agregação
		Participação em Eventos	Sem agregação
		Pessoal com expertise	Sem agregação

Fonte: Elaboração própria (2025)

Como pode ser observado no Quadro 7, nos Aspectos do Isomorfismo Institucional, apenas as dimensões do isomorfismo mimético e isomorfismo coercitivo tiveram itens agregados, em que a primeira dimensão agrega questões sobre a Imitação de práticas organizacionais e *Benchmarking* e a segunda dimensão agrega apenas questões sobre as Exigência de Órgãos Externos. Dessa forma, as demais dimensões não tiveram agregações, ou seja, mantiveram suas análises por meio de seus valores originais.

3.5.3 Análise de Correlação: Coeficiente de *Spearman*

Para avaliar a existência, intensidade e direção de relações entre as variáveis de pesquisa, foi empregada a análise de correlação de *Spearman* (ρ de *Spearman*). Este coeficiente é uma medida não paramétrica que avalia a força e a direção da associação monotônica entre duas variáveis (Siegel; Castellan Jr., 2006).

A correlação de *Spearman* é adequada para dados ordinais e não exige pressupostos de normalidade dos dados, sendo robusta para amostras pequenas e distribuições não normais (Field, 2009; Siegel; Castellan Jr., 2006). Proposto por Charles Spearman em 1904, este tipo de correlação é uma das mais antigas e amplamente difundida para situações com dados que podem ser organizados em ordem, avaliando relações monotônicas, ou seja, não necessariamente lineares entre variáveis (Lira; Chaves Neto, 2006; Sousa, 2019).

Diferentemente do coeficiente de correlação de *Pearson*, o qual mede relações lineares entre variáveis contínuas com distribuição normal, o coeficiente de *Spearman* baseia-se nos postos (*ranks*) das observações em vez de seus valores brutos, tornando-o mais apropriado para dados ordinais provenientes de escalas *Likert* (Conover; Iman, 1981). A correlação de *Spearman* avalia se, à medida que uma variável aumenta, a outra tende a aumentar (correlação positiva) ou diminuir (correlação negativa), sem assumir que essa relação seja necessariamente linear (Myers; Well; Lorch Jr., 2010).

O coeficiente de correlação de *Spearman* (ρ) é calculado pela fórmula:

$$\rho = 1 - \frac{6 \sum_{i=1}^n d^2}{n(n^2 - 1)}$$

Em que:

ρ : corresponde ao coeficiente de correlação de *Spearman*;

d_i^2 : diferença entre os postos das observações pareadas;

n : corresponde ao número de pares de observações

Todos os coeficientes de correlação podem variar entre -1,00 e +1,00. Sendo assim, pode-se dizer que as correlações possuem duas grandes propriedades: a magnitude e a direção.

Quanto à magnitude, correlação pode ser classificada como: muito forte, forte, moderada, fraca e nula (Appolinário, 2013; Schober; Boer; Schwarte, 2018), podendo ainda ser classificada a partir das referências apresentadas na Tabela 1 a seguir:

Tabela 1- Coeficiente de Correlação

Magnitude do Coeficiente de Correlação	Interpretação
0,00 – 0,10	Nula
0,10 – 0,39	Fraca
0,40 – 0,69	Moderada
0,70 – 0,89	Forte
0,90 – 1,00	Muito Forte

Fonte: Adaptado de Schober, Boer e Schwarte (2018)

Quanto à direção, a correlação pode ser positiva ou negativa (ou inversa) (Appolinário, 2013). Quando o ρ for +1,00, tem-se correlação positiva perfeita (relação monotônica crescente); quando o ρ for -1,00, observa-se correlação negativa perfeita (relação monotônica decrescente); quando ρ for 0, há ausência de correlação monotônica.

O nível de significância estatística adotado foi de $\alpha = 0,05$ (5%), ou seja, considera-se que existe correlação estatisticamente significativa quando o valor-p é inferior a 0,05 ($p < 0,05$). Este critério indica que há menos de 5% de probabilidade de a correlação observada ter ocorrido ao acaso, assumindo que a hipótese nula ($\rho = 0$) seja verdadeira.

Adicionalmente, quando aplicável, são reportados resultados com níveis de significância mais rigorosos, como por exemplo $p < 0,01$ (correlação altamente significativa) e $p < 0,001$ (correlação extremamente significativa).

3.5.4 Teste Não Paramétrico: *Kruskal-Wallis*

O teste de *Kruskal-Wallis* (H de *Kruskal-Wallis*) é um teste não paramétrico utilizado para comparar dois ou mais grupos independentes em relação a variável ordinal ou contínua (Siegel; Castellan Jr., 2006). Este teste constitui a alternativa não paramétrica à Análise de Variância (ANOVA) de um fator, sendo apropriado quando os pressupostos de normalidade e homogeneidade de variâncias da ANOVA paramétrica não são atendidos (Field, 2009; Pallant, 2020).

O teste de *Kruskal-Wallis* é extensão do teste de *Mann-Whitney U* para situações envolvendo mais de dois grupos independentes. Desenvolvido por William Kruskal e W. Allen Wallis em 1952, o teste avalia se existem diferenças estatisticamente significativas nas distribuições de variável entre três ou mais grupos, baseando-se nos postos (*ranks*) das observações em vez de seus valores brutos (Kruskal; Wallis, 1952).

A escolha do teste de *Kruskal-Wallis* para esta pesquisa justifica-se, pois, as variáveis dependentes são provenientes de escalas *Likert* (dados ordinais), o tamanho amostral é pequeno, dificultando a verificação robusta de normalidade, e é o teste não paramétrico robusto e apropriado para os dados utilizados (Siegel; Castellan Jr., 2006; Field, 2009).

Os resultados dos testes são expressos pela estatística H e pelo valor-p associado. Assim, adotou-se nesta pesquisa o nível de significância de $\alpha = 0,05$ (5%), ou seja, se $p < 0,05$, rejeita-se H_0 e se $p \geq 0,05$, não se rejeita H_0 .

Nesta pesquisa, o teste de *Kruskal-Wallis* foi aplicado para verificar se existem diferenças estatisticamente significativas entre grupos de empresas quanto aos Aspectos Operacionais do *Target Costing* (Etapa 1, Etapa 2, Etapa 3, Etapa 4 e Etapa 5) e aos Aspectos do Isomorfismo Institucional (Mimético = Imitação de práticas organizacionais, *Benchmarking* e Busca de legitimidade; Coercitivo = Exigência de Clientes, Acordos Formais e Exigência de

Órgãos Externos; e Normativo = Consultoria Especializada, Influência de Associações, Participação em Eventos e Pessoal com *expertise*).

As empresas foram agrupadas segundo dois critérios distintos, analisados separadamente: um relacionado às características do respondente (idade, formação, cargo e tempo no cargo) e o segundo referente às características da empresa (faturamento anual, número de funcionários, localização e mercado de atuação).

O Quadro 8 a seguir apresenta síntese das técnicas estatísticas empregadas nesta pesquisa, seus objetivos específicos, as variáveis analisadas e o *software* utilizado.

Quadro 8- Síntese das Técnicas Estatísticas Utilizadas na Pesquisa

Técnica Estatística	Objetivo	Software utilizado
Estatística Descritiva	Caracterizar a amostra e as variáveis	IBM SPSS 31.0
Alfa de <i>Cronbach</i>	Avaliar confiabilidade (consistência interna) dos construtos	IBM SPSS 31.0
Correlação de <i>Spearman</i>	Avaliar a existência, intensidade e direção das relações entre variáveis	IBM SPSS 31.0
Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>	Comparar grupos	IBM SPSS 31.0

Fonte: Elaboração própria (2025)

A escolha de técnicas estatísticas não paramétricas, como a correlação de *Spearman* e teste de *Kruskal-Wallis*, justifica-se pela natureza ordinal dos dados, ou seja, pela utilização das escalas *Likert*, pelo tamanho amostral e pela violação dos pressupostos de normalidade (Siegel; Castellan Jr., 2006; Field, 2009; Pallant, 2020). Essas técnicas caracterizam-se como robustas, apropriadas para o contexto desta pesquisa e amplamente utilizadas em estudos de Contabilidade Gerencial com características similares (Callado; Callado; Bomfim, 2020; Braga, 2022; Júnior; Lima, 2023; Brito; Callado, 2024; Sobrinho; Callado, 2025).

A triangulação de múltiplas técnicas estatísticas, ou seja, descritiva, correlação e comparação de grupos, permite compreensão abrangente e profunda das relações entre pressões institucionais e aspectos operacionais do *Target Costing*, atendendo aos objetivos desta pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta e discute os resultados obtidos na pesquisa, fundamentados no referencial teórico desenvolvido nos capítulos anteriores. A estrutura de análise está organizada em etapas sequenciais que permitem compreensão progressiva dos achados: inicialmente, caracteriza-se a amostra por meio de estatísticas descritivas, identificando o perfil dos respondentes e das empresas participantes; em seguida, avalia-se a confiabilidade dos construtos de mensuração por meio do coeficiente alfa de *Cronbach*; posteriormente, apresentam-se os resultados das análises de correlação de *Spearman* e do teste de *Kruskal-Wallis*, os quais respondem à questão de pesquisa proposta.

4.1 Estatística Descritiva

A estatística descritiva, conforme apresentado na metodologia, compreende conjunto de medidas de tendência central e dispersão que permitem sumarizar e visualizar os dados coletados de forma organizada e compreensível (Becker, 2015; Artes, 2023). Por meio dessas medidas, torna-se possível caracterizar o perfil da amostra e identificar padrões preliminares que contextualizam o campo empírico investigado. Com isso, as análises a seguir apresentam as características dos respondentes e das empresas participantes.

Primeiramente, os resultados evidenciados irão descrever o perfil dos respondentes, apresentando a frequência, por meio da Tabela 2, das características demográficas, profissionais e educacionais, como gênero, idade, formação acadêmica e área de formação.

Quanto ao gênero, os resultados demonstram predominância masculina, representando 80,0% da amostra, enquanto o gênero feminino representou 20,0%. A predominância masculina já foi apontada em outros estudos que avaliaram as posições de gestão e propriedade ocupadas pelos respondentes, como Bomfim, Callado e Callado (2018) e Bazílio, Monte e Callado (2023).

Em relação à faixa etária, 46,7% dos respondentes indicaram que possuem mais de 45 anos, enquanto 36,7% estão entre 36 e 45 anos, indicando que a maioria dos respondentes (83,4%) possui mais de 36 anos.

Tabela 2- Estatística Descritiva – Perfil dos Respondentes

Variável	Descrição	n	%
Gênero	Masculino	24	80,0%
	Feminino	6	20,0%
Idade	Até 25 anos	1	3,3%
	Entre 26 e 35 anos	4	13,3%
	Entre 36 e 45 anos	11	36,7%
	Mais de 45 anos	14	46,7%
Formação Acadêmica	Ensino Médio	10	33,3%
	Ensino Técnico	0	0,0%
	Ensino Superior	16	53,3%
	Especialização/MBA	3	10,0%
	Mestrado/Doutorado	1	3,3%
Área de Formação	Contabilidade	7	23,3%
	Administração	11	36,7%
	Economia	0	0,0%
	Outra	2	6,7%
	Não se aplica*	10	33,3%

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Nota: *Respondentes com ensino médio que não indicaram área de formação superior.

No que se refere à formação acadêmica, a maioria dos respondentes (53,3) indicou possuir ensino superior completo, resultado similar também apontado por Costa et al. (2022) e Bazílio, Monte e Callado (2023). Aqueles que indicaram possuir especialização/MBA totalizaram 10,0% e apenas uma pessoa (3,3%) indicou possuir mestrado ou doutorado. Considerando os respondentes que possuem graduação ou pós-graduação, o total foi de 66,6%. Por outro lado, ao analisar os respondentes que possuem apenas ensino médio, o total corresponde a 33,3%. Apesar de o questionário indicar alternativa para "Ensino Técnico", não foi marcada por nenhum respondente.

Vale também destacar as áreas de formação, os quais entre os respondentes com ensino superior ou pós-graduação, observa-se predominância de formação nas áreas de Administração (36,7%), seguida de Contabilidade (23,3%). Apesar de o questionário indicar a alternativa para área de "Economia", nenhum respondente a marcou. A presença de outras áreas foi indicada por 6,7% dos respondentes, incluindo as áreas do Direito, História e Engenharia Civil.

Em continuidade às descrições da amostra da pesquisa por meio da estatística descritiva, observa-se a partir da Tabela 3 a seguir, as informações sobre os cargos, tempo de atuação e o tempo no cargo dos respondentes da pesquisa.

Tabela 3- Estatística Descritiva – Perfil dos Respondentes

Variável	Descrição	n	%
Cargo	Proprietário/Sócio/Presidente	19	63,3%
	Gestor Contábil/Financeiro	6	20,0%
	Gestor Operacional	3	10,0%
	Outro	2	6,7%
Tempo de atuação	Até 2 anos	1	3,3%
	Entre 2 e 10 anos	9	30,0%
	Entre 10 e 15 anos	5	16,7%
	Mais de 15 anos	15	50,0%
Tempo no cargo	Até 2 anos	1	3,3%
	Entre 2 e 10 anos	10	33,3%
	Entre 10 e 15 anos	4	13,3%
	Mais de 15 anos	15	50,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

No que diz respeito ao cargo ocupado, 63,3% dos respondentes caracterizam-se como proprietários, sócios ou presidentes das empresas, resultado similar também encontrado por Veloso et al. (2021), Mendes e Montibeler (2022) e Costa et al. (2023). Além disso, outros 20,0% dos respondentes ocupam cargos de gestão contábil ou financeira, e outros 10,0% são gestores operacionais. Vale salientar que o cargo de proprietário, sócio ou presidente, por exercer funções na área administrativa da empresa, sugere participação direta nos processos de decisão estratégica das organizações.

Não obstante, cabe observar que em relação a predominância de proprietários na amostra, podem indicar implicações teóricas, como o conhecimento mais aprofundado sobre as práticas gerenciais e as pressões institucionais enfrentadas, indo além dos sistemas formais (Burns; Scapens, 2000).

Quanto à questão sobre o tempo de atuação na empresa, metade dos respondentes (50,0%) atuam há mais de 15 anos em suas organizações, e 16,7% atuam entre 10 e 15 anos, totalizando 66,7% com mais de 10 anos de experiência na mesma empresa. Apenas um respondente informou que atua há menos de 2 anos.

De forma similar, o tempo no cargo atual apresenta distribuição de: 50,0% dos respondentes ocupam o cargo atual há mais de 15 anos, e 13,3% entre 10 e 15 anos. Vale destacar que a junção dessas informações, entre o tempo de atuação na empresa e o tempo no cargo, sugere que muitos dos respondentes são fundadores ou membros da família proprietária, os quais assumiram as posições desde o início de suas trajetórias profissionais.

Adicionalmente, a Tabela 4 a seguir descreve as características das empresas investigadas em relação ao faturamento anual, região demográfica, mercado de atuação e número de funcionários.

Tabela 4- Estatística Descritiva – Características das Empresas

Variável	Descrição	n	%
Faturamento Anual	Até 81.000,00	5	16,7%
	81.000,00 até 360.000,00	14	46,7%
	360.000,00 até 4.800.000,00	11	36,7%
	Mais de 4.800.000,00	0	0,0%
Região	Campina Grande	18	60,0%
	João Pessoa	4	13,3%
	Patos	5	16,7%
	Outras Regiões	3	10,0%
Mercados de atuação	Mercado local	4	13,3%
	Mercado regional	4	13,3%
	Mercado nacional	20	66,7%
	Mercados nacional e internacional	2	6,7%
Número de Funcionários	até 19 funcionários	15	50,0%
	de 20 a 99 funcionários	15	50,0%
	de 100 a 499 funcionários	0	0,0%
	mais de 500 funcionários	0	0,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Observa-se que, quanto ao porte das empresas, considerando o critério de faturamento anual, os resultados demonstraram que 63,4% das empresas estão classificadas como Microempreendedor Individual (MEI) e Microempresas (ME), ou seja, possuem faturamento de até R\$ 360.000,00, resultado similar apresentado por Bazílio, Monte e Callado (2023). Já 36,7% das empresas investigadas classificam-se como Empresas de Pequeno Porte (EPP), ou seja, possuem faturamento anual entre R\$ 360.000,01 e R\$ 4.800.000,00, conforme critérios da Lei Complementar nº 123/2006. Estes achados corroboram com Macêdo, Monte e Callado (2020), que identificaram que as micro e pequenas empresas são predominantes no setor de indústrias de transformação em Campina Grande-PB, e com Sá e Callado (2023), que verificaram tal predominância no polo industrial de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Assim sendo, nenhuma empresa indicou possuir faturamento superior a R\$ 4.800.000,00.

Considerando o critério do IBGE por número de funcionários nas indústrias de calçados, observou-se distribuição equilibrada: 50,0% podem ser classificadas como microempresas (até 19 funcionários) e 50,0% podem ser classificadas como pequenas (20 a 99 funcionários). Resultados semelhantes foram relatados por Macêdo, Monte e Callado (2020), em que demonstraram que a maior parte das empresas investigadas foi constituída de microempresas e empresas de pequeno porte de acordo com o número de funcionários.

Este perfil de porte é consistente com a estrutura produtiva do setor calçadista paraibano, caracterizado predominantemente por micro e pequenas empresas, de acordo com a Abicalçados (2025).

Quanto à localização geográfica, evidenciou-se que 60,0% das empresas estão situadas na cidade de Campina Grande, confirmando a concentração produtiva neste município, que responde por 95% da produção calçadista paraibana (Abicalçados, 2025). As demais empresas distribuem-se entre João Pessoa (13,3%), Patos (16,7%) e outras regiões (10,0%), como Cabaceiras, Uiraúna, Catolé do Rocha e Areia. Vale destacar que tal concentração geográfica, do ponto de vista do isomorfismo mimético, é pertinente, uma vez que a proximidade espacial entre empresas de mesmo setor pode facilitar a observação e imitação de práticas gerenciais adotadas por empresas líderes do setor (DiMaggio; Powell, 1983).

Em relação ao mercado de atuação, observa-se que 66,7% das empresas operam predominantemente no mercado nacional, corroborando com os achados de Braga (2022), em que a maioria das empresas estudadas atua no mercado nacional. Apenas 6,7% atuam simultaneamente nos mercados nacional e internacional. Os mercados local e regional representam, cada um, 13,3% da amostra pesquisada.

Na Tabela 5 a seguir, no que concerne ao método de custeio utilizado, o Custeio por Absorção é o mais adotado (46,7%), seguido pelo Custeio Variável (23,3%) e Custeio-Padrão (16,7%).

Este resultado apoia os achados de Zanin, Magro e Mazzioni (2019), que ao levantarem os métodos de custeio em empresas de diversos setores, reportaram que a maioria utiliza o Custeio por Absorção, Variável e o Custo Padrão. Além disso, a predominância do Custeio por Absorção é esperada, uma vez que este método é exigido pela legislação fiscal brasileira para fins de apuração tributária, de acordo com o Decreto nº 9.580 de 2018 (RIR/2018) e pela Lei nº 6.404 de 1976 (Lei das S.A.) para avaliação de estoques. Ainda, pode ser identificado que 6,7% das empresas utilizam o método de Custeio ABC (*Activity-Based Costing*), considerado método contemporâneo de gestão de custos, e outros 6,7% dos respondentes declararam não saber informar qual método é utilizado.

Tabela 5- Estatística Descritiva – Características das Empresas

Variável	Descrição	n	%
Método de Custeio	Absorção	14	46,7%
	Variável	7	23,3%
	Custeio ABC	2	6,7%
	Custeio-Padrão	5	16,7%
	Não sei informar	2	6,7%
	Outro	0	0,0%
Estratégia Adotada	Redução de custos	12	40,0%
	Diferenciação	11	36,7%
	Enfoque	7	23,3%
	Outro	0	0,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Em observância à Tabela 5 ainda, pode-se verificar a estratégia adotada pelas empresas da amostra. Segundo a tipologia de Porter (1980), observa-se que 40,0% das empresas declararam adotar estratégia de liderança em custos (redução de custos), 36,7% adotam a estratégia de diferenciação e 23,3% indicaram utilizar a estratégia de enfoque.

É importante ressaltar, contudo, que a tipologia de Porter tem sido objeto de debate acadêmico quanto à premissa de que as estratégias genéricas seriam mutuamente excludentes. Foi originalmente argumentado por Porter (1980, 1985) que empresas deveriam escolher única estratégia para evitar ficarem "presas no meio" (*stuck in the middle*), o que resultaria em desempenho inferior. Entretanto, evidências empíricas recentes têm contestado essa visão, demonstrando que estratégias híbridas, caracterizadas pela combinação simultânea de liderança em custos e diferenciação, podem resultar em desempenho superior, especialmente em ambientes competitivos (Kato, 1993; Alnoor et al., 2023; Gutiérrez-Broncano et al., 2024; Benslimane; Benjelloun, 2025).

Em estudo com 1.842 pequenas e médias empresas espanholas, foi confirmado por Gutiérrez-Broncano et al. (2024) que a adoção de estratégias híbridas melhora o desempenho organizacional por meio de inovação de processos e produtos, diferenciando estratégias híbridas bem-sucedidas das estratégias "*stuck in the middle*" descritas por Porter.

Em síntese, a caracterização da amostra revelou perfil consistente com a estrutura produtiva do setor calçadista paraibano: predominância de micro e pequenas empresas, concentração geográfica em Campina Grande (60%), gestão exercida majoritariamente por proprietários/sócios com longa experiência na empresa, os quais 66,7% atuam há mais de 10

anos, formação acadêmica predominantemente em áreas de gestão (60% em Administração ou Contabilidade), e adoção preferencial de estratégias de liderança em custos (40%) e métodos de custeio por absorção (46,7%).

Essas características configuram contexto adequado para investigação das relações entre pressões institucionais e práticas de gestão de custos, uma vez que os aspectos sobre a concentração geográfica podem favorecer aos mecanismos de isomorfismo mimético; em que a predominância de proprietários-gestores com longa permanência sugere enraizamento de práticas organizacionais; em que a formação acadêmica em áreas de gestão pode facilitar processos de isomorfismo normativo; e que a estratégia de liderança em custos pode tornar os aspectos operacionais do *Target Costing* teoricamente relevante para essas empresas.

As próximas subseções apresentam as estatísticas descritivas dos construtos centrais desta pesquisa, Aspectos Operacionais do *Target Costing* e Aspectos do Isomorfismo Institucional, caracterizando os níveis de adoção das práticas investigadas e a intensidade das pressões institucionais percebidas pelos gestores.

4.1.1 Estatística descritiva dos Aspectos Operacionais do *Target Costing*

A Tabela 6 apresenta as estatísticas descritivas referentes aos cinco aspectos operacionais do *Target Costing* (definição das características dos produtos e estabelecimento do preço-alvo, definição da margem de lucro desejada, cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo-alvo, atividades de gerenciamento de custos e atividades de melhoria contínua), organizados segundo o modelo proposto por Braga (2022) e adaptado para esta pesquisa. Como os dados foram coletados por meio de escalas *Likert*, optou-se pela utilização da mediana como medida de tendência central e da amplitude interquartil ($IQR = Q3 - Q1$) como medida de dispersão, conforme propõe Siegel e Castellan Jr. (2006).

Tabela 6- Estatística Descritiva dos Aspectos Operacionais do *Target Costing*

Construto	Descrição	Mín.	Máx.	Mediana	IQR
Aspectos Operacionais do <i>Target Costing</i>	Etapa 1: Caract. dos Produtos e do Preço	2,00	6,89	5,777	1,556
	Etapa 2: Margem de Lucro	2,75	7,00	5,000	1,875
	Etapa 3: Custo Permitido e Alvo	2,00	7,00	5,500	2,625
	Etapa 4: Gerenciamento de Custos	2,80	7,00	5,200	2,300
	Etapa 5: Melhoria Contínua	2,67	7,00	6,000	1,750

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: IQR = amplitude interquartil ($Q3 - Q1$).

Os resultados revelam que, de modo geral, as indústrias calçadistas paraibanas investigadas apresentam níveis moderados a elevados de adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing*, com medianas variando entre 5,000 (Etapa 2) e 6,000 (Etapa 5) em escala de 1 a 7 pontos. Todas as medianas situam-se acima do ponto médio da escala (4,0), indicando que as práticas investigadas são adotadas com frequência que varia entre “regularmente” e “quase sempre” pela maioria das empresas investigadas.

A Etapa 5 (Melhoria Contínua) apresentou a maior mediana (Md = 6,000), sugerindo que as empresas investigadas mantêm preocupação constante com o monitoramento de custos e a busca por melhorias contínuas nos processos produtivos, mesmo após o lançamento dos produtos. Esse achado é consistente com a filosofia *kaizen* subjacente ao *Target Costing*, que preconiza esforços contínuos de redução de custos ao longo de todo o ciclo de vida do produto (Monden; Hamada, 1991; Cooper; Slagmulder, 1997; Ansari; Bell; Okano, 2007).

Esse contexto é abordado pela literatura, em que o *Target Costing* e o *Kaizen Costing* são práticas inseparáveis e constituem conjuntamente o sistema total de gestão de custos desenvolvido originalmente nas empresas japonesas de manufatura (Monden; Hamada, 1991). Enquanto o *Target Costing* concentra-se primariamente na fase de desenvolvimento e design de novos produtos, o *Kaizen Costing* foca na fase de produção em massa, buscando reduções incrementais e contínuas de custos por meio de pequenas melhorias acumuladas (Monden; Hamada, 1991; Ansari; Bell; Okano, 2007). Ainda, o *Target Costing* pode ser compreendido como parte integrante de um processo mais amplo de melhoria contínua (Al-Qady; El-Helbawy, 2016; Becker; Gaivoronski, 2018).

Além disso, pode-se observar que a segunda maior mediana (Md = 5,777) foi da Etapa 1 (Características do Produto e Preço), indicando que as empresas dedicam atenção significativa ao planejamento inicial dos produtos, buscando identificar características desejadas pelos clientes e estabelecer preços de venda competitivos baseados nas condições de mercado. Essa prática é fundamental no *Target Costing*, uma vez que o método parte da premissa de que o preço é determinado externamente pelo mercado (Ansari; Bell; Okano, 2007; Kato; Boer; Chow, 1995; Ellram, 2006; Megliorini; Rocha, 2006) e que as empresas estão se adaptando a um ambiente onde o mercado dita os preços, permitindo que definam preços com base nas necessidades e desejos dos consumidores (Callado; Callado; Bomfim, 2020).

Além disso, pode-se observar que a concentração dos 50% centrais das respostas com IQR = 1,556, representa a menor amplitude interquartil dentre todas as etapas, indicando relativa homogeneidade entre as empresas quanto à adoção dessa prática, sugerindo um

consenso no campo organizacional investigado sobre a importância da orientação pelo mercado na definição de produtos e preços.

A Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo), com mediana de $Md = 5,500$, demonstra que as empresas calculam e estabelecem limites de custos admissíveis para seus produtos, considerando o preço de mercado e a margem de lucro desejada. Essa etapa representa o núcleo do *Target Costing*, no qual se estabelece o custo máximo permitido que, após considerações sobre viabilidade técnica e operacional, transforma-se no custo-alvo a ser perseguido (Ansari; Bell; Okano, 2007).

Para Cooper e Slagmulder (1999), o custo permitido (*allowable cost*) reflete a posição competitiva relativa da empresa no mercado e não leva em conta as capacidades atuais de redução de custos dos projetistas, engenheiros ou fornecedores. Já o IMA (1997) defende que o custo permitido representa o custo máximo que pode ser alocado ao produto no processo de planejamento para que a empresa atinja seus objetivos de lucro. Esta abordagem contrasta fundamentalmente com a prática histórica de "custo + margem de lucro = preço", onde os custos eram a base primária para definição dos preços.

Para Baharudin e Jusoh (2019) o custo-alvo é definido após a realização de ajustes entre o custo estimado e o custo permitido, os quais podem o tornar mais atingível e alcançável mediante esforços coordenados de redução de custos.

A mediana observada nesta etapa indica que a maioria das empresas investigadas, ainda que não utilize formalmente a terminologia "*Target Costing*", aplica o raciocínio fundamental do método ao estabelecer limites de custos baseados em condições externas de mercado. Contudo, a Etapa 3 apresentou a maior amplitude interquartil dentre todos os construtos (IQR = 2,625). Essa dispersão indica heterogeneidade entre as empresas quanto à adoção dessa prática, o que pode refletir diferentes níveis de formalização dos processos de gestão de custos ou diferentes graus de sofisticação nos sistemas de custeio. Esse achado é consistente com a literatura que aponta que o *Target Costing* pode ser adotado de forma implícita ou parcial, sem que as empresas formalmente reconheçam estar utilizando essa terminologia específica (Dekker; Smidt, 2003).

Já a Etapa 4 (Gerenciamento de Custos) apresentou mediana de $Md = 5,200$, revelando que as empresas adotam com frequência razoável práticas de análise de projetos, requisitos de matéria-prima, processos de fabricação e alocação de custos entre centros de custos operacionais, buscando identificar oportunidades de economia. A adoção dessas práticas é essencial para viabilizar o alcance do custo-alvo estabelecido, exigindo esforços coordenados

de diferentes departamentos (engenharia, produção, compras) e, eventualmente, envolvimento de fornecedores (Ellram, 2006; Cooper; Slagmulder, 1999).

A mediana observada nesta etapa sugere que as indústrias de calçados paraibanas investigadas implementam práticas concretas de gerenciamento de custos, embora possivelmente com diferentes graus de sofisticação técnica e formalização. Observa-se que nesta fase exige decomposição hierárquica dos custos, processo no qual o custo-alvo geral do produto é desmembrado de forma estruturada e sistemática, permitindo que cada departamento e cada fornecedor compreenda claramente sua contribuição específica para o alcance do custo-alvo global (Ellram, 2006; Filomena; Neto; Duffey, 2009).

Ademais, a amplitude interquartil de 2,300, nesta etapa, constitui a segunda maior dispersão observada, indicando que, embora a maioria das empresas realize práticas de gerenciamento de custos, a intensidade e a sistematização dessas práticas variam substancialmente entre as organizações investigadas.

No entanto, a Etapa 2 (Margem de Lucro Desejada) obteve a menor mediana (Md = 5,000), embora ainda acima do ponto médio da escala. Esse resultado pode indicar que, apesar das empresas estabelecerem metas de margem de lucro, essa prática pode ser menos formalizada ou sistemática em comparação com as demais etapas. Alternativamente, a menor mediana pode refletir a dificuldade de estabelecer e manter margens de lucro elevadas em setor caracterizado por intensa competição de preços e conforme foi evidenciado pela predominância da estratégia de liderança em custos (40,0% das indústrias).

A literatura demonstra que a margem de lucro desejada é componente crítico que, juntamente com o preço-alvo, determina matematicamente o custo permitido do produto. Esta etapa representa inversão fundamental em relação à lógica tradicional de precificação: em vez de calcular o preço adicionando margem aos custos existentes, o *Target Costing* estabelece a margem desejada antecipadamente e a subtrai do preço de mercado para derivar o custo máximo admissível (Cooper; Slagmulder, 1999).

É descrito por Baharudin e Jusoh (2019) que a margem de lucro-alvo é determinada durante o planejamento do produto, baseando-se no plano de lucros estratégico da empresa. A mediana relativamente menor observada nesta etapa, combinada com a predominância da estratégia de liderança em custos, sugere que as indústrias calçadistas investigadas operam em ambiente de margens comprimidas, onde a competição intensa por preços pode limitar a capacidade de estabelecer e manter margens de lucro elevadas. Tal contexto é característico de setores maduros com produtos relativamente padronizados, onde a diferenciação é limitada e o preço torna-se o principal fator competitivo (Kato, 1993).

Quanto à dispersão dos dados, as amplitudes interquartis (IQR) variaram entre 1,556 (Etapa 1) e 2,625 (Etapa 3). As Etapas 1 (IQR = 1,556) e 5 (IQR = 1,750) apresentaram as menores dispersões, indicando maior consenso entre os respondentes quanto à adoção dessas práticas. Em contrapartida, as Etapas 3 (IQR = 2,625) e 4 (IQR = 2,300) exibiram as maiores dispersões, sugerindo maior heterogeneidade entre as empresas quanto à intensidade e sistematização com que aplicam os processos de estabelecimento de custos-alvo e de gerenciamento de custos. Essa variabilidade pode estar associada a diferentes graus de profissionalização da gestão e formalização dos processos de custeio entre as empresas investigadas.

Os valores mínimos observados variaram de 2,00 a 2,80, indicando que algumas empresas adotam raramente certas práticas do *Target Costing*, enquanto os valores máximos, de 6,89 a 7,00, revelam que outras empresas adotam tais práticas de forma sistemática e quase constante. Essa amplitude de variação é esperada, ao considerar amostra composta predominantemente por micro e pequenas empresas, que naturalmente apresentam diferentes graus de profissionalização da gestão e formalização de práticas gerenciais.

De modo geral, os resultados encontrados sugerem que, embora as indústrias calçadistas investigadas não necessariamente denominem suas práticas como "*Target Costing*", muitas delas adotam aspectos operacionais consistentes com sua filosofia, especialmente no que se refere à orientação pelo mercado para definição de preços, estabelecimento de custos-alvo, gerenciamento de custos e busca por melhoria contínua. Estes achados são consistentes com a literatura que aponta que o *Target Costing* pode ser adotado de forma implícita ou parcial, sem que as empresas formalmente reconheçam estar utilizando essa terminologia específica (Dekker; Smidt, 2003). Conforme argumentam Cooper e Slagmulder (1999), empresas podem desenvolver e individualizar seus próprios procedimentos de *Target Costing*, adaptando os princípios fundamentais às suas realidades específicas, recursos disponíveis e contextos competitivos.

Vale destacar que os níveis moderados a elevados de adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing* observados nas indústrias estudadas (medianas entre 5,000 e 6,000) apresentam importantes implicações práticas para gestores e empresários. Primeiramente, os resultados demonstram que práticas de gestão estratégica de custos, tradicionalmente associadas a grandes empresas manufatureiras japonesas e multinacionais, podem vir a ser implementadas com sucesso em micro e pequenas empresas de países em desenvolvimento, ainda que de forma adaptada, parcial ou implícita, sem necessariamente adotar a terminologia formal "*Target Costing*" (Dekker; Smidt, 2003; Cooper; Slagmulder, 1999).

Em segundo lugar, a elevada adoção da Etapa 5, sobre Melhoria Contínua (Md = 6,000) indica que empresários do setor calçadista paraibano compreendem a necessidade estratégica de monitoramento contínuo de custos e busca permanente por eficiência operacional, princípio fundamental para competitividade em setores maduros caracterizados por margens comprimidas e intensa concorrência por preços.

Em terceiro lugar, a menor mediana observada na Etapa 2 de Margem de Lucro Desejada (Md = 5,000) combinada com a predominância de estratégias de liderança em custos (40%) sinaliza um desafio gerencial crítico, em que empresas operam em ambiente com menores margens, onde a capacidade de estabelecer e manter margens de lucro desejadas é limitada pela intensa competição de preços.

Finalmente, a variabilidade moderada observada nas amplitudes interquartis (entre 1,556 e 2,625) indica que, embora exista tendência geral de adoção das práticas investigadas, empresas diferem quanto à intensidade e sistematização com as que implementam. Essa heterogeneidade sugere oportunidades para *benchmarking* e aprendizado coletivo, as quais poderiam aproveitar a concentração geográfica do setor, representação de 60% em Campina Grande e transformar aprendizado informal e não estruturado em processos deliberados e acelerados de difusão de práticas gerenciais eficazes.

4.1.2 Estatística Descritiva dos Aspectos do Isomorfismo Institucional

A Tabela 7 a seguir apresenta as estatísticas descritivas referentes às três dimensões do isomorfismo institucional investigadas nesta pesquisa: o isomorfismo mimético, o isomorfismo coercitivo e o isomorfismo normativo, conforme DiMaggio e Powell (1983).

Os dados foram coletados por meio de escalas *Likert*, por isso, optou-se pela utilização da mediana como medida de tendência central e da amplitude interquartil (IQR = Q3 – Q1) como medida de dispersão, conforme propõe Siegel e Castellan Jr. (2006).

Tabela 7- Estatística Descritiva dos Aspectos do Isomorfismo Institucional

Construto	Descrição	Mín.	Máx.	Mediana	IQR
Aspectos do Isomorfismo Institucional	Isomorfismo Mimético	1,00	6,71	4,642	2,322
	Isomorfismo Coercitivo	2,00	6,75	4,000	2,625
	Isomorfismo Normativo	1,00	6,75	3,625	2,125

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: IQR = amplitude interquartil (Q3 – Q1).

Os resultados revelam que as três dimensões do isomorfismo institucional estão presentes nas indústrias calçadistas paraibanas investigadas, embora com intensidades distintas. As medianas situam-se entre 3,625 referente ao Isomorfismo Normativo e 4,642 relacionado ao Isomorfismo Mimético. O isomorfismo mimético e o coercitivo apresentaram medianas iguais ou superiores ao ponto médio da escala (4,0), enquanto o isomorfismo normativo situou-se abaixo desse limiar, indicando que as pressões normativas são percebidas com menor intensidade no campo organizacional investigado.

O Isomorfismo Mimético apresentou a maior mediana ($Md = 4,642$), o qual sugere que as empresas percebem com maior intensidade pressões relacionadas à imitação de práticas adotadas por empresas líderes do setor, realização de *benchmarking* e busca por legitimidade organizacional por meio da adoção de práticas consideradas inovadoras ou bem-sucedidas. Esse achado é consistente com o contexto investigado, em que 60% das empresas estão localizadas em Campina Grande, onde se concentra 95% da produção paraibana (Abicalçados, 2025).

A concentração geográfica cria condições propícias ao isomorfismo mimético, segundo Guidi et al. (2023), regiões específicas promovem o desenvolvimento do conhecimento em espaços industriais, em que a aglomeração de indústrias com atividades semelhantes é impulsionada pela ligação a recursos naturais e pela necessidade de interação efetiva na cadeia produtiva.

Para Callado e Pinho (2014), as organizações tendem fortemente a modelar-se em outras organizações similares quando o ambiente gera incerteza significativa, os objetivos estratégicos são ambíguos ou contraditórios, ou as tecnologias não são bem compreendidas tecnicamente pelos tomadores de decisão. Ao imitar procedimento, estrutura ou prática já em uso por organizações percebidas como bem-sucedidas, a organização imitadora economiza substancialmente na busca custosa por soluções inovadoras próprias, presumindo racionalmente que o procedimento imitado já foi testado, avaliado e validado pela organização modelo.

O isomorfismo mimético manifesta-se de forma particularmente evidente e intensa em micro e pequenas empresas (MPEs), que, por possuírem estruturas organizacionais relativamente simples, recursos limitados e enfrentarem constantes pressões pela sobrevivência em ambientes competitivos, tendem a assemelhar-se significativamente entre si nos hábitos operacionais, rotinas administrativas e práticas de gestão de custos (Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023; Callado et al., 2023).

A concentração dos 50% centrais das respostas ($IQR = 2,322$) indica dispersão moderada na percepção do isomorfismo mimético, revelando que, embora a maioria das

empresas perceba essas pressões, a intensidade dessa percepção varia entre os respondentes. Tal variabilidade pode estar relacionada a diferenças no posicionamento competitivo das empresas, no grau de inserção em redes de cooperação ou na proximidade com empresas líderes do setor.

Vale apontar que a predominância do isomorfismo mimético sobre as demais dimensões no contexto investigado é consistente com estudos anteriores em setores caracterizados por concentração geográfica e elevada competitividade (Haveman, 1993; Mizruchi; Fein, 1999; Callado; Callado; Almeida, 2014).

No que se refere ao Isomorfismo Coercitivo, este obteve mediana de $Md = 4,000$, valor que coincide exatamente com o ponto médio da escala, revelando que as empresas percebem pressões formais exercidas por clientes, fornecedores, órgãos governamentais e outras entidades externas para adoção de determinadas práticas de gestão de custos e definição de preços. O isomorfismo coercitivo é definido por DiMaggio e Powell (1983) como resultado de pressões formais e informais exercidas sobre organizações por outras organizações das quais dependem, bem como por expectativas culturais da sociedade.

Conforme estabelecido por Callado, Callado e Almeida (2014) e Yusoh, Mat e Abdullah (2023), o isomorfismo coercitivo pode ser percebido e operacionalizado como resultado de influências formais (como regulamentações governamentais, requisitos legais explícitos) e informais (como expectativas culturais implícitas, pressões de clientes dominantes), ainda por exigências de agências reguladoras externas ou dependência crítica de recursos controlados por outras organizações.

No contexto desta pesquisa, as pressões coercitivas podem manifestar-se, por exemplo, por meio de exigências de grandes clientes (como redes varejistas) quanto a padrões de custos, preços e qualidade, ou por requisitos ambientais, trabalhistas e sociais impostos por órgãos reguladores. Por exemplo, as IFRS são destacadas por Brandau et al. (2013) como exemplo paradigmático de isomorfismo coercitivo no contexto contábil, onde organizações são fortemente pressionadas e frequentemente legalmente obrigadas a adotar práticas contábeis específicas devido a regulamentações obrigatórias impostas por governos nacionais, organismos internacionais ou agências reguladoras de mercados de capitais.

A amplitude interquartil do isomorfismo coercitivo foi a maior dentre as três dimensões ($IQR = 2,625$), indicando heterogeneidade considerável na percepção dessas pressões entre as empresas investigadas. Essa dispersão sugere que as pressões coercitivas não se manifestam nas empresas de maneira uniforme: algumas organizações, possivelmente aquelas que atendem grandes redes varejistas ou que participam de programas governamentais, percebem essas

pressões com intensidade elevada, enquanto outras, que atuam em mercados locais ou regionais com menor dependência de clientes dominantes, percebem-nas de forma mais tênue.

Não obstante, o Isomorfismo Normativo apresentou a menor mediana ($Md = 3,625$), situando-se ligeiramente abaixo do ponto médio da escala. Essa dimensão refere-se a pressões decorrentes da profissionalização, da formação acadêmica compartilhada e da participação em redes profissionais (associações, sindicatos, eventos, entre outros) que promovem a difusão de práticas gerenciais consideradas adequadas ou modernas (DiMaggio; Powell, 1983). Conforme estabelecido por DiMaggio e Powell (1983) e Zambenedetti e Angonese (2020), o isomorfismo normativo deriva principalmente da profissionalização ocupacional.

A menor intensidade do isomorfismo normativo em comparação com as demais dimensões pode estar relacionada a características específicas da amostra, em que embora 66,6% dos respondentes possuam formação superior ou pós-graduação, 33,3% possuem apenas ensino médio, e a maioria (63,3%) são proprietários/sócios, cuja formação e práticas podem estar mais enraizadas na experiência prática do que em conhecimentos formais adquiridos em ambientes acadêmicos ou profissionais.

A educação universitária padronizada em contabilidade e administração é citada por Brandau et al. (2013) e Mejía, Del Val, Coscollar (2020) como exemplo paradigmático deste tipo de isomorfismo, argumentando que a formação acadêmica homogênea e a crescente profissionalização da gestão empresarial promovem ativamente o alinhamento progressivo com padrões internacionais de contabilidade, práticas gerenciais consideradas modernas e estruturas organizacionais legitimadas.

Apesar de o isomorfismo normativo ter apresentado a menor mediana, sua amplitude interquartil ($IQR = 2,125$) também foi a menor dentre as três dimensões. Esse achado indica que, embora a percepção de pressões normativas seja menos intensa, ela é relativamente mais homogênea entre os respondentes. Isso representa que, existe maior consenso entre as empresas quanto ao baixo impacto das pressões normativas, o que pode refletir a realidade de um campo organizacional no qual os mecanismos formais de profissionalização, como as consultorias especializadas, as certificações e as recomendações de associações de classe, as quais exercem influência limitada sobre as práticas gerenciais adotadas.

Quanto à dispersão dos dados, as amplitudes interquartis variaram entre 2,125 (Normativo) e 2,625 (Coercitivo). A ordem de dispersão consiste em: Coercitivo ($IQR = 2,625$), Mimético ($IQR = 2,322$) e Normativo ($IQR = 2,125$), o qual revela que o isomorfismo coercitivo, embora não seja o mais intensamente percebido, apresenta a maior heterogeneidade entre as empresas. Isso pode ser interpretado à luz da diversidade de relações comerciais

mantidas pelas empresas investigadas, em que enquanto algumas dependem fortemente de grandes clientes que impõem exigências rigorosas, outras atuam predominantemente em mercados locais com menor exposição a pressões formais externas.

Em relação aos valores mínimos (1,00 para mimético e normativo; 2,00 para coercitivo) indicam que algumas empresas percebem essas pressões de forma muito tênue ou inexistente, enquanto os valores máximos (6,71 a 6,75) revelam que outras empresas percebem pressões institucionais de forma intensa.

Os achados descritivos sobre as pressões institucionais revelam padrão condizente com as predições da Teoria Institucional, em que as três formas de isomorfismo coexistem no campo organizacional investigado, manifestando-se com diferentes intensidades (DiMaggio; Powell, 1983; Scott, 2008). A predominância do isomorfismo mimético sobre as demais formas é consistente com estudos anteriores em setores caracterizados por concentração geográfica e elevada competitividade (Glückler; Hammer, 2017; Guidi et al., 2017; Guidi et al., 2023).

A percepção das pressões coercitivas sugere que, embora exigências formais de clientes e órgãos externos sejam relevantes, elas não constituem a principal força impulsionadora da adoção de práticas gerenciais neste contexto. Por fim, a menor intensidade do isomorfismo normativo pode refletir menor grau de profissionalização do campo organizacional investigado em comparação com setores nos quais associações profissionais, consultorias e certificações desempenham papéis mais preponderantes na difusão de práticas (Greenwood; Suddaby; Hinings, 2002).

A análise comparativa das três dimensões do isomorfismo institucional revela hierarquia clara de intensidade percebida: primeiramente o isomorfismo mimético ($Md = 4,642$), logo após o isomorfismo coercitivo ($Md = 4,000$) e o isomorfismo normativo ($Md = 3,625$), com diferenças de 0,642 pontos entre Mimético e Coercitivo e de 0,375 pontos entre Coercitivo e Normativo.

Tal hierarquia sugere que, no contexto das micro e pequenas indústrias calçadistas da Paraíba, as pressões institucionais manifestam-se primariamente por meio de mecanismos informais de imitação e observação de práticas de empresas concorrentes e líderes (isomorfismo mimético), seguidas por exigências formais de clientes, fornecedores e órgãos reguladores (isomorfismo coercitivo), e em menor intensidade por pressões advindas da profissionalização, formação acadêmica compartilhada e participação em redes profissionais (isomorfismo normativo).

Ademais, pode-se considerar que a amplitude de variação (R) (diferença entre valores mínimos e máximos) observada foi maior no isomorfismo normativo ($R = 5,75$: de 1,00 a 6,75)

e mimético ($R = 5,71$: de 1,00 a 6,71) em comparação ao coercitivo ($R = 4,75$: de 2,00 a 6,75), sugerindo maior heterogeneidade entre empresas na percepção das pressões miméticas e normativas. Destaca-se que nenhuma empresa indicou perceber pressões coercitivas como "nunca" (valor mínimo = 2,00), enquanto para as dimensões mimética e normativa algumas empresas indicaram completa ausência de percepção dessas pressões (valor mínimo = 1,00), revelando que pressões coercitivas, são percebidas de forma mais homogênea no campo organizacional investigado.

Do ponto de vista teórico, esses achados corroboram com as previsões de DiMaggio e Powell (1983) de que as três formas de isomorfismo coexistem e operam simultaneamente em campos organizacionais, embora com intensidades variáveis conforme características contextuais específicas.

A predominância do isomorfismo mimético, como visto, sobre as demais dimensões é particularmente consistente com a literatura, em que a composição da amostra por micro e pequenas empresas com recursos limitados, tendem a adotar estratégias de imitação como forma de reduzir incerteza e economizar recursos na busca por soluções gerenciais (Callado; Pinho, 2014; Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023).

4.1.3 Adoção dos Aspectos Operacionais do *Target Costing* nas Empresas Investigadas

Complementando a análise descritiva, esta seção detalha a distribuição de frequências das respostas para cada questão individual dos cinco aspectos operacionais do *Target Costing*. Esse tipo de análise permite identificar quais práticas específicas são mais ou menos adotadas pelas empresas investigadas, fornecendo um panorama da operacionalização do *Target Costing* pelas indústrias de calçados da Paraíba investigadas.

O Quadro 9, portanto, apresenta a distribuição de frequências das nove questões referentes à primeira etapa do *Target Costing*, que envolve o planejamento do produto, a identificação de características desejadas pelos clientes e o estabelecimento do preço-alvo baseado em informações de mercado, envolvimento de departamentos internos e fornecedores externos.

Quadro 9- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos Operacionais do *Target Costing* referente a Características do Produto e Preço

Aspecto	Nunca	Quase Nunca	Algumas Vezes	Regularmente	Muitas Vezes	Quase Sempre	Sempre
Processo de planejamento e controle de custos.	1	1	4	3	3	2	16

O processo de planejamento e controle de custos de cada produto começa com informações trazidas de fora da empresa, relativas ao preço máximo que pode ser praticado	0	1	1	3	4	8	13
Análise de viabilidade econômica de um novo produto antes do seu lançamento.	3	3	0	1	0	8	15
Identificação das características do produto ou serviço que o cliente deseja para que assim possa chegar ao preço de venda que ele esteja disposto a pagar.	2	0	2	3	2	7	14
O cliente tem influência na definição das funções do produto.	1	0	3	7	8	2	9
Para compreender as funções do produto exigidas pelos clientes, são adotadas ferramentas e técnicas, que auxiliam na determinação do preço de venda do produto.	2	0	5	5	4	4	10
O preço de venda dos produtos é determinado com base no preço praticado pelo mercado.	3	1	2	3	4	5	12
No planejamento de um produto, são integrados os departamentos internos para reduzir os custos de produção e garantir a qualidade do produto.	1	0	2	6	3	2	16
Os fornecedores externos participam da fase de planejando de um produto, para reduzir os custos de produção e garantir a qualidade do produto.	7	1	8	3	2	7	2

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Os dados demonstrados revelam padrões distintos de adoção das práticas relacionadas às características do produto e ao estabelecimento do preço-alvo, evidenciando tanto práticas consolidadas quanto aspectos menos desenvolvidos.

A existência de processo de planejamento e controle de custos é a prática mais consolidada, com 53,3% das empresas declarando adotá-la "sempre", e apenas 6,7% adotando-a raramente (nunca ou quase nunca). Esse achado indica que a maioria das empresas investigadas possui algum nível de sistematização no planejamento e controle de custos, ainda que esse processo possa variar em grau de formalização e sofisticação.

A integração de departamentos internos no planejamento também se destaca, com 53,3% das empresas integrando departamentos internos "sempre" para reduzir custos e garantir qualidade. Esse resultado é consistente com a literatura sobre *Target Costing*, que enfatiza a necessidade de coordenação interfuncional entre engenharia, produção, vendas e finanças para identificar oportunidades de redução de custos sem comprometer a qualidade percebida pelo cliente (Monden; Hamada, 1991; Shank; Fisher, 1999; Al-Khasawneh et al., 2019).

A análise de viabilidade econômica antes do lançamento é praticada "sempre" ou "quase sempre" por 76,7% das empresas, revelando preocupação significativa com a avaliação prévia da rentabilidade de novos produtos. Essa prática é fundamental no *Target Costing*, uma vez que o método pressupõe que decisões de *design* e características do produto devem ser tomadas considerando seus impactos econômicos (Kato; Boer; Chow, 1995).

O início do processo com informações de preço de mercado é praticado "sempre" ou "quase sempre" por 70,0% das empresas, confirmando que a maioria reconhece que o preço é determinado externamente pelas condições de mercado, característica central do *Target Costing* (Ansari; Bell; Okano, 2007; Braga, 2022). Apenas uma empresa (3,3%) declarou nunca ou quase nunca iniciar o processo com informações externas de preço, sugerindo que essa empresa pode adotar abordagens mais tradicionais de precificação baseadas em custo mais margem.

A identificação de características desejadas pelo cliente para determinar o preço que ele está disposto a pagar é praticada "sempre" ou "quase sempre" por 70,0% das empresas (n = 21), evidenciando orientação para o mercado e reconhecimento da importância de alinhar características do produto às expectativas de valor dos clientes (Ellram, 2006; Megliorini; Rocha, 2006; Hamood; Omar; Sulaiman, 2011; Al-Khasawneh et al., 2019). Esse princípio é fundamental no *Target Costing* e está relacionado à engenharia de valor (*value engineering*), que busca maximizar a relação entre funcionalidade percebida e custo (Cooper; Slagmulder, 1999).

A determinação do preço de venda com base no mercado apresenta distribuição mais dispersa, embora 40,0% das empresas declarem "sempre" praticar essa orientação, 13,3% raramente o fazem (nunca ou quase nunca). Essa variação pode refletir diferentes posicionamentos competitivos, em que as empresas com maior poder de mercado ou produtos mais diferenciados podem ter maior autonomia para precificar com base em custos internos, enquanto empresas sujeitas a maior pressão competitiva são mais influenciadas pelos preços praticados por concorrentes.

A utilização de ferramentas e técnicas para determinar o preço de venda é praticada "sempre" ou "quase sempre" por 46,7% das empresas, indicando que aproximadamente metade das empresas utilizam métodos estruturados para precificação. Entretanto, 23,3% adotam tais ferramentas apenas "algumas vezes" ou "regularmente", sugerindo que nem todas as empresas possuem processos formalizados de precificação.

A influência do cliente na definição das funções do produto apresenta distribuição relativamente equilibrada ao longo da escala, com apenas 30,0% das empresas permitindo essa influência "sempre". Esse resultado pode refletir o modelo de negócio predominante no setor

de indústria calçadista, no qual muitas indústrias produzem para estoque ou para redes varejistas, tendo contato limitado com o consumidor final.

A participação de fornecedores externos no planejamento é a prática menos adotada nesta etapa, com 23,3% das empresas, as quais declararam "nunca" envolver fornecedores, e 26,7% fazem isso apenas "algumas vezes". Enquanto, 6,7% envolvem fornecedores "sempre". Esses achados contrastam com a literatura sobre *Target Costing*, que enfatiza o envolvimento de fornecedores (*supplier involvement*) como mecanismo fundamental para identificar oportunidades de redução de custos na cadeia de suprimentos (Cooper; Slagmulder, 1999; Swenson et al., 2003; Ellram, 2006; Ellram; Tate; Choi, 2020).

Os resultados da Etapa 1 (Características do Produto e Preço) sugerem que as indústrias de calçados na Paraíba, adotam de forma relativamente consistente práticas relacionadas ao planejamento de produtos orientado pelo mercado, análise de viabilidade econômica e integração interna de departamentos. Essas práticas são coerentes com os princípios fundamentais do *Target Costing*. Entretanto, o envolvimento limitado de fornecedores externos representa oportunidade de aprimoramento, uma vez que a literatura aponta que a colaboração com fornecedores pode gerar oportunidades de reduções significativas de custos e inovações em materiais e processos (Ellram, 2006; Ellram; Tate; Choi, 2020).

O Quadro 10 apresenta a distribuição de frequências das quatro questões referentes à segunda etapa do *Target Costing*, que envolve o estabelecimento de metas de margem de lucro de forma individualizada, relação entre preço, custo e margem e ajustes posteriores.

Quadro 10- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos Operacionais do *Target Costing* referente a Definição da Margem de Lucro Desejada

Aspecto	Nunca	Quase Nunca	Algumas Vezes	Regularmente	Muitas Vezes	Quase Sempre	Sempre
É estabelecido uma meta individualizada para a margem de lucro a ser obtida com cada produto	0	1	3	8	5	4	9
A margem de lucro é estabelecida após a definição do preço de venda do produto.	0	1	3	8	4	1	13
Antes de definir o custo do produto, é estabelecido uma margem de lucro que deseja.	3	1	3	5	2	6	10
É ajustado o custo do produto para que a margem de lucro seja atingida, em vez de ajustar o preço de venda.	1	5	5	4	7	0	8

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

A definição da margem de lucro é etapa crítica no *Target Costing*, pois é a partir da subtração da margem desejada do preço-alvo que se estabelece o custo permitido (*allowable cost*), o qual posteriormente se transforma no custo-alvo (*target cost*) a ser perseguido (Ansari; Bell; Okano, 2007; Hematfar; Sanati-Arasteh; Nooryan, 2013; Ahn; Clermont; Schwetschke, 2018).

A margem de lucro estabelecida após a definição do preço de venda é praticada "sempre" ou "quase sempre" por 46,7% das empresas, e "regularmente" ou "muitas vezes" por 40,0% adicionais, totalizando 86,7% das empresas com algum nível de adoção dessa prática. Esse achado é consistente com a lógica do *Target Costing*, na qual o preço é determinado primeiro (baseado no mercado) e a margem é estabelecida em seguida, derivando-se então o custo permitido (Cooper; Slagmulder, 1997; Hansen, 2002; Cruz; Rocha, 2008; Crepaldi; Crepaldi, 2017).

O estabelecimento de metas individualizadas de margem de lucro por produto é praticado "sempre" por 30,0% das empresas e "quase sempre" ou "muitas vezes" por 30,0% adicionais, indicando que aproximadamente 60% das indústrias diferenciam suas metas de margem conforme o produto. Essa prática permite maior flexibilidade gerencial, reconhecendo que diferentes produtos podem ter diferentes potenciais de lucratividade dependendo de seu posicionamento de mercado, ciclo de vida e intensidade competitiva (Vieira, 2023).

O estabelecimento da margem antes de definir o custo do produto apresenta distribuição mais dispersa, os quais 33,3% das empresas indicam que "sempre" adotam essa prática, mas 13,3% raramente o fazem. Essa variabilidade sugere que nem todas as empresas seguem rigorosamente a sequência lógica preconizada pelo *Target Costing* (preço, seguido de margem, para o custo permitido, para atingir o custo-alvo).

O ajuste do custo para atingir a margem (em vez de ajustar o preço) apresenta a distribuição mais equilibrada entre as quatro questões, com 26,7% das empresas (n = 8) "sempre" adotando essa prática, mas 20,0% (n = 6) raramente fazendo isso. Essa questão representa o cerne da filosofia do *Target Costing*: em mercados competitivos, onde o preço é determinado externamente, a empresa deve ajustar seus custos internos para garantir a margem desejada, e não simplesmente adicionar margem sobre os custos existentes (Cooper; Slagmulder, 1999; Baharudin; Jusoh, 2019).

A distribuição relativamente dispersa dessa prática pode refletir diferentes contextos competitivos enfrentados pelas empresas, em que aquelas que possuem produtos mais diferenciados ou que operam em nichos menos competitivos podem ter maior flexibilidade para

ajustar preços, enquanto outras, sujeitas a maior pressão competitiva, são forçadas a gerenciar custos de forma mais rigorosa.

Os resultados da Etapa 2 revelam que, embora a maioria das empresas estabeleça margens de lucro após definir preços (prática consistente com o *Target Costing*), existe variabilidade quanto à sistematização de metas individualizadas por produto e quanto à priorização do ajuste de custos em relação ao ajuste de preços.

O Quadro 11 apresenta a distribuição de frequências das duas questões referentes à terceira etapa do *Target Costing*, que representa o cálculo central do método, o estabelecimento do custo permitido e a revisão do custo-alvo.

Quadro 11- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos Operacionais do *Target Costing* referente ao Cálculo do Custo Permitido e do Custo Alvo

Aspecto	Nunca	Quase Nunca	Algumas Vezes	Regularmente	Muitas Vezes	Quase Sempre	Sempre
O valor do custo admissível para cada produto considera: 1º o preço máximo que pode ser praticado; e 2º a margem de lucro desejada.	3	1	3	6	2	7	8
Os custos são revisados continuamente para manter a lucratividade em mercados competitivos	0	3	2	4	3	6	12

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Esta etapa representa o núcleo conceitual do *Target Costing*, em que o custo permitido (*Allowable Cost*) é calculado subtraindo-se a margem de lucro desejada do preço-alvo de mercado. Esse custo permitido é então analisado quanto à sua viabilidade técnica e operacional, transformando-se no custo-alvo (*target cost*) que a empresa deve alcançar (Cooper; Slagmulder, 1999; Baharudin; Jusoh, 2019).

A consideração do preço máximo de mercado e da margem desejada para calcular o custo admissível é praticada "sempre" ou "quase sempre" por 50,0% das empresas, e "muitas vezes" ou "regularmente" por 26,7% adicionais, totalizando 76,7% das empresas com algum nível de adoção. Apenas 13,3% indicam que raramente adotam essa lógica de cálculo. Esse resultado indica que a maioria das empresas investigadas, ainda que não utilize formalmente a terminologia "*Target Costing*", aplica o raciocínio fundamental do método ao estabelecer limites de custos baseados em condições externas de mercado.

A revisão contínua dos custos para manter a lucratividade em mercados competitivos é praticada "sempre" por 40,0% das empresas e "quase sempre" ou "muitas vezes" por 30,0%

adicionais, evidenciando que 70,0% das empresas mantêm esforços sistemáticos de monitoramento e ajuste de custos.

Com isso, os resultados da Etapa 3 demonstram que a maioria das empresas adota a lógica fundamental do *Target Costing* ao estabelecer custos-alvo baseados em preços de mercado e margens desejadas, bem como ao revisar continuamente seus custos para manter a competitividade. Entretanto, o fato de 13,3% das indústrias indicarem que raramente adotam essa lógica sugere que algumas empresas ainda operam com abordagens mais tradicionais de precificação baseadas em custo mais margem.

O Quadro 12 apresenta a distribuição de frequências das cinco questões referentes à quarta etapa do *Target Costing*, que envolve as atividades de gerenciamento de custos para viabilizar o alcance do custo-alvo estabelecido.

Quadro 12- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos Operacionais do *Target Costing* referente ao Gerenciamento de Custos

Aspecto	Nunca	Quase Nunca	Algumas Vezes	Regularmente	Muitas Vezes	Quase Sempre	Sempre
Os setores da empresa participam das decisões sobre viabilidade econômica do produto.	5	2	6	4	2	4	7
Os fornecedores são envolvidos na etapa de projeto dos produtos.	2	3	3	6	3	3	10
É analisado o projeto dos novos produtos, os requisitos de matéria-prima e os processos de fabricação para procurar oportunidades de economia de custos.	0	0	0	5	6	7	12
Os custos são alocados entre os centros de custos operacionais internos.	0	0	6	7	2	3	12
São utilizados diferentes métodos que auxiliam na redução de custos dos produtos.	0	0	8	1	9	2	10

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Esta etapa operacionaliza o *Target Costing* por meio de atividades concretas de engenharia de valor, análise de processos e envolvimento de diferentes atores organizacionais no esforço de alcançar o custo-alvo (Cooper; Slagmulder, 1999; Ellram, 2006; Filomena; Neto; Duffey, 2009).

A análise de projeto, requisitos de matéria-prima e processos de fabricação para identificar oportunidades de economia é a prática mais consolidada nesta etapa, com 40,0% das indústrias adotando-a "sempre" e 23,3% "quase sempre", totalizando 63,3% dos respondentes. Notavelmente, nenhuma empresa declarou "nunca", "quase nunca" ou "algumas vezes" adotar

essa prática, indicando que 100% das empresas realizam tal análise ao menos "regularmente". Esse achado demonstra que a busca por oportunidades de redução de custos por meio da análise de projetos e processos está presente nas empresas investigadas, ainda que com diferentes graus de sistematização.

A alocação de custos entre os centros de custos operacionais internos também apresenta alta adoção, com 40,0% das empresas praticando-a "sempre" e 10,0% indicando "quase sempre". Vale notar que nenhuma empresa declarou "nunca" ou "quase nunca" fazer essa alocação, indicando que todas possuem algum nível de departamentalização de custos. Essa prática é fundamental no *Target Costing* para identificar quais áreas ou processos são mais intensivos em custos e onde devem concentrar-se os esforços de redução (Swenson et al., 2003; Hematfar; Sanati-Arasteh; Nooryan, 2013).

O uso de diferentes métodos para auxiliar na redução de custos é praticado "sempre" por 33,3% das empresas, e "muitas vezes" por 30,0% adicionais. Novamente, nenhuma empresa declarou "nunca" ou "quase nunca" utilizar tais métodos. Esse resultado sugere que as indústrias reconhecem a necessidade de empregar múltiplas abordagens para reduzir custos, podendo incluir técnicas como análise de valor, simplificação de processos, substituição de materiais e automação, entre outras.

O envolvimento de fornecedores na etapa de projeto dos produtos apresenta distribuição mais equilibrada, em que 33,3% das empresas envolvem fornecedores "sempre", mas 16,7% raramente o fazem (nunca ou quase nunca). Esse padrão é similar ao observado na Etapa 1 (participação de fornecedores no planejamento), reforçando que o envolvimento de fornecedores, embora praticado por parcela significativa das empresas, ainda não é universal no contexto das indústrias de calçados na Paraíba investigadas.

A participação dos setores da empresa em decisões sobre viabilidade econômica apresenta a maior dispersão nesta etapa, com 23,3% das empresas indicando essa participação "sempre", mas com 23,3% indicando que também raramente o fazem (nunca ou quase nunca).

Enfim, os resultados da Etapa 4 revelam que as atividades de gerenciamento de custos estão presentes nas indústrias investigadas, especialmente aquelas relacionadas à análise de projetos, processos e alocação de custos. O envolvimento de fornecedores e a participação multissetorial em decisões, embora praticados por parcela significativa das empresas, apresentam maior variabilidade, sugerindo oportunidades de aprimoramento em práticas colaborativas internas e externas.

Já o Quadro 13 apresenta a distribuição de frequências das três questões referentes à quinta etapa do *Target Costing*, que envolve o monitoramento contínuo de custos e esforços de melhoria mesmo após o lançamento do produto.

Quadro 13- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos Operacionais do *Target Costing* referente a Melhoria Contínua

Aspecto	Nunca	Quase Nunca	Algumas Vezes	Regularmente	Muitas Vezes	Quase Sempre	Sempre
É realizado o monitoramento dos custos do produto.	1	1	3	3	3	3	16
Independente do custo do produto, não se mede esforços para realização da melhoria contínua, mantendo a lucratividade e a posição de mercado do produto.	1	1	3	4	5	10	6
Busca-se sempre a redução de custos e melhoria contínua, seja na fase de fabricação, tanto para produtos novos quanto para existentes.	0	1	4	1	4	8	12

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

A Etapa 5 reflete a filosofia de melhoria contínua (*kaizen*), frequentemente associada ao *Target Costing*, na qual os esforços de redução de custos não cessam após o lançamento do produto, mas continuam sistematicamente ao longo de todo o ciclo de vida (Monden; Hamada, 1991; Cooper; Slagmulder, 1997).

O monitoramento dos custos do produto é a prática mais intensamente adotada em todas as cinco etapas do *Target Costing* investigadas nesta pesquisa: 53,3% das empresas indicaram que monitoram custos "sempre", e apenas 6,7% raramente o fazem. Esse resultado indica que a quase totalidade das indústrias investigadas mantém algum nível de acompanhamento sistemático de custos, prática fundamental para identificar desvios em relação aos custos-alvo e tomar ações corretivas tempestivas.

A busca contínua por redução de custos e melhoria, tanto para produtos novos quanto existentes, é praticada "sempre" por 40,0% das empresas e "quase sempre" por 26,7%, totalizando um percentual de 66,7% das indústrias com alta intensidade dessa prática. Apenas uma empresa (3,3%) declarou "quase nunca" praticar essa busca contínua de melhoria. Esse achado demonstra que a maioria das empresas não limita seus esforços de redução de custos à fase de desenvolvimento, mas que também os estende à fase de produção, buscando sempre a otimização dos processos e redução progressiva dos custos (Al-Qady; El-Helbawy, 2016; Becker; Gaivoronski, 2018; De Sá; Callado, 2023).

A melhoria contínua independente do custo do produto, mantendo lucratividade e posição de mercado, apresenta distribuição ligeiramente mais dispersa, em que 20,0% das

empresas indicam que "sempre" praticam essa filosofia e 33,3% indicam que "quase sempre". Essa questão enfatiza o aspecto cultural da melhoria contínua, sugerindo que aproximadamente metade das empresas (53,3%) internalizam a mentalidade de busca permanente por aperfeiçoamento.

Portanto, os resultados apresentados da Etapa 5 revelam a presença de práticas de melhoria contínua nas empresas investigadas, especialmente quanto ao monitoramento de custos e busca sistemática por reduções tanto em produtos novos quanto existentes. Tais achados são particularmente relevantes, pois demonstram que o setor industrial de calçados paraibano, embora composto predominantemente por micro e pequenas empresas, incorporam princípios de melhoria contínua frequentemente associados a empresas de manufatura de classe mundial.

Esses achados sugerem que, embora as indústrias investigadas demonstrem forte adesão aos princípios fundamentais do *Target Costing*, especialmente orientação pelo mercado, estabelecimento de custos-alvo e melhoria contínua, existem oportunidades de aprimoramento em práticas colaborativas, tanto internas (participação multissetorial) quanto externas (envolvimento de fornecedores).

Ao realizar uma análise comparativa das cinco etapas do *Target Costing*, pode-se observar padrões distintos de adoção que refletem diferentes níveis de complexidade operacional e maturidade gerencial exigidos em cada fase.

Isto é, a Etapa 1 (Características do Produto e Preço) apresenta práticas relativamente consolidadas, evidenciadas pela forte presença de processos sistematizados de planejamento e controle de custos (53,3% sempre adotam), análise prévia de viabilidade econômica (76,7% sempre ou quase sempre) e orientação ao mercado na identificação de características desejadas pelos clientes (70% sempre ou quase sempre), sinalizando que as empresas reconhecem a importância estratégica da fase de concepção do produto. Entretanto, o envolvimento de fornecedores nesta etapa permanece limitado, com apenas 6,7%, contrastando com a literatura sobre gestão colaborativa na cadeia de suprimentos.

Já a Etapa 2 (Definição da Margem de Lucro desejada) demonstra adoção moderada das práticas fundamentais do método, com destaque para o estabelecimento da margem de lucro após a definição do preço de venda (86,7% com algum nível de adoção), prática consistente com a lógica do *Target Costing*, embora o ajuste prioritário de custos em detrimento do ajuste de preços apresente distribuição mais dispersa, sugerindo variabilidade nas pressões competitivas enfrentadas pelas empresas.

A Etapa 3 (Cálculo do Custo Permitido e do Custo-Alvo), núcleo conceitual do método, revela que a maioria das indústrias investigadas (76,7%) adotam a lógica de estabelecer custos admissíveis baseados em preços de mercado e margens desejadas, e mantém revisão contínua de custos (70%), indicando compreensão dos aspectos centrais do *Target Costing*, ainda que nem todas utilizem formalmente essa terminologia.

Logo, a Etapa 4 (Gerenciamento de Custos) evidencia presença de atividades de gerenciamento de custos, particularmente na análise de projetos, requisitos de matéria-prima e processos (100% das empresas realizam ao menos regularmente, sendo 63,3% sempre ou quase sempre), porém o envolvimento de fornecedores no projeto (33,3% sempre) e a participação multissetorial em decisões de viabilidade (23,3% sempre) apresentam distribuições mais dispersas.

Por fim, a Etapa 5 (Melhoria Contínua) demonstra internalização dos princípios de monitoramento sistemático, com destaque para o acompanhamento de custos (53,3% sempre monitoram) e busca permanente por reduções tanto em produtos novos quanto existentes (66,7% sempre ou quase sempre), revelando que as empresas não limitam seus esforços à fase de desenvolvimento, mas os estendem à fase produtiva.

Assim, esse padrão de adoção observado sugere que, embora as indústrias calçadistas paraibanas investigadas demonstrem sensibilidade às pressões competitivas de mercado e incorporem práticas de planejamento orientado externamente e melhoria contínua, estas indústrias enfrentam desafios crescentes com práticas que demandam maior coordenação interfuncional, integração com agentes externos da cadeia de suprimentos e sofisticação de ferramentas analíticas, configurando uma adoção parcial e seletiva de aspectos do *Target Costing* no setor. Portanto, observa-se que práticas consolidadas coexistem com oportunidades significativas de aprimoramento, especialmente em dimensões colaborativas internas e externas.

4.1.4 Adoção dos Aspectos do Isomorfismo Institucional

Esta seção detalha a distribuição de frequências das respostas para cada questão individual das três dimensões do isomorfismo institucional: mimético, coercitivo e normativo. Essa análise permite identificar quais tipos específicos de pressões institucionais são mais intensamente percebidos pelas indústrias investigadas, fornecendo um panorama das forças institucionais que atuam sobre o campo organizacional do polo calçadista paraibano.

O Quadro 14 apresenta a distribuição de frequências das sete questões referentes ao isomorfismo mimético, que envolve pressões relacionadas à imitação de práticas de outras organizações, especialmente aquelas percebidas como bem-sucedidas ou legítimas no campo organizacional.

Quadro 14- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos do Isomorfismo Institucional referente ao Isomorfismo Mimético

Aspecto	Nunca	Quase Nunca	Algumas Vezes	Regularmente	Muitas Vezes	Quase Sempre	Sempre
É observado ou se busca adotar estratégias utilizadas por empresas líderes do setor.	2	1	4	5	5	5	8
Busca-se adotar preços utilizados por empresas líderes do setor.	4	1	2	11	6	3	3
Busca-se adotar práticas de gestão de custos utilizadas por empresas líderes do setor.	4	3	3	8	4	3	5
É realizado comparações (<i>benchmarking</i>) com outras empresas do setor para definir preços.	4	0	2	8	7	3	6
É realizado comparações (<i>benchmarking</i>) com outras empresas do setor para definir gestão de custos.	4	2	3	10	4	4	3
Os custos são gerenciados com o desejo de demonstrar uma imagem de gestão inovadora.	2	0	2	6	5	8	7
A adoção de novas práticas gerenciais ocorre principalmente após observação de resultados positivos em outras empresas.	1	3	1	8	8	7	2

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

O isomorfismo mimético, segundo DiMaggio e Powell (1983), ocorre quando organizações imitam práticas de outras organizações em seu campo, especialmente em situações de incerteza ambiental, nas quais a imitação de empresas percebidas como bem-sucedidas representa uma estratégia de redução de riscos e busca por legitimidade.

A observação ou busca por adotar estratégias utilizadas por empresas líderes do setor apresenta a maior frequência de adoção entre todas as práticas miméticas, sendo que 26,7% das empresas “sempre” observam e buscam adotar estratégias de líderes, enquanto 16,7% “quase sempre” e “muitas vezes”, totalizando 60,0% das empresas com alta frequência de adoção. Apenas 10,0% “nunca” ou “quase nunca” adotam essa prática.

Esse resultado indica que a maioria expressiva das empresas investigadas observa ativamente e busca imitar estratégias de empresas líderes, comportamento consistente com a

teoria do isomorfismo mimético (DiMaggio; Powell, 1983; Zambenedetti; Angonese, 2020). A concentração geográfica das empresas investigadas facilita a observação mútua e a identificação de empresas percebidas como bem-sucedidas no campo organizacional.

A gestão de custos com o desejo de demonstrar uma imagem de gestão inovadora também apresenta frequência elevada, em que 23,3% indicam “sempre” e 26,7% apontam que “quase sempre” adotam práticas de gestão de custos com esse objetivo, totalizando 50,0% das indústrias investigadas. Adicionalmente, observou-se que 16,7% adotam “muitas vezes” tais práticas e apenas 6,7% mostraram que “nunca” adotam essa prática.

Esse achado revela que metade das empresas reconhece adotar frequentemente práticas de gestão de custos motivadas pela busca por legitimidade simbólica, isto é, pelo desejo de demonstrar aos *stakeholders* (clientes, fornecedores, bancos, concorrentes) que são empresas bem geridas e inovadoras. Esse comportamento é central na teoria institucional, em que as organizações adotam práticas não apenas por sua eficiência técnica, mas também por sua capacidade de conferir legitimidade social (Meyer; Rowan, 1977; DiMaggio; Powell, 1983; Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023; Callado et al., 2023).

A adoção de novas práticas gerenciais após observar resultados positivos em outras empresas apresenta a seguinte frequência, de 26,7% das indústrias indicam “muitas vezes”, 23,3% apontam que “quase sempre” e 6,7% “sempre” adotam essa prática, totalizando 56,7% de frequência. Vale destacar que apenas 13,3% das indústrias investigadas “nunca” ou “quase nunca” adotam esta prática. Esse padrão sugere que a maioria das empresas monitora resultados de outras organizações e utiliza essas observações como critério para decisões sobre adoção de novas práticas gerenciais.

Não obstante, a realização de *benchmarking* com outras empresas do setor para definir preços apresenta distribuição relativamente equilibrada, em que 20,0% das empresas indicam que “sempre” realizam, 23,3% “muitas vezes” e 26,7% apontaram que “regularmente” realizam, totalizando 70,0% das indústrias investigadas realizam *benchmarking* de preços com alguma frequência. Entretanto, 13,3% apontaram que “nunca” a realizam. Essa variação pode refletir diferentes graus de exposição à competição, por exemplo, empresas que competem diretamente em preços com concorrentes próximos tendem a monitorar mais intensamente os preços praticados no mercado.

A realização de *benchmarking* para definir práticas de gestão de custos apresenta padrão similar, 33,3% das empresas assinalaram que “regularmente” realizam, 13,3% indicam que “quase sempre”, 13,3% “muitas vezes” e 10,0% apontaram que “sempre”, totalizando que 70,0% das empresas que praticam *benchmarking* de custos com alguma frequência. Tais

resultados são consistentes com os achados sobre benchmarking de preços, reforçando que a comparação com concorrentes é prática disseminada no campo organizacional investigado, comportamento condizente com os processos de isomorfismo mimético descritos por DiMaggio e Powell (1983).

A adoção de preços utilizados por empresas líderes apresenta a menor frequência entre todas as práticas de isomorfismo mimético observadas, em que apenas 10,0% indicaram “sempre” adotar e 36,7% a adotam “regularmente”. Entretanto, 13,3% das indústrias investigadas indicaram que “nunca” adotam preços de líderes e 23,3% adotam apenas “algumas vezes” ou “quase nunca”. Esse resultado pode parecer contraditório com a alta frequência de observação de estratégias de líderes. Mas é importante observar que a imitação direta de preços pode não ser viável devido a diversos fatores estruturais ou estratégicos.

A adoção de práticas de gestão de custos utilizadas por empresas líderes também apresenta frequência de 16,7% das empresas indicando que “sempre” adotam, mas 26,7% optaram por adotar apenas “regularmente” e 23,3% “nunca” ou “quase nunca” adotam. Esse padrão é similar ao observado para preços, sugerindo que, embora as empresas observem práticas de líderes, a adoção dessas práticas é filtrada em relação a viabilidade e adequação.

Dessa forma, os resultados apresentados revelam que o isomorfismo mimético está presente de forma significativa no ambiente industrial calçadista paraibano, manifestando-se especialmente por meio da observação frequente de estratégias de empresas líderes e da adoção de práticas para demonstrar imagem de gestão inovadora. Estes resultados corroboram com os achados de Brandau et al. (2013), Oliveira, Lavarda e Gasparetto (2023) e Callado et al. (2023), principalmente no contexto de micro e pequenas empresas (MPEs).

Entretanto, a imitação não é mecânica ou indiscriminada, nota-se que as indústrias observam práticas de outras organizações, mas filtram e adaptam essas práticas conforme suas circunstâncias ou objetivos específicos. Esse comportamento pode ser visto como uma forma de autodefesa organizacional pragmática, as quais podem surgir mediante situações problemáticas sem soluções internas óbvias ou recursos suficientes para serem testadas (Zambenedetti; Angonese, 2020).

No que se refere ao isomorfismo coercitivo, o Quadro 15 apresenta a distribuição de frequências das quatro questões referentes a essa forma de pressão institucional, as quais envolvem aquelas exercidas por organizações externas (clientes, governo e requisitos regulatórios) sobre os aspectos operacionais adotados.

Quadro 15- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos do Isomorfismo Institucional referente ao Isomorfismo Coercitivo

Aspecto	Nunca	Quase Nunca	Algumas Vezes	Regularmente	Muitas Vezes	Quase Sempre	Sempre
É adotado práticas de controle de custos para atender exigências de grandes clientes.	0	1	1	6	5	3	14
A definição de preços e margens de lucro é influenciada por contratos ou acordos formais com compradores.	6	3	3	1	4	7	6
A adoção de práticas de definição de preço e gestão de custos estão associadas a exigências de programas de incentivo ou financiamentos públicos.	17	1	2	2	3	3	2
Práticas de redução de custo são implementadas para atender requisitos ambientais, sociais ou trabalhistas impostos por órgãos externos.	4	4	5	2	1	4	10

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

O isomorfismo coercitivo, conforme DiMaggio e Powell (1983), resulta de pressões formais e informais exercidas sobre organizações por outras organizações das quais dependem, bem como por expectativas culturais e regulatórias da sociedade na qual operam.

A adoção de práticas de controle de custos para atender exigências de grandes clientes apresenta a maior frequência entre todas as pressões coercitivas analisadas, em que 46,7% das empresas “sempre” adotam práticas de controle de custos para atender exigências de clientes, enquanto 10,0% “quase sempre” e 16,7% indicam “muitas vezes”, totalizando 73,3% das empresas com alta frequência de adoção. Nenhuma empresa optou por “nunca” adotar essa prática e apenas 3,3% “quase nunca” adota.

Esse resultado revela que pressões de clientes constituem a principal fonte de isomorfismo coercitivo no contexto investigado. A dependência de grandes clientes (redes varejistas, marcas estabelecidas) cria relações de poder assimétricas, nas quais fornecedores são fortemente pressionados a adotar determinadas práticas de controle de custos para manter contratos e relacionamentos comerciais (DiMaggio; Powell, 1983; Rodrigues, 2020).

As práticas para atender requisitos ambientais, sociais ou trabalhistas impostos por órgãos externos apresentam a seguinte distribuição, 33,3% das empresas investigadas “sempre” e 13,3% “quase sempre” adotam, totalizando 46,7% com alta frequência de adoção dessas práticas. Entretanto, 26,7% das indústrias estudadas indicaram “nunca” ou “quase nunca” adotar e 16,7% adotam apenas “algumas vezes”.

Essa variação encontrada pode refletir diferentes graus de exposição a pressões regulatórias, por exemplo, as empresas que exportam ou fornecem para redes varejistas com

políticas rigorosas de sustentabilidade podem estar sujeitas a requisitos mais intensos, enquanto empresas voltadas exclusivamente ao mercado regional podem enfrentar pressões menos intensas.

A influência de contratos ou acordos formais com compradores na definição de preços e margens apresenta distribuição relativamente equilibrada, em que 20,0% das empresas “sempre” têm preços influenciados por contratos, 23,3% “quase sempre” e 13,3% “muitas vezes”, os quais totalizam 56,7% de frequência moderada a alta. Entretanto, 30,0% apontam que “nunca” ou “quase nunca” têm preços influenciados por contratos formais.

Essa distribuição sugere que uma parte das indústrias investigadas estabelecem preços e margens por meio de negociações contratuais formalizadas, enquanto outra parte possui maior autonomia nessas decisões, possivelmente operando em mercados menos concentrados ou com clientes de menor porte.

A adoção de práticas associadas a exigências de programas de incentivo ou financiamentos públicos apresenta a menor frequência, 56,7% das empresas “nunca” adotam práticas em resposta a programas públicos, e apenas 6,7% afirmaram que “sempre” adotam. Esse achado revela que pressões coercitivas governamentais são significativamente menos relevantes que pressões de clientes no contexto investigado. Esse resultado pode indicar que as políticas públicas de incentivo ao setor calçadista não estão sendo percebidas como mecanismos efetivos de indução à adoção de práticas gerenciais, ou que as micro e pequenas empresas enfrentam barreiras de acesso a esses programas.

Contudo, os resultados revelam uma hierarquia clara de fontes de pressão coercitiva. Primeiramente, as exigências de clientes, segundo os requisitos regulatórios, logo após os contratos formais, por fim os programas governamentais. Assim, observa-se que as exigências de grandes clientes emergem como a principal força coercitiva, as quais 73,3% das indústrias investigadas apontaram adotar frequentemente práticas de controle de custos para atendê-las, enquanto programas governamentais exercem menos influência.

Por fim, o Quadro 16 apresenta a distribuição de frequências das quatro questões referentes ao isomorfismo normativo, os quais envolvem pressões relacionadas à profissionalização, formação acadêmica e participação em redes profissionais.

Quadro 16- Estatística Descritiva da identificação dos Aspectos do Isomorfismo Institucional referente ao Isomorfismo Normativo

Aspecto	Nunca	Quase Nunca	Algumas Vezes	Regularmente	Muitas Vezes	Quase Sempre	Sempre
Contratou ou utiliza consultorias especializadas para implementar	10	1	5	2	3	7	2

práticas de controle ou gestão de custos.							
A decisão de adotar determinadas práticas de controle de custos é influenciada por recomendações de associações ou sindicatos industriais.	15	2	3	2	2	4	2
A participação em feiras, eventos ou redes de cooperação contribui para a adoção de novas práticas gerenciais.	4	1	2	5	6	6	6
Os gestores da empresa têm formação técnica ou superior com foco em contabilidade, custos ou finanças.	4	5	3	8	0	2	8

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

O isomorfismo normativo, conforme DiMaggio e Powell (1983), resulta primariamente da profissionalização, processo pelo qual membros de uma ocupação definem coletivamente condições e métodos de seu trabalho, estabelecendo bases cognitivas e legitimação para sua autonomia ocupacional. Duas fontes importantes de isomorfismo normativo são identificadas: (i) a educação formal e a legitimação em bases cognitivas produzidas por especialistas universitários; e (ii) o crescimento e elaboração de redes profissionais que perpassam organizações.

Com base nisso, a participação em feiras, eventos ou redes de cooperação como contribuição para adoção de novas práticas gerenciais apresenta a maior frequência entre as pressões normativas, em que 20,0% das empresas investigadas “sempre” participam e consideram esses eventos contributivos, 20,0% “quase sempre” participam e 20,0% “muitas vezes”, totalizando que 60,0% das indústrias participam com alta frequência. Apenas 16,7% das empresas estudadas indicaram que “nunca” ou “quase nunca” participam.

Esse resultado indica que aproximadamente 60% das indústrias investigadas reconhecem que eventos setoriais, feiras e redes de cooperação funcionam como mecanismos de difusão de práticas gerenciais. Esse achado é consistente com a literatura, ao identificar que eventos profissionais e associações setoriais, são importantes veículos de difusão de normas e práticas consideradas apropriadas em um campo organizacional (Greenwood; Suddaby; Hinings, 2002; Callado; Callado; Almeida, 2014).

No contexto do polo calçadista paraibano, eventos como feiras setoriais e atividades promovidas pelo Sindicalçados/PB e FIEPB podem funcionar como espaços de socialização profissional nos quais gestores trocam experiências e conhecem novas práticas.

Em relação a presença de gestores com formação técnica ou superior com foco em contabilidade, custos ou finanças apresenta distribuição polarizada, em que 26,7% das empresas

indicaram que “sempre” possuem gestores com essa formação, mas 26,7% apontaram que possuem “regularmente” e 30,0% “nunca” ou “quase nunca” possuem gestores com essa formação. Essa distribuição reflete a diversidade de perfis educacionais identificada na caracterização da amostra, que embora 66,6% dos respondentes possuam formação superior, apenas 23,3% têm formação específica em Contabilidade.

A contratação ou utilização de consultorias especializadas para implementar práticas de controle ou gestão de custos apresenta baixa frequência: 33,3% das empresas responderam que “nunca” contratam consultorias e apenas 6,7% apontaram que “sempre” contratam. Adicionalmente, 23,3% indicaram que “quase sempre” contratam, mas 16,7% contratam apenas “algumas vezes”.

A baixa utilização frequente de consultorias pode estar relacionada a alguns aspectos, como: a limitações financeiras de micro e pequenas empresas para contratar serviços especializados regularmente; a preferência por conhecimento prático e experiência interna; percepção de que consultorias podem não compreender as especificidades do negócio; e pela confiança em conhecimento tácito desenvolvido ao longo do tempo.

Enquanto a influência de associações ou sindicatos industriais na decisão de adotar práticas de controle de custos apresenta a menor frequência entre todas as práticas normativas, na qual 50,0% das empresas investigadas “nunca” são influenciadas por associações e apenas 6,7% marcaram que “sempre” são influenciadas. Esse achado revela que associações e sindicatos podem exercer influência limitada sobre decisões específicas de práticas de gestão de custos.

Esses resultados sugerem que tais entidades concentram suas atividades em representação política, negociações trabalhistas, divulgação de informações setoriais e organização de eventos, mas exercem papel limitado na prescrição de práticas gerenciais específicas de custos e preços.

Os resultados revelam também que, embora eventos setoriais funcionem como mecanismos de difusão, como apontado (60% das empresas participam frequentemente), a profissionalização formal por meio de consultorias (apenas 40% contratam com alguma frequência) e a influência de associações profissionais (50% nunca são influenciadas) são limitadas no ambiente das indústrias de calçados pesquisado.

Nessa perspectiva, observa-se que o campo organizacional do polo calçadista paraibano apresenta grau moderado de profissionalização, no qual práticas são difundidas mais por observação e imitação (isomorfismo mimético) e por pressões de clientes (isomorfismo

coercitivo) do que por processos formais de profissionalização conduzidos por consultores e associações.

Esse achado é consistente com características de setores industriais tradicionais compostos predominantemente por pequenas e médias empresas familiares, nos quais o conhecimento prático, a experiência e as redes informais tendem a prevalecer sobre conhecimento formal e mecanismos institucionalizados de difusão de práticas (Greenwood; Suddaby; Hinings, 2002; Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023).

Os achados confirmam as predições da Teoria Institucional de que múltiplas forças isomórficas atuam simultaneamente sobre organizações em um campo (DiMaggio; Powell, 1983). Entretanto, essas forças manifestam-se com intensidades distintas, refletindo características específicas do contexto investigado.

Desse modo, o isomorfismo mimético apresenta-se predominante nesta pesquisa, favorecido pela concentração geográfica (60%) e pela incerteza ambiental (competição intensa, volatilidade de demanda). Enquanto o isomorfismo coercitivo apresentou-se de forma seletiva, com pressões de clientes de forma intensa, enquanto as pressões governamentais foram menos apontadas, refletindo a estrutura de dependência de recursos do setor. Já o isomorfismo normativo foi identificado de forma moderada, refletindo grau intermediário de profissionalização do campo, com eventos setoriais que funcionam como mecanismos de difusão, mas com consultorias e associações exercendo influência de forma limitada.

Vale destacar que estes padrões são consistentes com estudos sobre isomorfismo em setores industriais tradicionais compostos por PMEs, nos quais mecanismos informais (observação, imitação) tendem a prevalecer sobre mecanismos formais (consultorias, certificações, associações profissionais) de difusão de práticas (Greenwood; Suddaby; Hinings, 2002; Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023; Callado et al., 2023).

4.2 Análise de Confiabilidade – Alfa de Cronbach

Antes de proceder às análises de correlação e comparação entre grupos (*Kruskal-Wallis*), é fundamental avaliar a confiabilidade dos instrumentos de mensuração utilizados nesta pesquisa. A confiabilidade refere-se à consistência interna dos itens que compõem cada construto, indicando o grau em que esses itens mensuram consistentemente o mesmo conceito teórico subjacente (Hair et al., 2019). Então, esta seção apresenta os resultados da análise de confiabilidade por meio do coeficiente alfa de *Cronbach*, conforme procedimentos metodológicos descritos anteriormente.

A análise do alfa de *Cronbach* tem como objetivo verificar se as questões e a forma como o questionário foi desenvolvido, aplicado e respondido apresentam nível satisfatório de confiabilidade. Nesse sentido, a Tabela 8 apresenta a estatística de confiabilidade para as questões relacionadas aos aspectos operacionais do *Target Costing*, bem como para as questões sobre os aspectos do isomorfismo institucional.

Quanto à interpretação do alfa de *Cronbach*, Landis e Koch (1977) propõem uma classificação de confiabilidade com base nos valores obtidos, evidenciados na Tabela 8 a seguir.

Tabela 8- Classificação de Confiabilidade

Valores de Alfa	Classificação
Maior que 0,81	Quase perfeita
0,61 a 0,80	Substancial
0,41 a 0,60	Moderada
0,21 a 0,40	Razoável
0,00 a 0,20	Pequena

Fonte: Landis e Koch (1977).

A Tabela 9 por sua vez, apresenta os resultados da análise de confiabilidade para os dois construtos principais investigados nesta pesquisa, o primeiro que se refere aos Aspectos Operacionais do *Target Costing* e o segundo, relacionado aos Aspectos do Isomorfismo Institucional.

Tabela 9- Estatísticas de Confiabilidade

Construto	Nº de itens	Alfa de <i>Cronbach</i>
Aspectos Operacionais do <i>Target Costing</i>	23	0,932
Aspectos do Isomorfismo Institucional	15	0,880

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Os resultados demonstram que ambos os construtos investigados apresentam elevada confiabilidade, com valores de alfa de *Cronbach* de 0,932 e 0,880, substancialmente superiores ao critério mínimo de 0,70 recomendado pela literatura para pesquisas em estágios avançados de desenvolvimento de escalas (Nunnally; Bernstein, 1994; Hair et al., 2019).

Em relação ao construto sobre os Aspectos Operacionais do *Target Costing*, o qual é composto por 23 itens que abrangem as cinco etapas do *Target Costing* (características do produto e preço-alvo, margem de lucro desejada, custo permitido e custo-alvo, gerenciamento de custos e melhoria contínua), apresentou alfa de *Cronbach* de 0,932. Esse valor é classificado como "quase perfeita" segundo os critérios de Landis e Koch (1977), indicando que o conjunto

de questões desenvolvido para mensurar os aspectos operacionais do *Target Costing*, de acordo com Braga (2022), constitui um instrumento de mensuração altamente confiável, com elevada consistência interna.

Já o construto sobre os Aspectos do Isomorfismo Institucional, composto por 15 itens que abrangem as três dimensões do isomorfismo (mimético, coercitivo e normativo), apresentou alfa de *Cronbach* de 0,880, igualmente classificado como "quase perfeita" segundo os critérios de Landis e Koch (1977). Esse resultado indica que o conjunto de questões desenvolvido para mensurar as pressões institucionais percebidas constitui um instrumento de mensuração confiável, com consistência interna elevada.

A elevada confiabilidade de ambos os construtos principais desta pesquisa, ou seja, os Aspectos Operacionais do *Target Costing* ($\alpha = 0,932$) e os Aspectos do Isomorfismo Institucional ($\alpha = 0,880$), assegura que as análises de correlação e de comparação entre grupos, por meio do teste de *Kruskal-Wallis*, serão conduzidas com instrumentos de mensuração confiáveis e consistentes, minimizando a possibilidade de que os resultados sejam influenciados por erros de mensuração aleatórios. Conforme destacado por Hair et al. (2019), a confiabilidade dos instrumentos de mensuração constitui pré-requisito fundamental para a validade das análises estatísticas subsequentes.

4.3 Correlação de *Spearman*

Esta seção apresenta os resultados da análise de correlação de *Spearman* entre os aspectos do isomorfismo institucional (mimético, coercitivo e normativo) e os aspectos operacionais do *Target Costing* (cinco etapas). Conforme descrito na metodologia, a correlação de *Spearman* constitui uma medida não paramétrica apropriada para avaliar a existência, a intensidade e a direção de relações monotônicas entre variáveis.

O nível de significância estatística adotado foi $\alpha = 0,05$, conforme procedimentos metodológicos descritos. A magnitude das correlações foi interpretada segundo a classificação proposta por Schober, Boer e Schwarte (2018).

Com isso, a Tabela 10 apresenta os coeficientes de correlação de *Spearman* entre as subdimensões do isomorfismo mimético (imitação de práticas organizacionais, *benchmarking* e busca de legitimidade) e os cinco aspectos operacionais do *Target Costing*.

Tabela 10- Correlação entre os aspectos operacionais do *Target Costing* e o isomorfismo mimético

Aspectos Operacionais do <i>Target Costing</i>	Isomorfismo Mimético		
	Imitação de práticas organizacionais	<i>Benchmarking</i>	Busca de legitimidade
Caract. dos Produtos e Preço	0,669***	0,483**	0,684***
Margem de Lucro	0,347	0,377*	0,602***
Custo Permitido e Alvo	0,728***	0,632***	0,573***
Gerenciamento de Custos	0,498**	0,490**	0,640***
Melhoria Contínua	0,562**	0,720***	0,612***

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: * $p < 0,05$; ** $p < 0,01$; *** $p < 0,001$

Os resultados revelam um padrão consistente de correlações positivas entre as manifestações do isomorfismo mimético e os aspectos operacionais do *Target Costing*, com magnitudes variando de fraca a forte. Das 15 correlações investigadas, 14 são estatisticamente significativas ($p < 0,05$), e apenas uma não apresenta significância estatística.

A subdimensão "imitação de práticas organizacionais" apresenta correlações estatisticamente significativas com quatro das cinco etapas do *Target Costing*. A correlação mais forte ocorre com a Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo), com $\rho = 0,728$ ($p < 0,001$), classificada como "forte" segundo Schober, Boer e Schwarte (2018). Esse resultado indica que empresas que observam e buscam adotar estratégias de empresas líderes do setor tendem fortemente a estabelecer custos-alvo baseados em preços de mercado e margens desejadas.

Correlações moderadas também são observadas com a Etapa 1 (Características do Produto e Preço), $\rho = 0,669$ ($p < 0,001$), e com a Etapa 5 (Melhoria Contínua), $\rho = 0,562$ ($p < 0,01$). A correlação com a Etapa 4 (Gerenciamento de Custos) é igualmente moderada, $\rho = 0,498$ ($p < 0,01$).

A única correlação não significativa ocorre com a Etapa 2 (Margem de Lucro), com $\rho = 0,347$, sugerindo que a imitação de práticas organizacionais não está estatisticamente associada à forma como as empresas estabelecem suas metas de margem de lucro.

Já a subdimensão "*benchmarking*" apresenta correlações estatisticamente significativas com todas as cinco etapas do *Target Costing*. A correlação mais forte ocorre com a Etapa 5 (Melhoria Contínua), com $\rho = 0,720$ ($p < 0,001$), classificada como "forte". Esse resultado indica que empresas que realizam *benchmarking* com outras organizações do setor para definir preços e práticas de gestão de custos tendem a adotar práticas de monitoramento contínuo de custos e busca por melhorias contínuas.

Esse achado é consistente com a literatura que estabelece o *benchmarking* como uma forma sistemática e estruturada de isomorfismo mimético, na qual organizações conscientemente comparam suas práticas, processos e resultados com os de outras organizações consideradas referência ou detentoras de melhores práticas no setor (DiMaggio; Powell, 1983; Brandau et al., 2013). A forte correlação com melhoria contínua é particularmente relevante, pois sugere que empresas que sistematicamente comparam suas práticas com outras organizações tendem a desenvolver cultura de aperfeiçoamento contínuo, característica fundamental do *Target Costing* integrado com *Kaizen Costing* (Monden; Hamada, 1991; Cooper; Slagmulder, 1997).

Correlações moderadas são observadas com a Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo), $\rho = 0,632$ ($p < 0,001$), Etapa 4 (Gerenciamento de Custos), $\rho = 0,490$, e Etapa 1 (Características do Produto e Preço) com $\rho = 0,483$ (ambas com $p < 0,01$). A correlação mais fraca, porém, ainda estatisticamente significativa, ocorre com a Etapa 2 (Margem de Lucro), $\rho = 0,377$ ($p < 0,05$).

A subdimensão "busca de legitimidade" (gestão de custos para demonstrar imagem de gestão inovadora) apresenta correlações estatisticamente significativas com todas as cinco etapas do *Target Costing*, sendo a única subdimensão do isomorfismo mimético que se correlaciona significativamente com todas as etapas.

A correlação mais forte ocorre com a Etapa 1 (Características do Produto e Preço), com $\rho = 0,684$ ($p < 0,001$), classificada como "moderada", próxima ao limiar de "forte". Correlações moderadas também são observadas na Etapa 4 (Gerenciamento de Custos), $\rho = 0,640$ ($p < 0,001$), na Etapa 5 (Melhoria Contínua), $\rho = 0,612$ ($p < 0,001$), Etapa 2 (Margem de Lucro) com $\rho = 0,602$ ($p < 0,001$) e Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo) com $\rho = 0,573$ ($p < 0,001$).

Os resultados dessa análise, confirmam a existência de relações positivas e estatisticamente significativas entre o isomorfismo mimético e a adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing*, oferecendo suporte empírico à premissa teórica de que pressões miméticas, as quais são caracterizadas pela imitação de práticas de organizações percebidas como bem-sucedidas ou legítimas, estão associadas à difusão de práticas gerenciais no campo organizacional (DiMaggio; Powell, 1983; Callado; Callado; Almeida, 2014; Callado; Pinho, 2014; Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023; Callado et al., 2023).

Conforme DiMaggio e Powell (1983), o isomorfismo mimético tende a ocorrer em situações de incerteza ambiental, nas quais organizações, diante da dificuldade de identificar soluções ótimas para seus problemas, recorrem à imitação de práticas de outras organizações como estratégia de redução de riscos e busca por legitimidade.

Portanto, a concentração geográfica das empresas investigadas, as quais refere-se a 60% localizadas em Campina Grande, facilita a observação mútua e a difusão de práticas, criando condições propícias ao isomorfismo mimético (Glückler; Hammer, 2017; Guidi et al., 2017; Guidi et al., 2023).

Ademais, a Tabela 11 apresenta os coeficientes de correlação de *Spearman* entre as subdimensões do isomorfismo coercitivo (exigências de clientes, acordos formais e exigências de órgãos externos) e os cinco aspectos operacionais do *Target Costing*.

Tabela 11- Correlação entre os aspectos operacionais do *Target Costing* e o isomorfismo coercitivo

Aspectos Operacionais do <i>Target Costing</i>	Isomorfismo Coercitivo		
	Exigência de Clientes	Acordos Formais	Exigência de Órgãos Externos
Caract. dos Produtos e do Preço	0,532**	0,352	0,518**
Margem de Lucro	0,515**	0,617***	0,435*
Custo Permitido e Alvo	0,525**	0,634***	0,612***
Gerenciamento de Custos	0,732***	0,338	0,508**
Melhoria Contínua	0,504**	0,311	0,336

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: *p < 0,05; **p < 0,01; ***p < 0,001

Os resultados observados revelam padrão mais heterogêneo de correlações entre as manifestações do isomorfismo coercitivo e os aspectos operacionais do *Target Costing*, com magnitudes variando de fraca a forte. Das 15 correlações investigadas, 11 são estatisticamente significativas ($p < 0,05$), e 4 não apresentam significância estatística.

A subdimensão referente às "exigências de clientes" apresenta correlações estatisticamente significativas com todas as cinco etapas do *Target Costing*. A correlação mais forte ocorre com a Etapa 4 (Gerenciamento de Custos), com $\rho = 0,732$ ($p < 0,001$), classificada como "forte". Esse resultado indica que empresas que adotam práticas de controle de custos para atender exigências de grandes clientes tendem fortemente a implementar atividades de gerenciamento de custos, como análise de projetos, envolvimento de fornecedores e utilização de diferentes métodos de redução de custos.

Esse achado é teoricamente consistente com os fundamentos do isomorfismo coercitivo estabelecidos por DiMaggio e Powell (1983), segundo os quais esse tipo de isomorfismo resulta de pressões formais e informais exercidas sobre organizações por outras organizações das quais dependem. Conforme argumentado por Callado, Callado e Almeida (2014) e Yusoh, Mat e

Abdullah (2023), o isomorfismo coercitivo pode ser operacionalizado como resultado de dependência crítica de recursos controlados por outras organizações, situação particularmente evidente na relação entre fabricantes de calçados e grandes redes varejistas.

Correlações moderadas são observadas na Etapa 1 (Características do Produto e Preço) com $\rho = 0,532$ ($p < 0,01$), na Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo) com $\rho = 0,525$ ($p < 0,01$), Etapa 2 (Margem de Lucro) com $\rho = 0,515$ ($p < 0,01$) e na Etapa 5 (Melhoria Contínua) com $\rho = 0,504$ ($p < 0,01$). Essas correlações consistentemente moderadas sugerem que pressões de clientes influenciam a adoção de práticas de *Target Costing* de forma abrangente e integrada, não apenas em aspectos isolados.

Enquanto a subdimensão "acordos formais" (influência de contratos ou acordos formais com compradores na definição de preços e margens) apresenta padrão mais seletivo de correlações. Correlações moderadas e estatisticamente significativas são observadas com a Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo) com $\rho = 0,634$ ($p < 0,001$) e na Etapa 2 (Margem de Lucro) com $\rho = 0,617$ ($p < 0,001$). Já as correlações com as demais etapas não são estatisticamente significativas como a Etapa 1 com $\rho = 0,352$ ($p > 0,05$), a Etapa 4 com $\rho = 0,338$ ($p > 0,05$) e com a Etapa 5 com $\rho = 0,311$ ($p > 0,05$).

Esses achados sugerem que acordos formais influenciam especificamente aspectos relacionados à definição de margens de lucro e estabelecimento de custos-alvo, mas não estão estatisticamente associados ao planejamento inicial de produtos, ao gerenciamento operacional de custos ou à melhoria contínua. Conforme estabelecido por Cooper e Slagmulder (1999), a margem de lucro desejada é definida com o objetivo de garantir que a empresa alcance seus objetivos de lucro de longo prazo, sendo crítica para o cálculo do custo permitido.

O padrão seletivo de correlações observado para "acordos formais" significativas apenas com as Etapas 2 e 3, sugere que contratos formalizados com compradores influenciam especificamente aspectos relacionados à negociação de margens e ao estabelecimento de custos-alvo, mas não necessariamente com outros aspectos operacionais do *Target Costing*.

Enquanto a subdimensão "exigências de órgãos externos" (práticas implementadas para atender requisitos ambientais, sociais ou trabalhistas) apresenta correlações estatisticamente significativas com quatro das cinco etapas. A correlação mais forte ocorre com a Etapa 3 (Custo Permitido e Custo-Alvo) com $\rho = 0,612$ ($p < 0,001$), classificada como "moderada".

As correlações moderadas também podem ser observadas com a Etapa 1 (Características do Produto e Preço) com $\rho = 0,518$ ($p < 0,01$), na Etapa 4 (Gerenciamento de Custos) com $\rho = 0,508$ ($p < 0,01$) e na Etapa 2 (Margem de Lucro) com $\rho = 0,435$ ($p < 0,05$). Já a correlação com a Etapa 5 (Melhoria Contínua) não é estatisticamente significativa, com $\rho = 0,336$.

Com base nesses aspectos, observa-se que os resultados confirmam a existência de relações positivas e estatisticamente significativas entre o isomorfismo coercitivo e a adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing*, oferecendo suporte empírico à premissa teórica de que pressões formais exercidas por atores externos, especialmente clientes, estão associadas à adoção de práticas gerenciais (DiMaggio; Powell, 1983).

Do mesmo modo, a Tabela 12 apresenta os coeficientes de correlação de *Spearman* entre as subdimensões do isomorfismo normativo (consultoria especializada, influência de associações, participação em eventos e pessoal com *expertise*) e os cinco aspectos operacionais do *Target Costing*.

Tabela 12- Correlação entre os aspectos operacionais do *Target Costing* e o isomorfismo normativo

Aspectos Operacionais do <i>Target Costing</i>	Isomorfismo Normativo			
	Consultoria Especializada	Influência de Associações	Participação em Eventos	Pessoal com <i>expertise</i>
Caract. dos Produtos e do Preço	0,312	0,216	0,014	0,052
Margem de Lucro	0,051	0,107	0,287	0,177
Custo Permitido e Alvo	0,493**	0,286	0,363*	0,113
Gerenciamento de Custos	0,348	0,117	0,114	0,010
Melhoria Contínua	0,223	0,080	0,154	0,041

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: * $p < 0,05$; ** $p < 0,01$; *** $p < 0,001$

Os resultados revelam padrão distinto das dimensões anteriores, às quais das 20 correlações investigadas entre isomorfismo normativo e aspectos operacionais do *Target Costing*, apenas 2 são estatisticamente significativas ($p < 0,05$), ambas relacionadas à Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo).

A subdimensão "consultoria especializada" (contratação ou utilização de consultorias especializadas para implementar práticas de controle ou gestão de custos) apresenta apenas uma correlação estatisticamente significativa, com a Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo) de $\rho = 0,493$ ($p < 0,01$), classificada como "moderada".

As correlações com as demais etapas não são estatisticamente significativas, na Etapa 1 com $\rho = 0,312$ ($p > 0,05$), na Etapa 4 com $\rho = 0,348$ ($p > 0,05$), Etapa 5 com $\rho = 0,223$ ($p > 0,05$) e na Etapa 2 com $\rho = 0,051$ ($p > 0,05$).

Conforme argumentado por Van Veen-Dirks e Lillis (2018), empresas de consultoria podem influenciar significativamente as escolhas feitas por organizações clientes sobre quais práticas de gestão devem ser adotadas. Entretanto, no contexto das micro e pequenas empresas calçadistas paraibanas, a baixa utilização de consultorias, conforme evidenciado na análise

descritiva anteriores, em que 50% das empresas nunca contrataram consultorias especializadas, limita naturalmente sua influência como mecanismo de isomorfismo normativo.

Já a subdimensão "influência de associações" (decisões influenciadas por recomendações de associações ou sindicatos industriais) não apresenta correlações estatisticamente significativas com nenhuma das cinco etapas do *Target Costing*. Os coeficientes variam entre $\rho = 0,080$ e $\rho = 0,286$ (todos com $p > 0,05$).

Conforme argumentado por Greenwood, Suddaby e Hinings (2002), a influência de associações profissionais e sindicatos como mecanismos de isomorfismo normativo varia significativamente entre diferentes campos organizacionais, sendo mais intensa em campos altamente profissionalizados e menos relevante em setores industriais tradicionais compostos por pequenas e médias empresas.

Não obstante, a subdimensão "participação em eventos" (participação em feiras, eventos ou redes de cooperação contribuindo para adoção de novas práticas gerenciais) apresenta apenas uma correlação estatisticamente significativa que é com a Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo) com $\rho = 0,363$ ($p < 0,05$) e classificada como "fraca".

As correlações com as demais etapas não são estatisticamente significativas, variando entre $\rho = 0,014$ e $\rho = 0,287$ (todos com $p > 0,05$).

Conforme estabelecido por DiMaggio e Powell (1983), eventos profissionais, associações setoriais e redes de cooperação funcionam como espaços de socialização profissional nos quais gestores trocam experiências e conhecem novas práticas. No contexto investigado, todavia, essa influência parece não se traduzir em adoção sistemática de aspectos operacionais do *Target Costing*.

Também, a subdimensão "pessoal com *expertise*" (gestores com formação técnica ou superior com foco em contabilidade, custos ou finanças) não apresenta correlações estatisticamente significativas com nenhuma das cinco etapas do *Target Costing*. Os coeficientes são muito baixos, variando entre $\rho = 0,010$ e $\rho = 0,177$, todos com $p > 0,05$.

Assim, os resultados revelam que, diferentemente do isomorfismo mimético e coercitivo, o isomorfismo normativo apresenta associações fracas e majoritariamente não significativas com os aspectos operacionais do *Target Costing*. Apenas a Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo) apresenta correlações estatisticamente significativas com duas subdimensões normativas (consultoria especializada e participação em eventos).

Com relação a única etapa que apresenta correlações significativas com isomorfismo normativo, Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo), é possível que consultorias especializadas e conhecimentos adquiridos em eventos setoriais contribuam para a compreensão e

implementação desse aspecto mais técnico e conceitualmente complexo do *Target Costing*, envolvendo cálculos e raciocínios que podem se beneficiar de conhecimento formal.

Os achados oferecem suporte empírico parcial às proposições da Teoria Institucional (DiMaggio; Powell, 1983) quanto à influência de pressões institucionais sobre a adoção de práticas organizacionais.

As pressões miméticas e coercitivas estão significativa e positivamente associadas à adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing*, confirmando que imitação de práticas de organizações bem-sucedidas e pressões formais de clientes constituem forças relevantes na difusão do *Target Costing* no polo calçadista paraibano.

As pressões normativas, por sua vez, apresentam associações fracas e não significativas com a adoção do *Target Costing*, divergindo das predições teóricas que sugerem que a profissionalização, consultorias e redes profissionais contribuiriam para a difusão de práticas gerenciais.

Esse padrão de resultados é consistente com estudos em contextos similares, setores industriais tradicionais compostos por PMEs, que identificam predominância de isomorfismo mimético sobre normativo (Greenwood; Suddaby; Hinings, 2002; Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023; Callado et al., 2023). Os resultados demonstram que, em tais contextos, práticas gerenciais difundem-se mais por observação, imitação e pressões de clientes do que por prescrições de profissionais, consultores ou associações.

A elevada intensidade do isomorfismo mimético pode ser atribuída à concentração geográfica das empresas (60% em Campina Grande) e à incerteza ambiental característica do setor calçadista, condições que, segundo a teoria, favorecem comportamentos imitativos (DiMaggio; Powell, 1983).

A relevância do isomorfismo coercitivo, especialmente via exigências de clientes, reflete a estrutura de dependência de recursos do setor, as quais as empresas dependem de grandes redes varejistas, conferindo a estas poder de influenciar práticas gerenciais de fornecedores (DiMaggio; Powell, 1983; Rodrigues, 2020).

Já a limitada relevância do isomorfismo normativo pode refletir características específicas do *Target Costing*, não associado a certificações profissionais obrigatórias e do campo organizacional investigado, com grau moderado de profissionalização.

4.4 Teste de *Kruskal-Wallis*

Esta seção apresenta os resultados dos testes de *Kruskal-Wallis* conduzidos para investigar se existem diferenças estatisticamente significativas nos níveis de adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing* e na percepção de pressões institucionais entre grupos de empresas e respondentes classificados segundo características demográficas e organizacionais. O nível de significância estatística adotado foi $\alpha = 0,05$. Valores de p inferiores a 0,05 indicam a existência de diferenças estatisticamente significativas entre os grupos, rejeitando-se a hipótese nula (Apêndice D).

As análises de comparação entre grupos visam complementar a compreensão dos fatores associados à adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing* e à percepção de pressões institucionais, investigando se características dos respondentes (idade, formação, cargo e tempo no cargo) e características das empresas (faturamento anual, número de funcionários, localização geográfica e mercado de atuação) estão associadas a diferenças significativas nessas variáveis.

Assim, a Tabela 13 apresenta os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* comparando os níveis de adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing* entre grupos de respondentes classificados de acordo com a idade, formação, cargo e tempo no cargo.

Tabela 13- Significância entre os aspectos operacionais do *Target Costing* e as características do respondente

Aspectos Operacionais do <i>Target Costing</i>	Valor-p			
	Idade	Formação	Cargo	Tempo no Cargo
Caract. dos Produtos e do Preço	0,300	0,055	0,125	0,088
Margem de Lucro	0,077	0,112	0,948	0,084
Custo Permitido e Alvo	0,404	0,641	0,185	0,108
Gerenciamento de Custos	0,646	0,290	0,504	0,504
Melhoria Contínua	0,435	0,087	0,602	0,460

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: *p < 0,05; **p < 0,01; ***p < 0,001

Os resultados demonstram que não existem diferenças estatisticamente significativas nos níveis de adoção de nenhum dos cinco aspectos operacionais do *Target Costing* entre grupos de respondentes classificados segundo idade, formação acadêmica, cargo ocupado ou tempo no cargo.

A idade não está significativamente associada à adoção de nenhuma das cinco etapas do *Target Costing*, com valores-p variando entre 0,077 (Etapa 2) e 0,646 (Etapa 4). O valor-p mais baixo, pode ser observado na Etapa 2 (Margem de Lucro), aproxima-se do limiar de significância, mas não o alcança. Esse resultado sugere que gestores de diferentes faixas etárias adotam os aspectos operacionais do *Target Costing* com intensidades semelhantes.

A ausência de diferenças por idade pode indicar que a adoção do *Target Costing* não está associada a gerações específicas de gestores ou a períodos específicos de formação profissional. Tanto gestores mais experientes, com possíveis práticas desenvolvidas ao longo do tempo no setor, quanto gestores mais jovens, potencialmente expostos a práticas gerenciais contemporâneas durante sua formação, demonstram níveis similares de adoção dos aspectos operacionais investigados.

Esse achado contrasta parcialmente com a literatura que sugere que a idade e a experiência podem influenciar a receptividade a novas práticas gerenciais. Conforme argumentado por Burns e Scapens (2000), gestores, com longa trajetória, podem estar mais enraizados em práticas historicamente estabelecidas, criando resistência a mudanças. Entretanto, no contexto investigado, a ausência de diferenças significativas sugere que os aspectos operacionais do *Target Costing*, embora possivelmente não formalmente denominados como tal, já estão suficientemente institucionalizadas no campo organizacional do polo calçadista paraibano, sendo adotadas independentemente da faixa etária dos gestores.

Com relação à formação acadêmica, também não está significativamente associada à adoção de nenhuma das etapas do *Target Costing*, com valores-p variando entre 0,055 (Etapa 1) e 0,641 (Etapa 3). O valor-p para a Etapa 1 (Características do Produto e Preço) aproxima-se do limiar de significância ($p = 0,055$), embora esse valor se aproxime do limiar de significância adotado ($\alpha = 0,05$), não permite rejeitar a hipótese nula, sendo necessário considerar que, com amostras maiores, essa relação poderia alcançar significância estatística.

Esse resultado pode parecer, à primeira vista, contraintuitivo, uma vez que seria esperado que gestores com formação superior em áreas relacionadas à gestão, contabilidade ou finanças adotassem práticas de gestão de custos de forma mais intensa ou sistemática que gestores sem formação superior. Entretanto, esse achado pode refletir que o conhecimento prático e a experiência no setor calçadista são mais relevantes que a formação acadêmica formal para a adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing*.

Esse resultado é consistente com os achados sobre isomorfismo normativo apresentados na seção de correlações, na qual se observou que a formação acadêmica e outros mecanismos

de profissionalização apresentaram associações fracas e majoritariamente não significativas com a adoção do *Target Costing*.

A ausência de diferenças por formação acadêmica pode refletir, ainda, que as práticas investigadas não requerem necessariamente conhecimento técnico altamente especializado ou formação acadêmica avançada para serem implementadas. Conforme estabelecido por Dekker e Smidt (2003), empresas podem adotar práticas de *Target Costing* de forma parcial ou implícita, adaptando princípios fundamentais às suas realidades específicas sem necessariamente dominar a terminologia técnica ou os procedimentos formalizados descritos na literatura acadêmica.

Ainda, o cargo ocupado também não está significativamente associado à adoção de nenhuma das etapas do *Target Costing*, com valores-p variando entre 0,125 (Etapa 1) e 0,948 (Etapa 2). Esse resultado indica que proprietários, gestores contratados e outros profissionais reportam níveis similares de adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing*.

A ausência de diferenças por cargo pode refletir que, nas micro e pequenas empresas investigadas, as decisões sobre práticas de gestão de custos tendem a ser centralizadas ou fortemente influenciadas pelos proprietários, independentemente de quem ocupa formalmente a posição de gestão. Alternativamente, pode indicar que diferentes cargos compartilham responsabilidades e conhecimentos sobre práticas de custos de forma relativamente homogênea nas organizações.

Esse achado é consistente com a caracterização da amostra, que revelou que 63,3% dos respondentes são proprietários/sócios, sugerindo que, mesmo quando existem gestores contratados, estes operam em organizações nas quais proprietários mantêm envolvimento direto nas decisões estratégicas e operacionais.

Em relação ao tempo de permanência no cargo atual, também não está significativamente associado à adoção de nenhuma das etapas do *Target Costing*, com valores-p variando entre 0,084 (Etapa 2) e 0,504 (Etapa 4). O valor-p para a Etapa 2 aproxima-se do limiar de significância, mas não o alcança.

Esse resultado sugere que a experiência acumulada em um cargo específico não está significativamente associada a diferenças nos níveis de adoção do *Target Costing*. Gestores recém-assumidos em seus cargos reportam níveis de adoção similares aos de gestores com longa permanência, possivelmente porque as práticas investigadas estão incorporadas às rotinas organizacionais independentemente da trajetória individual dos gestores.

Conforme estabelecido por Burns e Scapens (2000), rotinas organizacionais, uma vez institucionalizadas, tornam-se relativamente independentes dos indivíduos específicos que as

executam, sendo reproduzidas por novos membros organizacionais por meio de processos de socialização e aprendizado organizacional.

Dessa forma, pode-se considerar que a ausência de diferenças por tempo no cargo sugere que os aspectos operacionais do *Target Costing* nas indústrias calçadista investigadas podem ter alcançado grau de institucionalização no qual são transmitidas e reproduzidas independentemente da experiência individual dos gestores em seus cargos específicos.

A ausência generalizada de diferenças significativas por características do respondente sugere que a adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing* nas indústrias estudadas está mais associada a fatores organizacionais e ambientais (pressões competitivas, exigências de clientes, observação de práticas de concorrentes) do que a características individuais dos gestores (idade, formação, cargo, experiência). Esse achado é consistente com a perspectiva institucional, que enfatiza que práticas organizacionais são moldadas primariamente por forças institucionais externas (pressões miméticas, coercitivas e normativas) e não apenas por decisões individuais de gestores (Meyer; Rowan, 1977; DiMaggio; Powell, 1983).

Nesse sentido, Meyer e Rowan (1977) estabelecem que as organizações incorporam práticas amplamente aceitas e legitimadas em seu ambiente institucional, e essa incorporação ocorre independentemente de características individuais específicas dos gestores.

A homogeneidade observada na adoção de práticas de *Target Costing* entre gestores com diferentes perfis demográficos e profissionais, reforça a interpretação de processos de isomorfismo institucional atuando no campo organizacional. Conforme argumentado por DiMaggio e Powell (1983), campos organizacionais estruturados tendem a apresentar homogeneização progressiva de práticas, estruturas e comportamentos, resultado de pressões institucionais que transcendem características individuais dos tomadores de decisão (Meyer; Rowan, 1977).

De forma complementar, a Tabela 14 apresenta os resultados do teste de *Kruskal-Wallis*, os quais comparam os níveis de adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing* entre grupos de empresas que foram classificados de acordo com o faturamento anual, número de funcionários, localização geográfica e mercado de atuação.

Tabela 14- Significância entre os aspectos operacionais do *Target Costing* e as características da empresa

Aspectos Operacionais do <i>Target Costing</i>	Valor-p			
	Faturament o Anual	Nº Funcionários	Localização	Mercado de Atuação
Caract. dos Produtos e do Preço	0,863	0,479	1,000	0,032*
Margem de Lucro	0,545	0,204	0,915	0,032*

Custo Permitido e Alvo	0,745	0,346	0,200	0,287
Gerenciamento de Custos	0,131	0,648	0,916	0,778
Melhoria Contínua	0,983	0,367	0,404	0,477

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: *p < 0,05; **p < 0,01; ***p < 0,001

Os resultados revelam que, das comparações realizadas, apenas duas apresentam diferenças estatisticamente significativas ($p < 0,05$), ambas relacionadas ao mercado de atuação. As demais características organizacionais (faturamento anual, número de funcionários e localização geográfica) não estão significativamente associadas à adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing*.

O faturamento anual não está significativamente associado à adoção de nenhuma das cinco etapas do *Target Costing*, com valores-p variando entre 0,131 (Etapa 4) e 0,983 (Etapa 5). Esse resultado é consistente com os achados anteriores dessa pesquisa, em que assim como características individuais dos gestores não diferenciam significativamente a adoção do *Target Costing*, o porte financeiro das empresas também não está associado a diferenças significativas.

Esse resultado pode ser explicado pela relativa homogeneidade da amostra quanto ao faturamento, uma vez que todas as empresas são micro ou pequenas empresas. A ausência de empresas de médio ou grande porte reduz a variação dos intergrupos, dificultando a detecção de diferenças significativas.

Conforme foi estabelecido por Callado e Pinho (2014) e Oliveira, Lavarda e Gasparetto (2023), micro e pequenas empresas tendem a apresentar práticas de gestão de custos notavelmente semelhantes entre si, sugerindo processos miméticos intensos de difusão de práticas dentro desses grupos organizacionais, independentemente de variações específicas de porte dentro da categoria de MPes.

Sobre o número de funcionários, também não foi encontrado valores significativamente associados à adoção de nenhuma das etapas do *Target Costing*, com valores-p variando entre 0,204 (Etapa 2) e 0,648 (Etapa 4). Esse resultado é consistente com os achados sobre o faturamento anual, reforçando que o porte, seja medido por faturamento ou número de funcionários, não diferencia significativamente a adoção das práticas investigadas no contexto das micro e pequenas empresas investigadas.

A ausência de diferenças por número de funcionários sugere que os aspectos operacionais do *Target Costing* investigados podem ser implementados com intensidade similar independentemente do tamanho da estrutura organizacional, considerando o ambiente das

micro e pequenas empresas. Esse achado contrasta parcialmente com a literatura que sugere que empresas maiores tendem a ter sistemas de controle gerencial mais sofisticados e formalizados (Davila; Foster, 2007). Entretanto, no contexto investigado, essa sofisticação não se traduz em diferenças estatisticamente significativas na adoção de aspectos operacionais do *Target Costing*.

Quanto à localização geográfica, esta também não está significativamente associada à adoção de nenhuma das etapas do *Target Costing*, com valores-p variando entre 0,200 (Etapa 3) e 1,000 (Etapa 1). Esse resultado indica que empresas localizadas em Campina Grande (60%), Patos e outros municípios adotam os aspectos operacionais do *Target Costing* com intensidades semelhantes.

A ausência de diferenças por localização pode parecer, à primeira vista, contraintuitiva, considerando que a análise de correlação identificou forte associação entre isomorfismo mimético e adoção do *Target Costing*, e que se argumentou que a concentração geográfica em Campina Grande facilitaria processos miméticos. Entretanto, é importante ressaltar que 60% da amostra está concentrada em Campina Grande, e as demais empresas (40%) estão distribuídas entre Patos, João Pessoa e outros municípios.

Todas as empresas, independentemente da localização específica, estão inseridas no polo calçadista paraibano, compartilhando características setoriais, clientes, fornecedores e pressões competitivas similares, o que pode explicar a homogeneidade observada. Dessa forma, embora a concentração geográfica possa facilitar mecanismos miméticos, a inserção em um mesmo campo organizacional (polo calçadista paraibano) parece ser mais determinante para a homogeneização de práticas do que a localização municipal específica.

O mercado de atuação é a única característica organizacional que apresenta diferenças estatisticamente significativas na adoção de aspectos operacionais do *Target Costing*. Especificamente, foram identificadas diferenças significativas na Etapa 1 (Características do Produto e Preço), com $p = 0,032$, e na Etapa 2 (Margem de Lucro), também com $p = 0,032$.

Ambos os valores-p situam-se abaixo do limiar de significância de 0,05, indicando que empresas que atuam em diferentes mercados (estadual, nacional ou internacional) diferem significativamente quanto à intensidade de adoção dessas duas etapas do *Target Costing* (Etapas 1 e 2).

A identificação de diferenças significativas por mercado de atuação especificamente nas Etapas 1 e 2, são teoricamente consistentes. Empresas que atuam em mercados mais amplos e competitivos (especialmente mercado nacional ou internacional) tendem a enfrentar pressões competitivas mais intensas que empresas focadas apenas no mercado estadual ou local.

Conforme estabelecido por Cooper e Slagmulder (1999), é importante observar que empresas que atuam em mercados mais competitivos e geograficamente amplos enfrentam maior necessidade de formalizar e sistematizar essas práticas.

Por outro lado, as Etapas 3, 4 e 5, as quais envolvem cálculo de custos-alvo, gerenciamento operacional de custos e melhoria contínua, não diferem significativamente por mercado de atuação. Isso pode sugerir que essas práticas são adotadas de forma relativamente homogênea independentemente do mercado, possivelmente porque todas as empresas, independentemente de onde atuam, enfrentam necessidades similares de controlar custos e buscar eficiência operacional (Kato, 1993).

Assim sendo, a análise de diferenças por características da empresa revelou que apenas o mercado de atuação está associado a diferenças estatisticamente significativas na adoção de aspectos operacionais do *Target Costing*, especificamente nas etapas relacionadas a planejamento de produtos e definição de margens. Faturamento, número de funcionários e localização geográfica não estão significativamente associados a diferenças na adoção das práticas investigadas.

A Tabela 15 a seguir, apresenta os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* comparando a percepção de pressões miméticas entre grupos de respondentes classificados de acordo com a idade, formação, cargo e tempo no cargo.

Tabela 15- Significância entre o isomorfismo Mimético e as características do respondente

Isomorfismo Mimético	Valor-p			
	Idade	Formação	Cargo	Tempo Cargo
Imitação de práticas organizacionais	0,438	0,138	0,051	0,461
<i>Benchmarking</i>	0,346	0,142	0,396	0,486
Busca de legitimidade	0,156	0,003**	0,322	0,692

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: *p < 0,05; **p < 0,01; ***p < 0,001

Os resultados revelam que, das comparações realizadas, apenas uma apresenta diferença estatisticamente significativa ($p < 0,01$), refere-se a subdimensão "Busca de Legitimidade", a qual difere significativamente entre grupos de respondentes com diferentes níveis de formação acadêmica ($p = 0,003$).

A percepção de pressões relacionadas à imitação de práticas organizacionais não difere significativamente por nenhuma das características do respondente, com valores-p variando entre 0,051 (Cargo) e 0,461 (Tempo no Cargo). O valor-p para Cargo ($p = 0,051$) aproxima-se

do limiar de significância, sugerindo possível tendência de diferenças, mas não alcança significância estatística ao nível de 0,05.

A percepção de pressões relacionadas a *benchmarking* também não difere significativamente por nenhuma das características do respondente, com valores-p variando entre 0,142 (Formação) e 0,486 (Tempo no Cargo).

Quanto à subdimensão "busca de legitimidade", que envolve a adoção de práticas de gestão de custos para demonstrar imagem de gestão inovadora, apresenta diferença altamente significativa ($p = 0,003$) entre grupos com diferentes níveis de formação acadêmica.

Esse achado sugere que a percepção da importância de adotar práticas gerenciais para demonstrar legitimidade e imagem de gestão inovadora varia significativamente conforme o nível educacional dos respondentes. Gestores com formação superior (especialmente em Administração, Contabilidade ou áreas afins) podem estar mais expostos a discursos acadêmicos e profissionais que enfatizam a importância de práticas gerenciais modernas como sinalizadores de competência e profissionalismo, tornando-os mais sensíveis a pressões de legitimidade.

Assim, tal resultado, pode ser teoricamente consistente com a perspectiva institucional, que argumenta que a educação formal e a profissionalização são mecanismos importantes de difusão de normas e crenças sobre práticas consideradas apropriadas em um campo organizacional (DiMaggio; Powell, 1983). Conforme também já foi destacado por Brandau et al. (2013) e Mejía, Del Val, Coscollar (2020).

A Tabela 16 apresenta os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* comparando a percepção de pressões miméticas entre grupos de empresas classificadas segundo as informações sobre faturamento anual, número de funcionários, localização geográfica e mercado de atuação.

Tabela 16- Significância entre o isomorfismo Mimético e as características da empresa

Isomorfismo Mimético	Valor-p			
	Faturamento	Nº Funcionários	Localização	Mercado
Imitação de práticas organizacionais	0,778	0,316	0,848	0,081
<i>Benchmarking</i>	0,500	0,089	0,983	0,208
Busca de legitimidade	0,947	0,319	0,983	0,240

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: * $p < 0,05$; ** $p < 0,01$; *** $p < 0,001$

Os resultados demonstram que não existem diferenças estatisticamente significativas na percepção de pressões miméticas entre grupos de empresas pesquisadas em relação às quatro

características organizacionais investigadas. Todas as comparações realizadas apresentaram valores-p superiores ao nível de significância adotado nesta pesquisa.

Esse resultado indica que faturamento anual, número de funcionários, localização geográfica e mercado de atuação não estão significativamente associados a diferenças na percepção de pressões miméticas. Empresas de diferentes portes, localizações e mercados reportam níveis similares de percepção de pressões relacionadas à imitação de práticas organizacionais, realização de *benchmarking* e busca de legitimidade.

A ausência de diferenças por localização é particularmente interessante, considerando que se argumentou anteriormente que a concentração geográfica facilitaria processos miméticos. Conforme argumentado por Callado e Pinho (2014), micro e pequenas empresas que compartilham um mesmo ambiente institucional tendem a apresentar práticas gerenciais similares como resultado de processos miméticos.

A Tabela 17, no entanto, apresenta os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* comparando a percepção de pressões coercitivas entre grupos de respondentes classificados de acordo com a idade, formação, cargo e tempo no cargo.

Tabela 17- Significância entre o isomorfismo Coercitivo e as características do respondente

Isomorfismo Coercitivo	Valor-p			
	Idade	Formação	Cargo	Tempo Cargo
Exigência de Clientes	0,554	0,018*	0,398	0,493
Acordos Formais	0,040*	0,561	0,776	0,106
Exigência de Órgãos Externos	0,605	0,894	0,009**	0,288

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: *p < 0,05; **p < 0,01; ***p < 0,001

Os resultados aqui revelam um padrão mais complexo que os observados anteriormente, pois das comparações realizadas, três apresentam diferenças estatisticamente significativas ($p < 0,05$), distribuídas entre diferentes subdimensões e características do respondente.

Em relação a percepção de pressões coercitivas exercidas por clientes, este difere significativamente com a formação acadêmica ($p = 0,018$). Tal achado indica que gestores com diferentes níveis educacionais percebem de forma distinta a intensidade das exigências de clientes quanto a práticas de controle de custos.

Com isso, pode-se perceber que gestores com formação superior podem estar mais atentos ou sensíveis a exigências formais de clientes, possivelmente porque atuam em empresas que fornecem para clientes mais exigentes ou porque sua formação os torna mais conscientes

da importância de atender requisitos de clientes como estratégia de manutenção de relacionamentos comerciais.

No que diz respeito à percepção de pressões relacionadas a acordos formais com compradores, este difere significativamente por idade ($p = 0,040$). Esse achado indica que gestores de diferentes faixas etárias percebem de forma distinta a influência de contratos ou acordos formais na definição de preços e margens. Uma possível explicação é que gestores mais experientes (idade mais elevada) podem ter vivenciado períodos em que relações comerciais eram menos formalizadas, enquanto gestores mais jovens já iniciaram suas carreiras em contexto de maior formalização contratual, especialmente em transações com grandes clientes.

Conforme estabelecido por Burns e Scapens (2000), práticas organizacionais evoluem ao longo do tempo, e gestores de diferentes gerações podem ter sido socializados em contextos institucionais distintos, moldando suas percepções sobre a importância e a rigidez de acordos formais.

Sobre a percepção de pressões relacionadas a exigências de órgãos externos (requisitos ambientais, sociais, trabalhistas) difere significativamente por cargo ($p = 0,009$). Esse resultado indica que diferentes posições hierárquicas nas empresas percebem de forma distinta a intensidade de pressões regulatórias externas.

Proprietários/sócios podem estar mais expostos a interações diretas com órgãos fiscalizadores, auditorias e requisitos regulatórios, tornando-os mais conscientes dessas pressões. De forma alternativa, diferentes cargos podem ter diferentes níveis de responsabilidade formal pelo cumprimento de requisitos regulatórios, influenciando sua percepção da intensidade dessas pressões.

Conforme argumentado por DiMaggio e Powell (1983) e Meyer e Rowan (1977), à medida que Estados e agências reguladoras expandem suas jurisdições, as estruturas organizacionais de organizações subordinadas refletem crescentemente regras institucionalizadas. Os proprietários, por sua responsabilidade, tendem a ser mais diretamente influenciados e conscientes dessas pressões regulatórias.

A análise revelou, portanto, que a percepção de pressões coercitivas varia significativamente conforme características específicas do respondente, ou seja, formação acadêmica influencia a percepção de exigências de clientes, idade influencia a percepção de acordos formais, e cargo influencia a percepção de exigências de órgãos externos. Esse padrão heterogêneo indica que diferentes fontes de pressão coercitiva são percebidas de forma distinta por gestores com diferentes perfis.

A Tabela 18 apresenta os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* que compara a percepção de pressões coercitivas entre grupos de empresas classificadas segundo o faturamento anual, o número de funcionários, localização geográfica e mercado de atuação.

Tabela 18- Significância entre o isomorfismo Coercitivo e as características da empresa

Isomorfismo Coercitivo	Valor-p			
	Faturamento	Nº Funcionários	Localização	Mercado
Exigência de Clientes	0,326	0,612	0,928	0,636
Acordos Formais	0,131	0,129	0,302	0,002**
Exigência de Órgãos Externos	0,948	0,884	0,327	0,108

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: *p < 0,05; **p < 0,01; ***p < 0,001

Os resultados revelam que, das comparações realizadas, apenas uma apresenta diferença estatisticamente significativa ($p < 0,01$), referente a subdimensão "Acordos Formais", a qual difere significativamente entre grupos de empresas que atuam em diferentes mercados ($p = 0,002$).

Quanto a percepção de exigências de clientes, esta não difere significativamente por nenhuma das características organizacionais, com valores-p variando entre 0,326 (Faturamento) e 0,928 (Localização). Esse resultado indica que empresas de diferentes portes, localizações e mercados percebem pressões de clientes com intensidades semelhantes.

Em relação a percepção de pressões relacionadas a acordos formais com compradores, difere significativamente ($p = 0,002$) entre empresas que atuam em diferentes mercados. Este resultado é relevante e teoricamente consistente, pois empresas que atuam em mercados mais amplos (especialmente nacional ou internacional) tendem a estabelecer relações comerciais mais formalizadas, com contratos que especificam preços, margens, volumes, padrões de qualidade e condições de pagamento.

Por outro lado, empresas focadas no mercado estadual ou local podem manter relações comerciais mais informais ou baseadas em acordos verbais, especialmente quando transacionam com pequenos varejistas ou distribuidores regionais. Essa diferença na formalização contratual pode explicar as diferenças significativas observadas.

A respeito da percepção de exigências de órgãos externos não difere significativamente por nenhuma das características organizacionais, com valores-p variando entre 0,108 (Mercado) e 0,948 (Faturamento). Esse resultado indica que empresas de diferentes portes, localizações e mercados percebem pressões regulatórias com intensidades semelhantes,

possivelmente porque requisitos ambientais, sociais e trabalhistas aplicam-se de forma relativamente uniforme a todas as empresas do setor, independentemente de suas características específicas.

Esta análise revelou que a percepção de pressões coercitivas varia significativamente apenas quanto a acordos formais por mercado de atuação. O faturamento, número de funcionários e localização não estão associados a diferenças significativas em nenhuma subdimensão de isomorfismo coercitivo.

A Tabela 19 apresenta os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* comparando a percepção de pressões normativas entre grupos de respondentes classificados de acordo com a idade, formação, cargo e tempo no cargo.

Tabela 19- Significância entre o isomorfismo Normativo e as características do respondente

Isomorfismo Normativo	Valor-p			
	Idade	Formação	Cargo	Tempo Cargo
Consultoria Especializada	0,700	0,415	0,030*	0,388
Influência de Associações	0,424	0,671	0,025*	0,890
Participação em Feiras e Eventos	0,539	0,947	0,678	0,793
Pessoal com expertise	0,086	0,964	0,912	0,741

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: *p < 0,05; **p < 0,01; ***p < 0,001

Os resultados revelam que, das 16 comparações realizadas, 2 apresentam diferenças estatisticamente significativas ($p < 0,05$), ambas relacionadas ao cargo ocupado pelo respondente.

A percepção sobre a contratação ou utilização de consultorias especializadas difere significativamente por cargo ($p = 0,030$). Esse resultado sugere que proprietários/sócios, gerentes e outros profissionais percebem de forma distinta a importância ou a frequência de contratação de consultorias especializadas para implementar práticas de controle ou gestão de custos.

Uma explicação plausível é que proprietários/sócios, por ocuparem posições decisórias sobre investimentos e contratações, estão mais conscientes das decisões relacionadas a consultorias, enquanto gestores operacionais podem ter menor visibilidade ou envolvimento nessas decisões. Alternativamente, diferentes cargos podem ter diferentes percepções sobre a utilidade e adequação de consultorias externas.

Conforme argumentado por DiMaggio e Powell (1983) e Van Veen-Dirks e Lillis (2018), empresas de consultoria gerencial desempenham papel crucial como agentes de difusão de práticas gerenciais. No entanto, a percepção da relevância e necessidade de consultorias varia conforme a posição do respondente na hierarquia organizacional e seu envolvimento em decisões estratégicas.

Em relação a percepção sobre a influência de associações ou sindicatos industriais difere significativamente por cargo ($p = 0,025$). Esse resultado indica que diferentes posições hierárquicas percebem de forma distinta o papel de entidades representativas na influência sobre práticas gerenciais.

Proprietários/sócios podem ter maior envolvimento com associações empresariais e sindicatos patronais (como Sindicalçados/PB e FIEPB), seja por participação em diretorias, assembleias ou eventos, tornando-os mais ou menos sensíveis à influência dessas entidades. Já os gestores contratados podem ter menor interação direta com essas entidades, influenciando sua percepção sobre a relevância das mesmas.

Sobre a percepção da contribuição de feiras, eventos ou redes de cooperação não difere significativamente por nenhuma das características do respondente, com valores-p variando entre 0,539 (Idade) e 0,947 (Formação). Esse resultado pode indicar que a percepção da importância de eventos setoriais é relativamente homogênea entre gestores de diferentes perfis.

A percepção sobre a presença de gestores com formação técnica em contabilidade, custos ou finanças também não difere significativamente por nenhuma das características do respondente, com valores-p variando entre 0,086 (Idade) e 0,964 (Formação).

Com isso, a análise revelou que o cargo ocupado é a única característica do respondente associada a diferenças significativas na percepção de pressões normativas, especificamente quanto a consultorias especializadas e a influência de associações. A idade, formação e tempo no cargo não diferenciam significativamente sobre a percepção de nenhuma subdimensão do isomorfismo normativo.

A Tabela 20 apresenta os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* comparando a percepção de pressões normativas entre grupos de empresas classificados segundo o faturamento anual, o número de funcionários, localização geográfica e o mercado de atuação.

Tabela 20- Significância entre o isomorfismo Normativo e as características da empresa

Isomorfismo Normativo	Valor-p			
	Faturamento	Nº Funcionários	Localização	Mercado
Consultoria Especializada	0,774	0,550	0,486	0,546

Influência de Associações	0,140	0,549	0,066	0,042*
Participação em Feiras e Eventos	0,930	0,833	0,621	0,446
Pessoal com expertise	0,078	0,373	0,588	0,259

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: * $p < 0,05$; ** $p < 0,01$; *** $p < 0,001$

Os resultados demonstram que, das comparações realizadas, apenas uma apresenta diferença estatisticamente significativa ($p < 0,05$), com relação a subdimensão "Influência de Associações", a qual difere significativamente entre empresas que atuam em diferentes mercados ($p = 0,042$).

Em relação a percepção sobre consultorias especializadas, esta não difere significativamente por nenhuma das características organizacionais, com valores-p variando entre 0,486 (Localização) e 0,774 (Faturamento). Esse resultado, combinado com os achados da Tabela 19 anterior, sugere que a contratação de consultorias está mais fortemente associada ao cargo do respondente (quem toma decisões) do que a características organizacionais.

Quanto a percepção sobre a influência de associações ou sindicatos industriais, esta difere significativamente por mercado de atuação ($p = 0,042$). Esse achado indica que empresas que atuam em diferentes mercados (estadual, nacional, internacional) percebem de forma distinta a relevância de entidades representativas.

Uma explicação plausível é que empresas voltadas para mercados mais amplos (nacional ou internacional) podem ter maior engajamento com associações setoriais que oferecem serviços como promoção comercial, participação em feiras internacionais, inteligência de mercado e defesa de interesses em esferas governamentais nacionais. Por outro lado, empresas focadas no mercado estadual podem perceber menor relevância dessas entidades para suas operações cotidianas.

No tocante a percepção sobre feiras e eventos, não difere significativamente por nenhuma das características organizacionais, com valores-p variando entre 0,446 (Mercado) e 0,930 (Faturamento). Esse resultado é consistente com os achados da Tabela 19 anterior, indicando que a percepção da importância de eventos setoriais é relativamente homogênea.

No que se refere a percepção sobre pessoal com *expertise*, este também não difere significativamente por nenhuma das características organizacionais, com valores-p variando entre 0,078 (Faturamento) e 0,588 (Localização). O valor-p para Faturamento (0,078) aproxima-se do limiar de significância, sugerindo possível tendência, mas não alcança significância estatística.

Assim, esta análise revelou que, o mercado de atuação é a única característica organizacional associada a diferenças significativas na percepção de pressões normativas, especificamente quanto à influência de associações. O faturamento, número de funcionários e localização geográfica não diferenciam significativamente sobre a percepção de nenhuma subdimensão do isomorfismo normativo.

Por fim, o Quadro 17 apresenta uma síntese de todas as diferenças estatisticamente significativas ($p < 0,05$) identificadas nos testes de *Kruskal-Wallis* realizados.

Quadro 17- Síntese das Diferenças Estatisticamente Significativas (*Kruskal-Wallis*)

Etapas/Subdimensões	Características	Valor-p	Interpretação
Caract. dos Produtos e do Preço	Mercado de Atuação	0,032*	Empresas em diferentes mercados diferem na adoção
Margem de Lucro	Mercado de Atuação	0,032*	Empresas em diferentes mercados diferem na adoção
Mimético: Busca de Legitimidade	Formação	0,003**	Respondentes com diferentes formações diferem na percepção
Coercitivo: Exigência de Clientes	Formação	0,018*	Respondentes com diferentes formações diferem na percepção
Coercitivo: Acordos Formais	Idade	0,040*	Respondentes de diferentes idades diferem na percepção
Coercitivo: Exigência Órgãos Externos	Cargo	0,009**	Respondentes em diferentes cargos diferem na percepção
Coercitivo: Acordos Formais	Mercado de Atuação	0,002**	Empresas em diferentes mercados diferem na percepção
Normativo: Consultoria Especializada	Cargo	0,030*	Respondentes em diferentes cargos diferem na percepção
Normativo: Influência de Associações	Cargo	0,025*	Respondentes em diferentes cargos diferem na percepção
Normativo: Influência de Associações	Mercado de Atuação	0,042*	Empresas em diferentes mercados diferem na percepção

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Notas: * $p < 0,05$; ** $p < 0,01$; *** $p < 0,001$

Esta análise sistemática de diferenças entre grupos revelou um padrão seletivo de variações, das 120 comparações realizadas, apenas 10 apresentaram diferenças estatisticamente significativas (8,3% do total). Esse resultado indica que, de modo geral, a adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing* e a percepção de pressões institucionais são relativamente homogêneas nas indústrias calçadistas investigadas, variando significativamente apenas em aspectos específicos e sob condições particulares.

Os achados indicam que, no contexto investigado, a adoção de práticas gerenciais e a percepção de pressões institucionais são moldadas primariamente por fatores contextuais (mercado de atuação) e por características posicionais (cargo ocupado, formação acadêmica) que influenciam a exposição a diferentes fontes de pressão, e não por fatores estruturais estáticos (porte, localização geográfica) ou experiência acumulada (tempo no cargo, idade).

Esse padrão é parcialmente consistente com a Teoria Institucional, que enfatiza que práticas organizacionais são moldadas por forças institucionais externas e não apenas por características intrínsecas das organizações ou de seus gestores (Meyer; Rowan, 1977; DiMaggio; Powell, 1983). Entretanto, os achados também revelam que a percepção dessas forças institucionais varia conforme características específicas dos respondentes, especialmente cargo e formação, sugerindo que processos institucionais são mediados por agentes individuais com diferentes posições e perspectivas no campo organizacional.

Esses resultados complementam os achados da análise de correlação (Seção 4.3), que identificou associações significativas entre pressões miméticas e coercitivas e a adoção do *Target Costing*, reforçando que são as forças do ambiente institucional, e não atributos individuais ou estruturais, os principais determinantes da adoção dessas práticas.

A predominância do mercado de atuação como fator diferenciador tanto na adoção de aspectos operacionais do *Target Costing* quanto na percepção de pressões institucionais reforça a importância do ambiente competitivo como determinante de práticas gerenciais. Conforme estabelecido por Cooper e Slagmulder (1999), empresas que enfrentam maior competitividade e operam em mercados mais amplos tendem a adotar práticas de gestão de custos mais sofisticadas e formalizadas, resultado de pressões competitivas intensas que exigem maior controle sobre custos, preços e margens.

5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo articula os principais achados da pesquisa com a literatura sobre *Target Costing* e Teoria Institucional, dividido em cinco subseções: sobre a adoção do *target costing* em micro e pequenas empresas, a predominância do isomorfismo mimético na difusão de práticas, a seletividade do isomorfismo coercitivo, relativo a centralidade das pressões de clientes, as limitações do isomorfismo normativo no campo organizacional investigado e a homogeneidade de práticas como evidência de institucionalização, os quais são discutidos as implicações teóricas e práticas a partir dos resultados apresentados no capítulo anterior.

5.1 Adoção do *Target Costing* em Micro e Pequenas Empresas

Os resultados da pesquisa revelaram que as indústrias do polo calçadista paraibano investigadas adotam os aspectos operacionais do *Target Costing* com intensidades variadas, configurando padrão de adoção parcial e contextualmente adaptado. As análises descritivas demonstraram medianas entre 5,000 (Margem de Lucro) e 6,000 (Melhoria Contínua) em escala *Likert* de 1 a 7 pontos, indicando níveis moderados a elevados de adoção, com todas as etapas situando-se acima do ponto médio da escala.

Esse padrão de adoção é consistente com achados de pesquisas anteriores realizadas em contextos organizacionais similares. Por exemplo, Graupner, Silva e Silva (2024), ao avaliarem a inter-relação entre os objetivos da cooperação interfirmas e a aplicação do *Target Costing* no contexto brasileiro, destacando que poucas empresas afirmaram formalmente sua aplicação sistemática, no entanto, observou-se que muitas organizações empregam práticas similares ao *Target Costing*, ainda que sem estarem explicitamente familiarizadas com o termo técnico ou conceito acadêmico. Assim, os resultados encontrados na presente pesquisa corroboram esse achado, em que as empresas investigadas demonstram adotar práticas de custeio orientado ao mercado, estabelecimento de custos-alvo e melhoria contínua, ainda que possivelmente não denominem formalmente essas práticas como *Target Costing*.

Nesse mesmo contexto, Rocha e Martins (1998) discutiram sobre a metodologia de Custeio Alvo, os quais enfatizaram sua importância estratégica para empresas que operam em ambientes de alta competitividade nacional e internacional. No entanto, os resultados aqui apresentados, permitem atualizar essa discussão, evidenciando que, passadas mais de duas décadas, aspectos operacionais do *Target Costing* podem ser encontrados entre as MPEs do setor calçadista paraibano.

No que concerne à elevada mediana da Etapa 5 (Melhoria Contínua, Md = 6,000) é consistente com a literatura que estabelece a integração entre *Target Costing* e *Kaizen Costing*. Por exemplo, Monden e Hamada (1991), os quais indicaram que o *Target Costing* seria uma abordagem altamente eficaz para a redução planejada de custos durante o desenvolvimento de produtos e que a integração operacional do *Kaizen Costing* com o *Target Costing* seria identificada como prática sinérgica que fortalece significativamente a gestão de custos em todas as fases do ciclo de vida do produto. De forma complementar, Cooper e Slagmulder (1997) também argumentaram que o *Target Costing*, ao ser integrado com práticas de melhoria contínua, permite que organizações mantenham custos competitivos ao longo de todo o ciclo de vida do produto.

Já no contexto interorganizacional, Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), afirmaram que o gerenciamento do *Target Costing* pode servir como mecanismo de controle que restabelece a conexão funcional entre empresas focais e seus fornecedores, sugerindo que a melhoria contínua não ocorre isoladamente, mas no contexto de relações interorganizacionais. Estas proposições são importantes para o polo calçadista na Paraíba, visto que as relações entre fabricantes e fornecedores de insumos, bem como entre fabricantes e redes varejistas, podem facilitar a difusão de práticas de melhoria contínua por meio de mecanismos miméticos e coercitivos.

A ausência de diferenças estatisticamente significativas na adoção do *Target Costing* por características de porte empresarial (faturamento anual e número de funcionários), conforme evidenciado nos testes de *Kruskal-Wallis*, constitui achado particularmente relevante. Corroborando com os achados de Sá e Callado (2023), que investigaram as relações entre os aspectos do processo de custeio alvo e o porte empresarial no polo industrial de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Os autores também utilizaram o teste de *Kruskal-Wallis* e os resultados indicaram que o uso de aspectos relacionados à fase de planejamento do processo de custeio alvo é influenciado pelo tamanho das empresas analisadas. Em contrapartida, os aspectos das fases de desenho e produção não mostraram influência significativa do porte empresarial. A convergência desses resultados em dois polos industriais nordestinos distintos, o calçadista e o confeccionista, sugere padrão consistente quanto à homogeneidade de práticas entre MPEs.

Essa homogeneidade pode ser interpretada à luz da Teoria Institucional, por meio do trabalho de Callado e Pinho (2014), ao apontarem que as práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas, evidenciaram que existem evidências estatísticas significativas sobre semelhanças acerca das práticas referentes à gestão de custos, indicando a presença de

isomorfismo mimético entre elas, sugerindo que empresas imitam práticas umas das outras em resposta à incerteza ambiental.

Com isso, os resultados encontrados nesta pesquisa reforçam essa interpretação, sugerindo que a adoção de aspectos operacionais do *Target Costing* no polo calçadista paraibano investigado pode ser moldada primariamente por forças institucionais e não por características estruturais das empresas.

Em relação a identificação de diferenças estatisticamente significativas na adoção do *Target Costing* apenas por mercado de atuação, especificamente nas Etapas 1 (Características do Produto e Preço, $p = 0,032$) e 2 (Margem de Lucro, $p = 0,032$), é consistente com os achados de Daowadueng (2024). O autor, ao investigar a dinâmica e as características organizacionais que influenciam a implementação do *Target Costing* em *startups* na Tailândia, encontrou que sua adoção em *startups* foi influenciada de forma positiva e estatisticamente significativa pela incerteza ambiental percebida, ou seja, ambientes imprevisíveis, voláteis e em rápida mudança incentivam a adoção do *Target Costing* como técnica de gestão de risco, bem como pela influência dos concorrentes, em que a pressão competitiva no mercado motiva as startups a adotar práticas avançadas de gestão de custos. Portanto, pode-se considerar que empresas que atuam em mercados mais amplos (nacional ou internacional) enfrentam maior incerteza ambiental e pressão competitiva, o que pode explicar a maior intensidade de adoção das etapas iniciais do *Target Costing*.

Esse resultado é também coerente com os achados de Baharudin e Jusoh (2015), que, ao investigarem fatores de sucesso na implementação do *Target Costing* em empresas do setor automobilístico da Malásia, destacaram a importância de fatores contextuais e ambientais, incluindo a intensidade competitiva do mercado, como determinantes para a eficácia da implementação. De forma complementar, Huyen et al. (2024), ao investigarem fatores que promovem a implementação da contabilidade gerencial estratégica em PMEs manufatureiras do Vietnã, constataram que a força do mercado competitivo é preditor significativo para a implementação de práticas avançadas de gestão, reforçando que a pressão do ambiente competitivo exerce papel relevante na adoção de práticas como o *Target Costing*.

Por fim, Callado, Callado e Bomfim (2020), analisaram a utilização de aspectos relativos ao *Target Costing* entre micro e pequenas empresas do setor de Tecnologia da Informação em Campina Grande/PB e indicaram a relevância do ambiente de negócios na intensidade de uso dos princípios do *Target Costing* e evidenciaram também a ausência de relações estatisticamente significativas entre o perfil das empresas e a adoção dos princípios do *Target Costing*, indicando comportamento isomórfico entre elas.

Assim, acredita-se que os resultados da presente pesquisa são consistentes com esses achados, os quais reforçam que a adoção do *Target Costing* em contextos de MPEs está mais associada a fatores ambientais e institucionais do que a características organizacionais específicas.

5.2 Predominância do Isomorfismo Mimético na Difusão de Práticas

Os resultados desta pesquisa também revelam que o isomorfismo mimético constitui a principal força institucional associada à adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing* no ambiente estudado, as indústrias calçadistas da Paraíba. Das 15 correlações investigadas entre as subdimensões do isomorfismo mimético (imitação de práticas organizacionais, *benchmarking* e busca de legitimidade) e as cinco etapas do *Target Costing*, 14 são estatisticamente significativas, com magnitudes variando de fraca a forte. Esse padrão contrasta com os resultados do isomorfismo normativo, que apresentou apenas 2 correlações significativas em 20 investigadas.

A concentração geográfica das empresas investigadas, as quais 60% estão localizadas em Campina Grande, município que responde por 95% da produção calçadista paraibana (Abicalçados, 2025), cria condições particularmente propícias ao isomorfismo mimético. Conforme estabelecido por DiMaggio e Powell (1983), organizações tendem a modelar-se em outras organizações similares quando o ambiente gera incerteza significativa ou quando os objetivos estratégicos são ambíguos. O setor calçadista paraibano apresenta características que favorecem esse comportamento, o qual apresenta intensa competição por preços, ciclos de moda cada vez mais curtos, margens comprimidas e volatilidade de demanda.

Os achados corroboram diretamente os resultados de Callado e Pinho (2014), que investigaram práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas do setor comercial e de serviços. Os autores demonstraram que existem evidências estatísticas significativas sobre semelhanças acerca das práticas referentes à gestão de custos, indicando a presença de isomorfismo mimético entre elas, sugerindo que empresas imitam práticas umas das outras em resposta à incerteza ambiental. Com isso, a presente pesquisa estende esses achados para o setor industrial calçadista, demonstrando que o padrão de isomorfismo mimético não é específico do setor terciário, mas pode vir a constituir fenômeno mais amplo que caracteriza campos organizacionais compostos por MPEs em contextos de incerteza ambiental.

De forma complementar, Oliveira, Lavarda e Gasparetto (2023), ao avaliarem a relação do conhecimento dos gestores com os hábitos e rotinas da gestão de custos em pequenas

empresas do setor têxtil, apontaram que as pequenas empresas do setor têxtil buscam em outras empresas informações para sobressair e continuar no mercado, utilizando o isomorfismo institucional como mecanismo estratégico para se alinharem às práticas estabelecidas, principalmente aquelas relacionadas à gestão de custos. Da mesma forma, os resultados encontrados nessa pesquisa reforçam essa interpretação, evidenciando que o isomorfismo mimético funciona como mecanismo adaptativo por meio do qual empresas de menor porte apropriam-se de práticas observadas em organizações percebidas como bem-sucedidas ou legítimas no campo organizacional.

Quanto, a forte correlação entre *benchmarking* e Melhoria Contínua ($\rho = 0,720$, $p < 0,001$), merece destaque especial. Tal achado sugere que empresas que sistematicamente comparam suas práticas com outras organizações do setor tendem a desenvolver cultura de aperfeiçoamento contínuo. Nessa perspectiva, Monden e Hamada (1991) abordaram os sistemas de *Target Costing* e *Kaizen Costing* utilizados nas empresas automobilísticas japonesas, destacando como estes sistemas complementares e integrados contribuem para a gestão estratégica de custos e a melhoria contínua no desenvolvimento de produtos automotivos. Com isso, observa-se que essa integração, originalmente identificada em grandes corporações japonesas, também se manifesta no contexto de MPEs brasileiras, impulsionada por mecanismos miméticos de observação e comparação entre empresas.

Também, a subdimensão sobre busca de legitimidade, a qual envolve a adoção de práticas de gestão de custos para demonstrar imagem de gestão inovadora, também apresentou correlações estatisticamente significativas com todas as cinco etapas do *Target Costing*, sendo a única subdimensão do isomorfismo mimético com esse padrão. A análise descritiva revelou que 50,0% das empresas sempre (sempre ou quase sempre) gerenciam seus custos com o desejo de demonstrar imagem de gestão inovadora. Esse comportamento é consistente com a perspectiva institucional que enfatiza a dimensão simbólica e legitimadora das práticas organizacionais (Meyer; Rowan, 1977; DiMaggio; Powell, 1983; Innocenti; Gasparetto, 2022); Callado et al., 2023).

Esse achado é particularmente relevante à luz da proposição de Meyer e Rowan (1977), segundo os quais organizações incorporam práticas amplamente aceitas e legitimadas em seu ambiente institucional não necessariamente por sua eficácia técnica comprovada, mas primariamente porque tais elementos são socialmente valorizados e institucionalmente prescritos. No contexto brasileiro, Innocenti e Gasparetto (2022), ao investigarem a mudança da contabilidade gerencial sob a influência do isomorfismo em fundação privada educacional, constataram que a mudança de práticas gerenciais foi guiada por racionalidade e eficiência, mas

sobretudo para legitimação das ações e redução de incertezas. Embora o contexto organizacional investigado por esses autores difira do contexto calçadista estudado nesta pesquisa, o mecanismo subjacente é equivalente, de que as empresas adotam práticas de gestão de custos, entre elas aspectos operacionais do *Target Costing*, como forma de demonstrar alinhamento com padrões percebidos como legítimos no campo organizacional.

Não obstante, Daowadueng (2024) encontrou que a influência dos concorrentes, operacionalizada como pressão competitiva no mercado, motiva as *startups* a adotar práticas avançadas de gestão de custos. Os resultados da presente pesquisa corroboram com esse achado em contexto distinto, considerando MPEs brasileiras do setor calçadista, mas demonstrando que a observação de estratégias de empresas líderes do setor está fortemente associada à adoção de aspectos operacionais do *Target Costing*. Nesse aspecto, pode-se observar por meio da análise descritiva, que 43,4% das empresas estudadas (sempre e quase sempre) observam ou buscam adotar estratégias utilizadas por empresas líderes.

Com isso, os resultados da pesquisa são consistentes com os achados de Callado, Callado e Bomfim (2020), reiterando que o isomorfismo mimético, dessa vez, no setor calçadista paraibano, é facilitado não apenas pela concentração geográfica, mas também pelas redes de relacionamento entre empresas que compartilham fornecedores, clientes, eventos setoriais e fontes de informação.

Entretanto, a ausência de diferenças estatisticamente significativas na percepção de pressões miméticas entre empresas de diferentes portes, localizações e mercados de atuação (todos com valores- $p > 0,05$) identificados no teste de *Kruskal-Wallis*, reforçam a interpretação de que o isomorfismo mimético opera de forma relativamente uniforme no campo organizacional investigado. A pesquisa de Callado, Callado e Almeida (2014), ao investigarem a presença de isomorfismo em empresas do setor de informática localizadas no Porto Digital (Recife/PE), encontraram resultado similar.

A única diferença significativa (teste de *Kruskal-Wallis*) identificada na percepção de pressões miméticas ocorreu na subdimensão de busca de legitimidade por formação acadêmica do respondente (com $p = 0,003$). Esse resultado indica que gestores com formação superior percebem com maior intensidade a importância de adotar práticas gerenciais para demonstrar legitimidade e imagem de gestão inovadora. Para DiMaggio e Powell (1983), a educação formal é uma das fontes importantes de isomorfismo, assim como a formação acadêmica homogênea, promovem o alinhamento com padrões e práticas consideradas modernas ou legítimas.

Em síntese, os resultados desta pesquisa oferecem suporte empírico à proposição teórica de que o isomorfismo mimético constitui força institucional relevante na difusão de práticas

gerenciais em campos organizacionais compostos por MPes. Contudo, a predominância do isomorfismo mimético sobre as demais dimensões pode ser observada como consistente com estudos brasileiros anteriormente desenvolvidos (e.g. Callado; Pinho, 2014; Callado; Callado; Almeida, 2014; Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023; Callado et al., 2023; Kadir; Albalushi; Javed, 2025).

5.3 A Centralidade das Pressões de Clientes por meio do Isomorfismo Coercitivo

Estes resultados revelaram que o isomorfismo coercitivo apresenta padrão seletivo de associação com a adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing*, caracterizado pela centralidade das pressões exercidas por clientes e pela marginalidade das pressões governamentais. Das 15 correlações investigadas entre as subdimensões do isomorfismo coercitivo (exigências de clientes, acordos formais e exigências de órgãos externos) e as cinco etapas do *Target Costing*, 11 são estatisticamente significativas, inferior ao observado para o isomorfismo mimético, porém substancialmente superior ao isomorfismo normativo.

No que cerne a subdimensão sobre as exigências de clientes, esta apresentou correlações estatisticamente significativas com todas as cinco etapas do *Target Costing*, destacando-se a correlação forte com a Etapa 4 (Gerenciamento de Custos, com $p < 0,001$), a mais elevada entre todas as correlações com isomorfismo coercitivo. Do mesmo modo, a análise descritiva revelou que 73,3% das empresas sempre (sempre, quase sempre e muitas vezes) adotam práticas de controle de custos para atender exigências de grandes clientes. Essa unanimidade na percepção de algum grau de pressão de clientes evidencia a centralidade dessa fonte coercitiva no ambiente investigado.

Esse achado é consistente com os fundamentos teóricos do isomorfismo coercitivo. DiMaggio e Powell (1983) estabelecem que esse tipo de isomorfismo resulta de pressões formais e informais exercidas sobre organizações por outras organizações das quais dependem. No contexto investigado, a dependência de grandes clientes (e.g. redes varejistas) cria relações de poder assimétricas nas quais fabricantes de calçados são pressionados a adotar determinadas práticas gerenciais para manter contratos e relacionamentos comerciais.

No entanto, os resultados também corroboram com os achados de Callado, Callado e Bomfim (2020), referindo-se ao setor calçadista, o qual demonstra que a dependência de clientes constitui força coercitiva relevante que impulsiona a adoção de práticas de gestão de custos orientadas ao mercado, como o *Target Costing*.

A despeito, Barbosa, Wanderley e Soeiro (2017) ao analisarem o processo de institucionalização dos mecanismos de controle gerencial em empresa do setor de energia elétrica, relataram que o processo de institucionalização evoluiu em decorrência da pressão regulatória, ocorrido a partir da privatização, em que a organização ao se tornar privada, teve que se adaptar ao mercado. Os resultados da presente pesquisa revelam padrão distinto, considerando o contexto das indústrias calçadistas paraibana, as pressões regulatórias governamentais apresentaram-se de forma marginalizadas, com 56,7% das empresas apontando que nunca adotam práticas em resposta a programas governamentais, enquanto pressões de clientes apresentam-se mais intensas. Essa diferença pode ser explicada pelas características setoriais distintas, por exemplo, o setor elétrico é altamente regulado por agências governamentais, enquanto o setor calçadista opera em ambiente de menor regulação específica.

No que se refere a subdimensão de acordos formais, o resultado apresentou padrão seletivo de correlações, com associações estatisticamente significativas apenas com a Etapa 2 e 3. As correlações com as demais etapas não alcançaram significância estatística. Como foi abordado, tal padrão pode indicar que contratos formalizados com compradores influenciam aspectos relacionados à negociação de margens e ao estabelecimento de custos-alvo, mas não necessariamente outros aspectos operacionais do *Target Costing*.

A identificação de diferenças estatisticamente significativas na percepção desses acordos formais por mercado de atuação ($p = 0,002$) reforça essa interpretação. Empresas que atuam em mercados mais amplos (nacional ou internacional) tendem a estabelecer relações comerciais mais formalizadas. Por outro lado, empresas focadas no mercado estadual ou local podem manter relações comerciais mais informais, especialmente quando transacionam com pequenos varejistas ou distribuidores regionais.

Ademais, pode-se observar por meio da análise por características do respondente revelou padrão heterogêneo na percepção de pressões coercitivas. A formação acadêmica influencia a percepção de exigências de clientes ($p = 0,018$), a idade influencia a percepção de acordos formais ($p = 0,040$), e o cargo influencia a percepção de exigências de órgãos externos ($p = 0,009$). Esse resultado pode indicar que, diferentes fontes de pressão coercitiva são percebidas de forma distinta por gestores com diferentes perfis, possivelmente refletindo diferentes graus de exposição e responsabilidade em relação a cada fonte de pressão.

A comparação com estudos internacionais permite contextualizar esses achados. Alnaim e Metwally (2024), ao examinarem o impacto das pressões institucionais sobre a adoção de contabilidade gerencial ambiental em empresas manufatureiras egípcias, encontraram relação positiva e significativa entre pressão coercitiva e adoção de práticas ($p < 0,001$), com o

modelo explicando 68,9% da variância. Naquele contexto, as três dimensões do isomorfismo apresentaram significância estatística, resultado que contrasta com o padrão observado na presente pesquisa, em que no setor calçadista paraibano, o isomorfismo normativo apresentou influência limitada. Essa diferença pode ser atribuída ao porte das empresas investigadas, empresas listadas em bolsa de valores *versus* micro e pequenas empresas familiares e ao grau de regulação setorial.

De forma complementar, Kadir, Albalushi e Javed (2025), ao investigarem empresas manufatureiras em Omã, encontraram que a pressão coercitiva apresentava influência positiva, porém não significativa sobre o desempenho sustentável, enquanto a pressão mimética apresentou significância. Esse resultado converge parcialmente com os achados da presente pesquisa, na qual o isomorfismo coercitivo apresentou padrão seletivo, com a centralidade das pressões de clientes e o isomorfismo mimético destacou-se como principal força institucional.

Em síntese, os resultados oferecem suporte empírico à proposição teórica de que o isomorfismo coercitivo constitui força institucional relevante na difusão de práticas gerenciais, porém com manifestação seletiva no contexto investigado. A centralidade das pressões de clientes e a marginalidade das pressões governamentais configuram padrão distinto daquele observado em setores altamente regulados, conforme demonstrado por Barbosa, Wanderley e Soeiro (2017) e por Alnaim e Metwally (2024). Portanto, esses achados contribuem para a literatura ao demonstrarem que, em setores industriais tradicionais compostos por MPEs, pressões de clientes na cadeia de valor podem exercer influência mais intensa sobre práticas gerenciais do que pressões regulatórias governamentais.

5.4 Limitações do Isomorfismo Normativo no Campo Organizacional Investigado

Os resultados desta pesquisa demonstram que o isomorfismo normativo apresenta associações fracas e majoritariamente não significativas com a adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing* no setor calçadista da Paraíba investigado. Das 20 correlações investigadas entre as subdimensões do isomorfismo normativo (consultoria especializada, influência de associações, participação em eventos e pessoal com *expertise*) e as cinco etapas do *Target Costing*, apenas 2 são estatisticamente significativas, ambas relacionadas à Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo). Esse padrão contrasta marcadamente com o isomorfismo mimético e com o isomorfismo coercitivo.

Como pode ser analisado na análise descritiva, esta corrobora com a limitada influência do isomorfismo normativo. Na subdimensão sobre influência de associações ou sindicatos

industriais, foi apresentado a menor adoção entre todas as questões investigadas, em que apenas 6,7% das empresas sempre adotam práticas de controle de custos influenciadas por recomendações de associações ou sindicatos, enquanto 50,0% nunca adotam. De forma similar, a subdimensão sobre a consultoria especializada revelou que 36,7% das empresas nunca e quase nunca contrataram consultorias especializadas para implementar práticas de controle ou gestão de custos.

A mediana do isomorfismo normativo ($Md = 3,625$) foi a menor entre as três dimensões investigadas, situando-se abaixo do ponto médio da escala (4,0), enquanto o isomorfismo mimético ($Md = 4,642$) e o isomorfismo coercitivo ($Md = 4,000$) situaram-se no ponto médio ou acima dele. Essa hierarquia: Mimético > Coercitivo > Normativo, pode ser consistente com as características específicas do campo organizacional investigado.

Para DiMaggio e Powell (1983), o isomorfismo normativo deriva principalmente da profissionalização. Os autores identificam duas fontes importantes: a educação formal universitária e o crescimento de redes profissionais que perpassam organizações. No contexto investigado, ambas as fontes apresentam limitações, embora 66,6% dos respondentes possuam formação superior ou pós-graduação, 33,3% possuem apenas ensino médio, e a maioria (63,3%) são proprietários/sócios com longa experiência prática no setor, cujas práticas podem estar mais enraizadas na experiência do que em conhecimentos formais.

A baixa influência percebida de associações e sindicatos sobre práticas gerenciais específicas pode refletir que essas entidades concentram suas atividades em representação política, negociações trabalhistas e organização de eventos, exercendo papel limitado na prescrição ou difusão de práticas gerenciais específicas de custos e preços. Essa interpretação é consistente com o achado de que a subdimensão participação em feiras e eventos apresentou a indicação mais elevada (40,0% de sempre e quase sempre), do que a subdimensão sobre a influência de associações, com apenas 20,0% afirmando que sempre e quase sempre são influenciadas, sugerindo então que eventos funcionam mais como espaços de troca de informações do que como mecanismos de prescrição normativa.

No entanto, a pesquisa de Callado, Callado e Almeida (2014), no Porto Digital (Recife/PE), encontraram a presença estatisticamente significativa do isomorfismo para a maioria das práticas gerenciais estudadas. No entanto, o setor de informática apresenta características distintas do setor calçadista, especialmente quanto ao grau de profissionalização e à intensidade de interação com redes profissionais e acadêmicas. O setor calçadista paraibano, composto predominantemente por micro e pequenas empresas familiares com gestão exercida

por proprietários, apresenta grau de profissionalização mais moderado, o que pode explicar a menor relevância do isomorfismo normativo.

Na perspectiva de Oliveira, Lavarda e Gasparetto (2023), ao investigarem pequenas empresas do setor têxtil, apontaram que o isomorfismo institucional tem influência significativa em relação ao conhecimento dos gestores e nos hábitos e rotinas da gestão de custos e que o conhecimento dos gestores também medeia a relação entre o isomorfismo institucional e os hábitos e rotinas. Os resultados da presente pesquisa são consistentes com esse padrão, embora o conhecimento dos gestores possa mediar a relação entre pressões institucionais e práticas gerenciais, o mecanismo predominante de difusão de práticas no setor investigado é a observação e imitação (isomorfismo mimético), não a profissionalização formal (isomorfismo normativo).

Cabe ressaltar, contudo, que a limitada influência do isomorfismo normativo observada nesta pesquisa não constitui padrão universal. Luz e Lavarda (2021), ao examinarem a influência do isomorfismo institucional na aceitação do orçamento em empresas do setor farmacêutico, constataram que os fatores coercitivos, miméticos e normativos advindos do ambiente levam a uma maior utilidade do orçamentário. A divergência em relação aos achados da dessa pesquisa, pode ser explicada pelas características do campo organizacional investigado, como o setor farmacêutico brasileiro é fortemente regulado e profissionalizado, com redes de associações atuantes e exigências de qualificação técnica, as quais condições, potencializam mecanismos normativos.

De forma semelhante, Yousef e Sponem (2025), ao investigarem a adoção de inovações em contabilidade gerencial em empresas manufatureiras egípcias. Em que, em contextos de MPES com estruturas organizacionais menos robustas, como no caso as indústrias calçadistas da Paraíba, a ausência de infraestrutura organizacional que traduza pressões normativas em práticas concretas pode explicar a limitada influência dessa dimensão.

Em contraste, Daciê et al. (2017) verificaram se as características psicológicas do empreendedor influenciam as práticas gerenciais em empresas do APL de confecção do noroeste do Paraná. Os achados são parcialmente consistentes com os resultados da presente pesquisa, o qual que não identificou correlações significativas entre a subdimensão de pessoal com *expertise* (gestores com formação técnica ou superior em contabilidade, custos ou finanças) e nenhuma das cinco etapas do *Target Costing*.

Vale destacar que única etapa do *Target Costing* que apresentou correlações significativas com subdimensões do isomorfismo normativo foi a Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo), com correlações moderadas para a consultoria especializada e fracas para a participação

em eventos. Esse padrão é teoricamente relevante, pois a Etapa 3 representa o núcleo conceitual e técnico do *Target Costing*, envolvendo o cálculo do custo permitido a partir da subtração da margem desejada do preço-alvo. É plausível que consultorias especializadas e conhecimentos adquiridos em eventos setoriais contribuam especificamente para a compreensão e implementação desse aspecto mais técnico e conceitualmente complexo do *Target Costing*.

Ainda, a análise por características do respondente revelou que o cargo ocupado é a única variável associada a diferenças significativas na percepção de pressões normativas, especificamente quanto a consultoria especializada e a influência de associações. Enquanto, Proprietários/sócios, por ocuparem posições decisórias sobre investimentos e contratações, podem estar mais conscientes das decisões relacionadas a consultorias e mais envolvidos com associações empresariais e sindicatos patronais.

A análise por características da empresa revelou que o mercado de atuação é a única variável organizacional associada a diferenças significativas na percepção de pressões normativas, especificamente quanto à influência de associações. Com isso, pode-se considerar que empresas que atuam em mercados mais amplos (nacional ou internacional) podem ter maior engajamento com associações setoriais que oferecem serviços como promoção comercial, participação em feiras internacionais e inteligência de mercado. Por outro lado, empresas focadas no mercado estadual podem perceber menor relevância dessas entidades para suas operações cotidianas.

Benslimane e Benjelloun (2025), ao discutirem a emergência histórica e os fundamentos conceituais do *target costing*, destacaram sobre a importância e a eficácia do *Target Costing* em diversos aspectos, especialmente para empresas que buscam inovação e competitividade sustentável. Entretanto, no contexto estudado na pesquisa em indústrias calçadistas da Paraíba, a difusão dessa prática parece ocorrer mais por mecanismos informais de observação e imitação do que por processos formais de profissionalização, consultoria ou prescrição normativa de associações.

Em suma, os resultados revelam que o isomorfismo normativo exerce influência limitada sobre a adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing* no setor calçadista estudado. Os quais podem ser explicados por múltiplos fatores. Primeiramente, pelo grau moderado de profissionalização do campo, com parcela significativa de gestores sem formação superior e predominância de proprietários com conhecimento enraizado na experiência prática. Segundo, pela baixa utilização de consultorias especializadas (50% nunca contrataram). Por fim, pela percepção de que associações e sindicatos exercem papel limitado na difusão de práticas gerenciais específicas.

Esses achados são consistentes com estudos anteriores que identificaram predominância de mecanismos informais (observação, imitação) sobre mecanismos formais (consultorias, certificações) na difusão de práticas gerenciais em setores industriais tradicionais compostos por MPEs (Callado; Pinho, 2014; Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023).

5.5 Homogeneidade de Práticas como Evidência de Institucionalização

Os resultados desta pesquisa revelam padrão consistente de homogeneidade na adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing* e na percepção de pressões institucionais entre as indústrias calçadista da Paraíba. A análise sistemática de diferenças entre grupos por meio do teste de *Kruskal-Wallis* demonstrou que, das 120 comparações realizadas, apenas 10 apresentaram diferenças estatisticamente significativas (8,3% do total). Esse resultado indica que a adoção das práticas investigadas e a percepção de pressões institucionais são relativamente uniformes no campo organizacional, variando significativamente apenas em aspectos específicos e sob condições particulares.

Vale destacar que a ausência de diferenças estatisticamente significativas na adoção do *Target Costing* por características de porte empresarial (faturamento anual e número de funcionários) e por localização geográfica constitui evidência empírica de processos de homogeneização institucional. Todas as 40 comparações envolvendo essas três variáveis apresentaram valores-p superiores ao nível de significância adotado ($p > 0,05$). Esse resultado pode indicar que empresas de diferentes portes e localizações adotam os aspectos operacionais do *Target Costing* com intensidades semelhantes, possivelmente porque todas estão inseridas no mesmo campo organizacional e sujeitas a pressões institucionais similares.

DiMaggio e Powell (1983) estabelecem que campos organizacionais estruturados tendem a apresentar homogeneização progressiva de práticas, estruturas e comportamentos, resultado de pressões institucionais que transcendem características individuais das organizações. Desse modo, os resultados desta pesquisa oferecem suporte empírico a essa proposição teórica, demonstrando que as indústrias calçadistas estudadas, independentemente de variações específicas de porte ou localização, apresentam níveis similares de adoção das práticas investigadas.

A despeito, os resultados da presente pesquisa corroboram e estendem esses achados de Callado e Pinho (2014), demonstrando que a homogeneidade de práticas de gestão de custos não é específica do setor comercial e de serviços investigado por esses autores, mas constitui para um fenômeno mais amplo que caracteriza campos organizacionais compostos por MPEs.

De forma complementar, os resultados também são consistentes com os achados de Callado, Callado e Bomfim (2020), reforçando que a adoção do *Target Costing* em contextos de MPEs apresenta padrão homogêneo que transcende características organizacionais específicas.

Ademais, observou-se que a homogeneidade, na percepção de pressões miméticas entre empresas de diferentes portes, localizações e mercados de atuação (todos os valores- $p > 0,05$), é particularmente relevante. Tal resultado indica que empresas localizadas em diferentes municípios, como Campina Grande, Patos, João Pessoa e outras localidades, percebem pressões miméticas com intensidades semelhantes, possivelmente porque todas estão inseridas no mesmo campo organizacional e compartilham fontes similares de informação, eventos setoriais e referências de práticas.

Observando a perspectiva de Callado, Callado e Almeida (2014), os resultados da pesquisa confirmam a proposição feita pelos autores, no contexto das indústrias calçadistas, demonstrando que a inserção em um mesmo campo organizacional, o qual é definido não apenas por proximidade geográfica, mas por conjuntos de organizações que compartilham fornecedores, clientes, agências regulatórias e referências de práticas, constitui fator determinante para a homogeneização de práticas gerenciais.

Ainda, pode-se perceber que os achados são diretamente corroborados por Callado et al. (2023), os quais demonstram que a homogeneidade de práticas de gestão de custos em MPEs paraibanas transcende setores específicos, constituindo padrão recorrente moldado por pressões institucionais do campo organizacional. A identificação de especificidades no setor industrial por Callado et al. (2023) é particularmente relevante, pois sugere que, mesmo dentro de campos organizacionais homogeneizados, características técnicas específicas de cada setor podem gerar variações pontuais, ou seja, um padrão consistente com as poucas diferenças significativas identificadas nesta pesquisa (8,3% do total).

Já a concentração geográfica das empresas investigadas, com 60% das indústrias investigadas localizadas em Campina Grande, cria condições que favorecem a homogeneização de práticas. Entretanto, os resultados demonstram que mesmo empresas localizadas fora desse núcleo central (40% da amostra) apresentam níveis similares de adoção do *Target Costing* e de percepção de pressões institucionais. Assim, percebe-se que a inserção no campo organizacional das indústrias pesquisadas, não a localização geográfica específica, constitui o fator determinante para a homogeneidade observada.

Para Oliveira, Lavarda e Gasparetto (2023), ao avaliarem as pequenas empresas do setor têxtil, observam que a busca por alinhamento com práticas estabelecidas no campo

organizacional constitui mecanismo que explica a homogeneidade observada. Assim, empresas tendem a adotar práticas similares não necessariamente por sua eficiência técnica intrínseca, mas porque tais práticas são percebidas como legítimas, apropriadas ou bem-sucedidas no campo em que operam.

Em relação a ausência de diferenças significativas na adoção do *Target Costing* por características do respondente (idade, formação, cargo e tempo no cargo) em todas as 20 comparações realizadas reforça a interpretação de processos de institucionalização. Em que, gestores de diferentes perfis demográficos e profissionais reportam níveis similares de adoção das práticas investigadas, sugerindo que essas práticas estão suficientemente incorporadas às rotinas organizacionais, sendo reproduzidas independentemente das características individuais dos gestores.

Para Sá e Callado (2023), ao analisarem o polo de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE, apontam resultados consistentes com a pesquisa, demonstrando que a homogeneidade de práticas de gestão de custos entre MPEs não é específica do polo calçadista paraibano, mas parece constituir padrão recorrente em aglomerações industriais nordestinas compostas por micro e pequenas empresas.

Quanto a análise das poucas diferenças significativas identificadas, estas revelam um padrão interpretável à luz da Teoria Institucional. Em que o mercado de atuação emergiu como o principal fator diferenciador, associado a 4 das 10 diferenças significativas, com a Etapa 1, Etapa 2, acordos formais e influência de associações. As empresas que atuam em mercados mais amplos (nacional ou internacionais) enfrentam pressões competitivas mais intensas e relações comerciais mais formalizadas, o que pode explicar diferenças na adoção de práticas voltadas ao planejamento de produtos, definição de margens e formalização contratual.

A perspectiva de Daowadueng (2024), corroboram com esta pesquisa, ao revelar que as empresas que atuam em mercados mais competitivos (nacional ou internacional) apresentam maior intensidade de adoção das etapas iniciais do *Target Costing*, possivelmente em resposta à maior incerteza ambiental e pressão competitiva.

No que consiste o cargo ocupado pelo respondente, este emergiu como segundo fator diferenciador, associado a 3 das 10 diferenças significativas, com a exigência de órgãos externos, consultoria especializada e influência de associações. Os Proprietários/sócios, por sua responsabilidade legal e seu envolvimento em decisões estratégicas, percebem de forma distinta pressões regulatórias, necessidade de consultorias e relevância de associações setoriais. Isso pode indicar que, embora as práticas sejam homogêneas no nível organizacional, a percepção

das forças institucionais que as moldam varia conforme a posição do respondente na estrutura da empresa.

A formação acadêmica, por sua vez, emergiu como terceiro fator diferenciador, associada a 2 das 10 diferenças significativas, envolvendo a busca de legitimidade e a exigência de clientes. Gestores com formação superior percebem com maior intensidade a importância de adotar práticas para demonstrar legitimidade e são mais sensíveis a exigências formais de clientes. Esse achado é consistente com a perspectiva de DiMaggio e Powell (1983), os quais identificam a educação formal como fonte importante de isomorfismo.

Por fim, as variáveis sobre faturamento anual, número de funcionários, localização geográfica e tempo no cargo não apresentaram nenhuma diferença estatisticamente significativa das 60 comparações realizadas. Tal resultado reforça que a homogeneidade de práticas e percepções nas indústrias calçadistas investigadas, transcende características estruturais estáticas, como porte ou localização geográfica, ou experiência acumulada (e.g. tempo no cargo), sendo moldada primariamente por fatores contextuais (mercado de atuação) e características posicionais (cargo e formação) que influenciam a exposição a diferentes fontes de pressão institucional.

Enfim, os resultados desta pesquisa oferecem evidência empírica de processos de institucionalização nas indústrias de calçados na Paraíba investigadas. A homogeneidade observada na adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing* e na percepção de pressões institucionais, pode ser caracterizada como consistente com a proposição central da Teoria Institucional de que campos organizacionais estruturados tendem a apresentar convergência de práticas (DiMaggio; Powell, 1983).

Essa homogeneidade observada, não resulta de imposição formal ou prescrição normativa de entidades profissionais, mas emerge primariamente de mecanismos miméticos de observação e imitação entre empresas que compartilham o mesmo ambiente institucional. Dessa forma, os achados contribuem para a literatura ao demonstrarem que, em aglomerações industriais compostas por MPEs, a inserção no campo organizacional constitui fator determinante para a homogeneização de práticas, do que características organizacionais específicas como porte, localização geográfica ou perfil dos gestores.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar de que forma as diferentes dimensões do isomorfismo institucional estão associadas aos aspectos operacionais do *Target Costing*. Para tanto, investigou-se empiricamente o setor de calçados na Paraíba, o qual é composto por micro e pequenas indústrias, utilizando como lente teórica a perspectiva da Nova Sociologia Institucional (NIS), especificamente as dimensões do isomorfismo institucional propostos por DiMaggio e Powell (1983) (coercitivo, mimético e normativo).

Assim, de forma inicial, buscou-se caracterizar o campo organizacional quanto ao perfil das empresas, dos gestores e ao nível de adoção de aspectos operacionais do *Target Costing* (1º objetivo específico), o qual foi atendido por meio das análises descritivas apresentadas.

De tal modo, foi evidenciado que o campo organizacional é composto predominantemente por micro e pequenas indústrias familiares, com gestores majoritariamente do gênero masculino (80,0%), com mais de 36 anos (83,4%), atuantes como proprietários, sócios ou presidente (63,3%) e com mais de 10 anos de experiência no setor (63,3%).

Quanto à adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing*, as cinco etapas apresentaram medianas entre 5,000 (Margem de Lucro) e 6,000 (Melhoria Contínua) em escala *Likert* de 1 a 7 pontos, indicando níveis moderados a elevados de adoção, com todas as etapas situando-se acima do ponto médio da escala. Configurando um padrão de adoção parcial e contextualmente adaptado, no qual as indústrias empregam práticas compatíveis com o *Target Costing*, ainda que possivelmente sem denominá-las formalmente como tal.

No que tange à identificação da intensidade percebida das diferentes dimensões do isomorfismo institucional pelos gestores das empresas (2º objetivo específico), o mesmo foi atendido igualmente por meio das análises descritivas. Em que os resultados revelaram hierarquia clara entre as dimensões. Primeiramente, o isomorfismo mimético apresentou a maior intensidade percebida (Md = 4,642), seguido pelo isomorfismo coercitivo (Md = 4,000) e pelo isomorfismo normativo (Md = 3,625). Nesse contexto, pode-se perceber que as pressões miméticas e coercitivas se situaram acima do ponto médio da escala, enquanto as pressões normativas ficaram ligeiramente abaixo, indicando que a imitação de práticas de empresas percebidas como bem-sucedidas e as exigências de clientes constituem as forças institucionais predominantes no campo organizacional investigado, ao passo que mecanismos formais de profissionalização, consultoria e associações setoriais exercem influência mais moderada.

Ao analisar as relações entre as dimensões do isomorfismo institucional e a adoção de aspectos operacionais do *Target Costing* (3º objetivo específico), o qual foi atendido por meio

das análises de correlação de *Spearman*. Os resultados então apontaram que o isomorfismo mimético apresentou o padrão mais consistente de associação, com 14 das 15 correlações investigadas estatisticamente significativas, incluindo correlações fortes entre imitação de práticas organizacionais e a Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo), com $\rho = 0,728$ e $p < 0,001$ e entre *benchmarking* e Etapa 5 (Melhoria Contínua) com $\rho = 0,720$ e $p < 0,001$. O isomorfismo coercitivo apresentou padrão seletivo, com 11 de 15 correlações significativas, destacando-se a correlação forte entre exigências de clientes e Etapa 4 (Gerenciamento de Custos) com $\rho = 0,732$ e $p < 0,001$. Por fim, o isomorfismo normativo apresentou associações fracas e majoritariamente não significativas, com apenas 2 de 20 correlações significativas, ambas relacionadas à Etapa 3 (Custo Permitido e Alvo).

No que tange ao teste de significância das características dos gestores e das empresas quanto à adoção de aspectos operacionais do *Target Costing* e às dimensões do isomorfismo institucional (4º objetivo específico), este foi atendido por meio dos testes de *Kruskal-Wallis*. Em que, das 120 comparações realizadas, apenas 10 apresentaram diferenças estatisticamente significativas.

Nesse aspecto, a adoção do *Target Costing* não variou significativamente segundo características dos gestores (idade, formação, cargo e tempo no cargo) nem segundo características de porte (faturamento anual e número de funcionários) ou localização geográfica. As únicas diferenças significativas na adoção do *Target Costing* ocorreram por mercado de atuação, nas Etapas 1 ($p = 0,032$) e 2 ($p = 0,032$).

Quanto ao isomorfismo institucional, diferenças significativas foram identificadas pontualmente, por meio da formação acadêmica, a qual influenciou a percepção de busca de legitimidade ($p = 0,003$) e das exigências de clientes ($p = 0,018$), o cargo influenciou a percepção de exigências de órgãos externos ($p = 0,009$), consultoria especializada ($p = 0,030$) e a influência de associações ($p = 0,025$), a idade influenciou a percepção de acordos formais ($p = 0,040$), por fim, o mercado de atuação influenciou a percepção de acordos formais ($p = 0,002$) e influência de associações ($p = 0,042$).

Dessa forma, a Tese proposta de que o isomorfismo institucional exerce influência sobre os aspectos operacionais do *Target Costing* nas indústrias de calçados da Paraíba investigadas, pode ser parcialmente sustentada pelos achados empíricos, com evidentes distinções entre as três dimensões do isomorfismo institucional.

O isomorfismo mimético revelou-se a principal força institucional associada à adoção dos aspectos operacionais do *Target Costing*, com correlações positivas e estatisticamente significativas com praticamente todas as etapas investigadas. Esse resultado sustenta a tese

proposta ao demonstrar que a imitação de práticas de empresas percebidas como bem-sucedidas, o *benchmarking* e a busca por legitimidade constituem mecanismos relevantes na difusão do *Target Costing* no campo organizacional investigado, corroborando os pressupostos de DiMaggio e Powell (1983) sobre o papel das pressões miméticas em contextos de incerteza ambiental.

No que consiste o isomorfismo coercitivo, este também sustenta parcialmente a tese proposta, porém com manifestação seletiva. Por exemplo, a centralidade das pressões exercidas por clientes, evidenciada pela correlação forte com a Etapa 4 (Gerenciamento de Custos) com $\rho = 0,732$ e $p < 0,00$, e, pelas correlações significativas com todas as cinco etapas do *Target Costing*, confirmam que relações de dependência na cadeia de valor exercem influência sobre a adoção das práticas gerenciais. Por outro lado, observou-se que as pressões governamentais e programas públicos se mostraram marginais no contexto investigado, com 56,7% das empresas optando por nunca adotarem práticas em resposta a programas governamentais.

Já o isomorfismo normativo, não sustenta a tese proposta, pois, de acordo com as associações fracas e majoritariamente não significativas entre suas subdimensões (consultoria especializada, influência de associações, participação em eventos e pessoal com *expertise*) e os aspectos operacionais do *Target Costing*, indicaram que mecanismos formais de profissionalização exercem influência limitada na difusão dessa prática nas indústrias calçadistas investigadas.

Portanto, os resultados evidenciaram que o isomorfismo institucional exerce influência sobre os aspectos operacionais do *Target Costing*, porém de forma diferenciada, com as pressões miméticas e coercitivas (especificamente via clientes) constituem forças institucionais relevantes, enquanto as pressões normativas apresentam influência limitada. Desse modo, pode-se observar que a configuração (Mimético > Coercitivo > Normativo), foi coerente com as características do campo organizacional investigado, o qual possui alta concentração geográfica, intensa competição por preços, relações de dependência com grandes redes varejistas e grau moderado de profissionalização formal.

Contudo, os resultados encontrados nesta pesquisa convergem com três achados centrais que, articulados, oferecem compreensão integrada do fenômeno investigado.

O primeiro refere-se à predominância do isomorfismo mimético na difusão de práticas gerenciais pelas indústrias calçadistas estudadas. A concentração geográfica das empresas, com 60% localizadas em Campina Grande, município responsável por 95% da produção calçadista estadual, proporciona condições favoráveis à observação mútua e à difusão de práticas por imitação. Este achado é consistente com estudos anteriores realizados em contextos de micro e

pequenas empresas brasileiras (e.g. Callado; Pinho, 2014; Callado; Callado; Almeida, 2014; Oliveira; Lavarda; Gasparetto, 2023; Callado et al., 2023) e estende seus resultados para o setor industrial calçadista, demonstrando que o padrão de isomorfismo mimético não é específico de um setor, mas constitui fenômeno recorrente em campos organizacionais compostos por MPes em contextos de incerteza ambiental.

O segundo achado central refere-se à seletividade do isomorfismo coercitivo, caracterizada pela centralidade das pressões de clientes e pela marginalidade das pressões governamentais. Essa configuração distingue o setor calçadista paraibano de setores altamente regulados, nos quais o isomorfismo coercitivo manifesta-se predominantemente por pressões regulatórias (Barbosa; Wanderley; Soeiro, 2017). No contexto investigado, a estrutura de dependência de recursos do setor, ou seja, em que fabricantes de calçados dependem de grandes redes varejistas para escoamento da produção, confere aos clientes poder de influenciar práticas gerenciais de seus fornecedores, configurando mecanismo coercitivo baseado em relações comerciais e não em imposição regulatória.

Já o terceiro achado central refere-se à homogeneidade de práticas como evidência de institucionalização. A ausência de diferenças estatisticamente significativas na adoção do *Target Costing* por características de porte empresarial, localização geográfica e perfil dos gestores, constitui evidência empírica de processos de homogeneização institucional no campo organizacional. Esse resultado oferece suporte à proposição central da Teoria Institucional de que campos organizacionais estruturados tendem a apresentar convergência de práticas, moldadas primariamente por forças institucionais e não por características organizacionais específicas (DiMaggio; Powell, 1983; Carvalho; Vieira; Silva, 2012).

No plano teórico, esta pesquisa oferece contribuições em quatro perspectivas principais. Primeira, ao integrar o *Target Costing* à perspectiva da Nova Sociologia Institucional, amplia a compreensão dessa prática gerencial para além de abordagens normativas e técnico-funcionalistas, demonstrando que sua adoção é influenciada por pressões institucionais e não apenas por critérios de eficiência econômica. Segunda, ao evidenciar empiricamente a hierarquia entre as dimensões do isomorfismo (Mimético > Coercitivo > Normativo) no contexto de MPes industriais, contribui para a literatura sobre Teoria Institucional aplicada à contabilidade gerencial, especialmente em economias emergentes. Terceira, ao demonstrar que a homogeneidade de práticas entre empresas de diferentes portes e localizações constitui evidência de institucionalização, reforça a proposição de DiMaggio e Powell (1983) sobre a homogeneização de campos organizacionais estruturados. Quarta, ao identificar que o isomorfismo normativo exerce influência limitada em contextos de MPes com grau moderado

de profissionalização, contribui para a compreensão das condições nas quais cada mecanismo isomórfico se manifesta com maior ou menor intensidade.

No plano prático, os achados oferecem subsídios principalmente, para gestores e entidades setoriais. Para gestores do setor calçadista, os resultados evidenciam que a adoção de práticas de gestão de custos orientadas ao mercado, como os aspectos operacionais do *Target Costing*, está associada a pressões competitivas e a exigências de clientes, reforçando a importância do alinhamento entre práticas gerenciais e demandas do mercado. Para as entidades setoriais, o achado de que o isomorfismo normativo exerce influência limitada sugere a necessidade de repensar estratégias de difusão de práticas gerenciais em polos industriais compostos por MPes, possivelmente investindo em mecanismos que potencializem a troca de experiências entre empresas e o acesso a consultorias especializadas, em vez de depender exclusivamente de programas formais de capacitação.

Apesar dos cuidados metodológicos adotados, esta pesquisa apresenta algumas limitações que devem ser consideradas na interpretação dos resultados. Primeiramente, a limitação referente ao tamanho amostral, o qual, embora compatível com taxas de resposta observadas em pesquisas *survey* na área de contabilidade gerencial em contextos de MPes brasileiras (Hiebl; Richter, 2018; Frezatti et al., 2021), pode restringir o poder estatístico dos testes empregados. Nesse sentido, resultados não significativos, particularmente aqueles relacionados ao isomorfismo normativo, podem refletir limitações amostrais e não necessariamente ausência de efeito. Essa restrição deve ser considerada especialmente nas análises de *Kruskal-Wallis*, em que a segmentação da amostra em subgrupos reduz o número de observações por categoria. Uma segunda limitação, diz respeito à natureza correlacional da pesquisa, que permite identificar associações entre variáveis, mas não estabelecer relações de causalidade. Outra limitação está relacionada à delimitação geográfica e setorial do estudo, os quais os resultados são específicos das indústrias calçadista na Paraíba e não podem ser generalizados diretamente para outros setores, regiões ou portes empresariais.

Com base nos achados e nas limitações identificadas, as seguintes direções para pesquisas futuras podem ser sugeridas. Primeiramente, recomenda-se a realização de pesquisas com abordagem qualitativa ou mista (quali-quantitativa), utilizando entrevistas em profundidade e estudos de caso, para aprofundar a compreensão dos processos e mecanismos pelos quais pressões miméticas e coercitivas se traduzem concretamente na adoção de práticas operacionais do *Target Costing*. Também podem ser realizados estudos longitudinais que acompanhem a evolução da adoção de práticas de *Target Costing* e das pressões institucionais ao longo do tempo, permitindo identificar dinâmicas de institucionalização, desinstitucionalização ou

reinstitutionalização de práticas gerenciais em campos organizacionais compostos por MPEs. Ainda, recomenda-se a ampliação da investigação para abranger a perspectiva da Velha Economia Institucional (OIE), especificamente os conceitos de hábitos, rotinas e instituições propostos por Burns e Scapens (2000), de modo a complementar a análise das pressões externas (NIS) com a compreensão dos processos internos de institucionalização das práticas de *Target Costing* nas organizações investigadas.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, P.; NUNES, M.; PAISANA, A.; BRAGA, A. 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, 2008.
- AGNDAL, H.; NILSSON, U. Interorganizational cost management in the exchange process. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 2, p. 85-101, 2009.
- AHN, H.; CLERMONT, M.; SCHWETSCHKE, S. Research on *Target Costing*: past, present and future. **Management Review Quarterly**, v. 68, p. 321-354, 2018.
- AKSOM, H. Reconciling conflicting predictions about transience and persistence of management concepts in management fashion theory and new institutionalism. **International Journal of Organizational Analysis**, v. 30, n. 2, p. 430-453, 2022.
- ALBRIGHT, T.; LAM, M. Managerial accounting and continuous improvement initiatives: A retrospective and framework. **Journal of Managerial Issues**, p. 157-174, 2006.
- AL-HOSBAN, A.; ALSHARAI, M.; AL-TARAWNEH, I. RETRACTED ARTICLE: The effect of using the target cost on reducing costs in the tourism companies in Aqaba Special Economic Zone Authority. **Journal of Sustainable Finance & Investment**, v. 13, n. 1, p. 194-209, 2023.
- AL-KAWAZ, S. M. J.; AL-DAAMI, A. N. A.; ABBAS, A. A. The Role of Integration Between *Target Costing* and Time-Driven Activity-Based Budgeting Techniques in Managing Time and Cost and its Reflection in Achieving Competitive Advantage. **Foundations of Management**, v. 15, n. 1, p. 187-208, 2023.
- AL-KHASAWNEH, S. M.; JRAIRAH, T. S.; ENDUT, W. A.; RASHID, N. M. N. N. M. The relationship between *Target Costing* method and pricing-development of products in industrial companies. **International Business and Accounting Research Journal**, v. 3, n. 2, p. 107-118, 2019.
- ALNAIM, M.; METWALLY, A. B. M. Institutional Pressures and Environmental Management Accounting Adoption: Do Environmental Strategy Matter? **Sustainability**, v. 16, n. 7, p. 3020, 2024.
- ALNOOR, A.; KHAW, K. W.; CHEW, X.; ABBAS, S.; KHATTAK, Z. Z. The influence of the barriers of hybrid strategy on strategic competitive priorities: evidence from oil companies. **Global Journal of Flexible Systems Management**, v. 24, n. 2, p. 179-198, 2023.
- AL-QADY, M.; EL-HELBAWY, S. Integrating *Target Costing* and Resource Consumption Accounting. **Journal of Applied Management Accounting Research**, v. 14, n. 1, 2016.
- ANASTÁCIO, J. B.; SOUZA, F. D. P.; OLIVEIRA, R. S.; LUGOBONI, L. F.; ZITTEI, M. V. M. Aplicação do Custo-Meta como Ferramenta de Apoio no Desenvolvimento de Novos Produtos: Um Estudo de Caso em Indústria de Laticínios. **ABCustos**, v. 13, n. 2, p. 27-52, 2018.

ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**, 10. ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2012.

ANDRADE, S. J.; CALLADO, A. L. C. Práticas de Contabilidade Gerencial e Fatores Contingenciais no Setor Industrial de Pernambuco: Uma análise sobre Práticas de Avaliação de Desempenho. **ABCustos**, v. 19, n. 2, p. 71-97, 2024.

ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. Fatores para a implementação da mudança em sistemas de contabilidade gerencial. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 36, n. 1, p. 139-154, 2017.

ANSARI, S.; BELL, J.; CAM-I T. C. G. **Target Costing: the next frontier in strategic cost management**. NY: Irwin-McGraw Hill, 1997.

ANSARI, S.; BELL, J.; KLAMMER, T.; LAWRENCE, C. **Target Costing. A Modular Series Cost Management**. McGraw-Hill, 1997.

ANSARI, S.; BELL, J.; OKANO, H. A review of literature of *Target Costing* and cost management. **Handbook of MA Research**, v. 2, p. 507-530, 2007.

ANSARI, S.; BELL, J.; OKANO, H. *Target Costing: Uncharted research territory*. **Handbooks of management accounting research**, v. 2, p. 507-530, 2006.

APPOLINÁRIO, F. **Metodologia da Ciência - Filosofia e prática da pesquisa**. - 2. ed. Porto Alegre: +A Educação - Cengage Learning Brasil, 2013.

ARAÚJO, M. B.; MARGUEIRO, E. A.; MORAIS, M. de 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, p. e59710918638-e59710918638, 2021.

ARAUJO, M. H.; CORNACCHIONE, E. Reflexões sobre o uso de inteligência artificial na contabilidade gerencial: oportunidades, desafios e riscos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 18, p. e231688-e231688, 2024.

ARTES, R. **Métodos multivariados de análise estatística**. São Paulo: Editora Blucher, 2023.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE CALÇADOS (Abicalçados). Relatório Setorial 2024. Disponível em: <https://www.abicalcados.com.br/publicacoes>.

ATKINSON, A. A. et al. **Management accounting**. 2. ed. London: Prentice-Hall Inc., 1997.

AX, C.; GREVE, J.; NILSSON, U. The impact of competition and uncertainty on the adoption of *Target Costing*. **International Journal of Production Economics**, v. 115, n. 1, p. 92-103, 2008.

BABBIE, Earl. **Métodos de pesquisas de survey**. Belo Horizonte: Ed. da UFMG, 1999.

- BAHARUDIN, N.; JUSOH, R. Implementation of target cost management in a non-Japanese environment. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 16, n. 1, p. 35-59, 2019.
- BAHARUDIN, N.; JUSOH, R. Target Cost Management (TCM): a case study of an automotive company. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 172, p. 525-532, 2015.
- BAIRD, K.; NUHU, N.; JIAO, L. The effect of Porter's competitive forces on competitive advantage and organisational performance and the moderating role of management accounting practices. **Journal of Management Control**, v. 35, n. 2, p. 303-332, 2024.
- BAKKAR, Y.; BARK, E.; PRAUSE, G.; UL-DURAR, S. Green Deal and financing sustainable transport in Europe: A *Target Costing* analysis. **Transport Policy**, v. 163, p. 185-198, 2025.
- BARALDI, E.; STRÖMSTEN, T. Product development the IKEA way—The role of *Target Costing* as a framing device to configure and combine resources in networks. **Industrial Marketing Management**, v. 119, p. 206-217, 2024.
- BARBOSA, R. V. do N.; WANDERLEY, C. de A.; SOEIRO, T. de M. Institucionalização dos mecanismos de controle gerencial no relacionamento interorganizacional de uma empresa do setor elétrico. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 29-49, 2017.
- BAZAN, C. et al. A systematic literature review of the influence of the enterprise systems on management accounting. In: MOLLER, K. et al. (Org.). **Continuous innovation, business models and digitalisation (Controlling & Management Review)**. Wiesbaden: Springer Gabler, p. 83–109. 2019.
- BAZILIO, L.; MONTE, P. A. do; CALLADO, A. L. C. Custeio Alvo: Análise da Adoção e Desempenho em Indústrias de Transformação na Cidade de Campina Grande/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 11, n. 3, p. 26-42, 2023.
- BECKER, D. M.; GAIVORONSKI, A. A. Optimisation approach to *Target Costing* under uncertainty with application to ICT-service. **International Journal of Production Research**, v. 56, n. 5, p. 1904-1917, 2018.
- BECKER, J. L. **Estatística básica**. Porto Alegre: Bookman, 2015.
- BENSLIMANE, I.; BENJELLOUN, S. *Target Costing*: what do we know, and what do we still need to know?. **Contemporary Research Analysis Journal**, v. 2, n. 1, p. 55-68, 2025.
- BERTUCCI, C. E. **Custeio alvo na indústria brasileira de autopeças**. 2008, 203f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2008.
- BESTEIRO, E. N. C.; BORINELLI, M. L.; RUSSO, C. P. Características da mensuração e gestão do custo alvo na prática: um estudo em instituição de ensino de pequeno porte. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 16, n. 39, p. 199-221, 2019.

BESTEIRO, E. N. C.; VIEIRA, V. A.; RUSSO, C.; BORINELLI, M. L.; CALADO, R. D. Gestão do custo alvo como ferramenta para gerenciar resultados. In: XXXVII Encontro Nacional de Engenharia de Produção. **Anais...**, Joinville, SC, 2017.

BEUREN, I. M.; OLIVEIRA, E. L. Processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria: um estudo de caso em empresa familiar. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036**, v. 4, n. 2, p. 172-189, 2012.

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.

BICALHO, E. da S.; MANNARELLI FILHO, T.; GONÇALVES, L. M. V.; LUCENTE, A. dos R. Análise de indicadores econômico-financeiros: estudo sobre o setor calçadista no Brasil. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 15, n. 2, p. e3548-e3548, 2024.

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.

BOMFIM, E. T.; CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. Aspectos do custeio alvo na gestão de custos: um estudo em micro e pequenas empresas do setor de informática e tecnologia de Campina Grande-PB. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2018.

BORGERNÄS, H.; FRIDH, G. **The use of Target Costing in Swedish manufacturing firms**. Thesis (Doctoral in management accounting) - Göteborg University, School of Economics and Commercial Law, 2003.

BOZDOGAN, K.; DEYST, J.; HOULT, D.; LUCAS, M. Architectural innovation in product development through early supplier integration. **R&D Management**, v. 28, n. 3, p. 163-173, 1998.

BRAGA, E. C. **Associação entre a adoção do Target Costing e as características do relacionamento entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios**. João Pessoa, 2022. 283f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, PB, Brasil, 2022.

BRAGA, E. C.; NASCIMENTO, J. F.; CALLADO, A. A. C. Fatores contingenciais que contribuem para a adoção do custeio alvo: estudo de caso em uma empresa de serviços. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 18, n. 47, p. 109-123, 2021.

BRANDAU, M.; ENDENICH, C.; TRAPP, R.; HOFFJAN, A. Institutional drivers of conformity—Evidence for management accounting from Brazil and Germany. **International Business Review**, v. 22, n. 2, p. 466-479, 2013.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 2006.

BRICIU, S. CĂPUȘNEANU, S.; CĂPRARIU, A. E. Profit optimization during crisis periods. **Theoretical and Applied Economics**, v. 6, n. 583, p. 61-76, 2013.

BRIGHT, J.; DAVIES, R. E.; DOWNES, C. A.; SWEETING, R. C. The deployment of costing techniques and practices: a UK study. **Management accounting research**, v. 3, n. 3, p. 201-211, 1992.

BRITO, J. C. G. A influência dos Fatores Contingenciais na aplicação do Custeio Alvo: Um estudo no setor de construção civil na cidade de João Pessoa-PB. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 18, n. 1, 2024.

BRITO, R. P. de.; BRITO, L. A. L. Vantagem competitiva, criação de valor e seus efeitos sobre o desempenho. **Revista de Administração de Empresas**, v. 52, p. 70-84, 2012.

BROWN, S. L.; EISENHARDT, K. M. Product development: Past research, present findings, and future directions. **Academy of management review**, v. 20, n. 2, p. 343-378, 1995.

BRYMAN, A. **Social research methods**. (Fifth Edition). Oxford university press, Oxford; New York, 2016.

BUGGERT, W.; WIELPÜTZ, A. *Target Costing* als Instrument der Qualitätssicherung. **Zeitschrift für wirtschaftlichen Fabrikbetrieb**, v. 90, n. 11, p. 533-535, 1995.

BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, n. 13, p. 566-596, 2000.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: na institutional framework. **Management Accounting Research**, n. 11, p. 3-25, 2000.

BURROWS, G.; CHENHALL, R. H. *Target Costing*: First and second comings. **Accounting History Review**, v. 22, n. 2, p. 127-142, 2012.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; ALMEIDA, M. A. Isomorfismo e práticas de gestão de custos: um estudo empírico entre empresas do porto digital a partir da teoria institucional. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 4, n. 1, p. 204-217, 2014.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; BOMFIM, E. T. *Target Costing* in Micro and Small Companies from The IT Sector. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 8, n. 3, p. 125-141, 2020.

CALLADO, A. A. C.; FERNANDES, A. A.; SILVA, J. E. O.; CALLADO, A. L. C. Gestão estratégica de custos e isomorfismo em micro e pequenas empresas de três setores. **Costos y gestión**, n. 105, p. 19-38, 2023.

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.. **Custeio alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão de custos**. 2004. 166f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo – São Paulo, 2004.
- CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio alvo: uma abordagem conceitual e utilitarista. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 26, n. 3, p. 28-38, 2007.
- CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, p. 19-30, 2008.
- CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F.; SILVA, S. M. G. A trajetória conservadora da teoria institucional. **GESTÃO. Org-Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 10, n. 03, 2012.
- CHAERKI, K. F.; RIBEIRO, G.; FERREIRA, J. M. Uma Introdução À Teoria Institucional do Ponto de Vista Sociológico. **Caderno de Administração**, v. 27, n. 1, 2019.
- CHANDRARIN, G.; OMAR, N.; YUNIAWAN, D.; LISETYATI, E. Implementation of *Target Costing* in Indonesia: The influence of dynamic capabilities, dysfunctional behaviour, and success factors in manufacturing companies. **Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)**, v. 14, n. 2, p. 23-49, 2019.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.
- CHOE, J. The taxonomy of knowledge management strategies in manufacturing firms: Use of *Target Costing* and IT infrastructure. **African Journal of Business Management**, v. 5, n. 15, p. 6597, 2011.
- CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. **Journal of Accounting & organizational change**, v. 6, n. 2, p. 228-259, 2010.
- COASE, R. H. The nature of the firm. **Economica**, v. 4, n. 16, p. 386-405, 1937.
- COELHO, D. J. C.; CALLADO, A. A. C. Evidências de isomorfismo na gestão de custos de entidades sem fins lucrativos do Brasil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 18, p. 1-19, 2019.
- COLAUTO, R. D.; ALMEIDA, V. de. Teoria institucional associada à contabilidade gerencial: estudo bibliométrico 2009-2012. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 12, n. 22, p. 1-21, 2013.
- COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. O custeio-alvo como suporte às decisões para desenvolver novos produtos: um estudo em indústria moveleira. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2004.
- COLLIER, P. M. Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 3, p. 321-339, 2005.

CONOVER, W. J.; IMAN, R. L. Rank transformations as a bridge between parametric and nonparametric statistics. **The American Statistician**, v. 35, n. 3, p. 124-129, 1981.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração-12ª edição**. McGraw Hill Brasil, 2016.

COOPER, R. *Target Costing* for new product development. **Cost Management**, v. 16, n. 3, 1992.

COOPER, R.; CHEW, W. B. Control tomorrow's costs through today's designs. **Harvard Business Review**, v. 74, n. 1, p. 88-98, 1996.

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. Profit priorities from activity-based costing. **Harvard business review**, v. 69, n. 3, p. 130-135, 1991.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Achieving full-cycle cost management. **MIT Sloan Management Review**, 2004.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Develop profitable new products with *Target Costing*. **MIT Sloan Management Review**, v. 40, n. 4, p. 23, 1999.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Factors influencing the target costing process: Lessons from Japanese practice. 25 fev. 1997.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. *Target Costing* and Value Engineering. **Institute of Management Accountants**, Productivity Press, 1997.

COOPER, R.; YOSHIKAWA, T. Inter-organizational cost management systems: The case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. **International Journal of Production Economics**, v. 37, n. 1, p. 51-62, 1994.

COOPER, S. L.; EISENHARDT, K. M. Product development: Past research, present findings, and future directions. **Academy of management review**, v. 20, n. 2, p. 343-378, 1995.

COSTA, W. P. L. B.; LIMA, O. C. de; SILVA, S. L. P.; SILVA, J. D. Determinantes da gestão de custos nas Micro e Pequenas Empresas. **Revista Brasileira de Contabilidade e Gestão**, v. 11, n. 21, p. 038-059, 2022.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. Contabilidade Gerencial - Teoria e Prática. – 8. ed. – [2. Reimpr.]. – São Paulo: Atlas, 2017.

CRESWELL, J. W. **Projeto de Pesquisa: métodos qualitativos, quantitativos e misto**. Tradução Magda Lopes. – 3. ed. Porto Alegre : Artmed, 2010.

CRUZ, C. V. O. A.; OLAK, P. A.; HARANO, R. M.; IMES, D. C. A Relação Entre a Capacitação Em Gestão e o Uso de Artefatos de Contabilidade Gerencial em Entidades do Terceiro Setor do Paraná. **Revista Universo Contábil**, [S. l.], v. 19, n. 1, 2024.

CRUZ, C.V. O. A.; ROCHA, W. Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 5, n. 10, p. 31-51, 2008.

CUNHA, P. R.; SANTOS, V.; BEUREN, I. M. Artigos de periódicos internacionais que relacionam teoria institucional com contabilidade gerencial. **Perspectivas Contemporâneas**, v. 10, n. 2, p. 01-23, 2015.

DACIÊ, F. do P.; ESPEJO, M. M. D. S. B.; GIMENEZ, F. A. P.; CAMACHO, R. R. Are similar ones different? Determinant characteristics of management tool usage within companies sharing the same institutional environment. **Revista de Administração**, v. 52, n. 3, p. 341-352, 2017.

DAOWADUENG, P. The determinants affecting the implementation of *Target Costing* in startup firms. **Decision Science Letters**, v. 13, p. 535-544, 2024.

DAVILA, A.; FOSTER, G. Management control systems in early-stage startup companies. **The Accounting Review**, v. 82, n. 4, p. 907-937, 2007.

DE MORO, W. J. **O custeio-alvo como metodologia para definição e controle dos custos de produtos em desenvolvimento: o caso da indústria automobilística brasileira**. 2003. 139f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil, 2003.

DEKKER, H.; SMIDT, P. A survey of the adoption and use of *Target Costing* in *DuTarget Costing* firms. **International Journal of production economics**, v. 84, n. 3, p. 293-305, 2003.

DEVELLIS, R. F. **Scale development: theory and applications**. 4. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2017.

DIAS FILHO, J.M.; MACHADO, L.H.B. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B (coord.). **Teoria Avançada da contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

DILLMAN, D. A.; SMYTH, J. D.; CHRISTIAN, L. M. **Internet, phone, mail, and mixed-mode surveys: the tailored design method**. 4. ed. Hoboken: John Wiley & Sons, 2014.

DIMAGGIO, P.J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, n. 48, n. 2, p.147-160, 1983.

DYER, J. H. How Chrysler created an American keiretsu. **Harvard Business Review**, v. 74, n. 4, p. 42-52, 1996.

ELLRAM, L. M. Purchasing and Supply Management's Participation in the *Target Costing* Process. **Journal of supply chain management**, v. 36, n. 1, p. 39-51, 2000.

ELLRAM, L. M. Supply management's involvement in the *Target Costing* process. **European Journal of Purchasing & Supply Management**, v. 8, n. 4, p. 235-244, 2002.

ELLRAM, L. M. The implementation of *Target Costing* in the United States: theory versus practice. **Journal of Supply Chain Management**, v. 42, n. 1, p. 13-26, 2006.

ELLRAM, L. M.; TATE, W. L.; CHOI, T. Y. The conflicted role of purchasing in new product development costing. **Journal of Supply Chain Management**, v. 56, n. 1, p. 3-32, 2020.

ELNASHAR, T. A. *Target Costing* Estimations' Accuracy and International Firms' Competitive Strategies: An Absorption Costing View. **Available at SSRN 4458441**, 2023.

ERNST&YOUNG; IMA S. **The state of management accounting**. Survey of Management Accounting, 1-24, 2003

EVERAERT, P.; BRUGGEMAN, W. Cost targets and time pressure during new product development. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 22, n. 12, p. 1339-1353, 2002.

EVERAERT, P.; LOOSVELD, S.; VAN ACKER, T.; SCHOLLIER, M.; SARENS, G. Characteristics of *Target Costing*: theoretical and field study perspectives. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 3, n. 3, p. 236-263, 2006.

EWERT, R.; ERNST, C. *Target Costing*, co-ordination and strategic cost management. **European Accounting Review**, v. 8, n. 1, p. 23-49, 1999.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: SRV Editora LTDA, 2017.

FAVERO, L. P. **Manual de Análise de Dados - Estatística e Modelagem Multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2017.

FEIL, P.; YOOK, K. H.; KIM, I. Japanese *Target Costing*: a historical perspective. **International Journal**, v. 11, n. 1, p. 10-19, 2004.

FERREIRA, A. C.; MACHADO, M. J. C. V. Custeio-Alvo (*Target Costing*): Revisão de Bibliografia. **Revista Gestão & Tecnologia**, v. 15, n. 1, p. 101-126, 2015.

FERREIRA, L. H. S. Desigualdade de Gênero no Trabalho: um estudo sobre Divisão Sexual do Trabalho e Trabalho a Domicílio na indústria calçadista em três municípios brasileiros nos anos 2000 e 2010. **Latitude**, 2019.

FIELD, A. N. D. Y. SPSS. **Discovering statistics using SPSS. 2nd ed. Porto Alegre, RS: Artmed**, 2009.

FILOMENA, T. P.; NETO, F. J. K.; 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.

FINSTAD, K. Response interpolation and scale sensitivity: Evidence against 5-point scales. **Journal of usability studies**, v. 5, n. 3, p. 104-110, 2010.

FORMIGA, A. S. **Implantação do uso do *Target Costing* na elaboração de orçamentos de obras em empresa de construção civil de Porto Alegre/RS**. Dissertação (Mestrado Profissional em Engenharia) – Escola de Engenharia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil, 2006.

FRANCO, H. **A contabilidade na era da globalização**. São Paulo: Atlas, 1999.

FRANZ, K. P. *Target Costing*. Konzept und kritische Bereiche. **Controlling**, v. 5, n. 3, p. 124-130, 1993.

FREUND, J. E. **Estatística aplicada: economia, administração e contabilidade**. 11. ed. Porto Alegre: Bookman, 2019.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; WANDERLEY, C. A.; MALAGUEÑO, R. A pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil: desenvolvimento, dificuldades e oportunidades. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 1, p. 47-68, 2015.

FREZATTI, F.; BECK, F.; MUCCI, D. M.; SCHLUP, D. Reflexões sobre a viabilização de survey como abordagem metodológica para pesquisa em controle gerencial. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 15, n. 1, 2021.

FUCHS, C.; SCHREIER, M. Customer empowerment in new product development. **Journal of product innovation management**, v. 28, n. 1, p. 17-32, 2011.

FULLERTON, R. R.; MCWATTERS, C. S. An empirical examination of cost accounting practices used in advanced manufacturing environments. In: *Advances in management accounting*. Emerald Group Publishing Limited, 2004. p. 85-113.

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

GALINDO, M. L. El costo objetivo en la nueva gestión integral de costos. **Revista Gestión y estrategia**, n. 13, p. 104-111, 1998.

GIL, Antonio C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 7. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2022.

GLÜCKLER, J.; HAMMER, I. Connectivity in Contiguity: Conventions and Taboos of Imitation in Colocated Networks. In: **Knowledge and networks**. Cham: Springer International Publishing, 2017. p. 269-290.

GOETZE, U.; WEBER, T.; LINKE, C.; SCHMIDT, A. *Target Costing* for Materials-Potentialities and Methodology. **MATERIALWISSENSCHAFT UND WERKSTOFFTECHNIK**, v. 40, n. 7, p. 566-572, 2009.

GONÇALVES, T.; GAIO, C.; SILVA, M.. *Target Costing* and innovation-exploratory configurations: A comparison of fsQCA, multivariate regression, and variable cluster analysis. **Journal of Business Research**, v. 89, p. 378-384, 2018.

GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M.. Mudanças nas práticas de contabilidade gerencial de empresas. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 10, n. 3, p. 84-104, 2011.

GRAUPNER, T. C.; SILVA, A.; SILVA, M. Z. Objetivos de Cooperação Interfirmas e uso do Target Costing. **ABCustos**, v. 19, n. 2, p. 1-24, 2024.

GREENE, J. C.; CARACELLI, V. J. MAKING PARADIGMATIC SENSE. **Handbook of mixed methods in social & behavioral research**, p. 91, 2003.

GREENWOOD, R.; SUDDABY, R.; HININGS, C. R. Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. **Academy of management journal**, v. 45, n. 1, p. 58-80, 2002.

GUERREIRO, R. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, p. 7-21, 2006.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. In: ENANPAD, 30, 2006, Salvador/Bahia. **Anais. Salvador: ANPAD**, 2006. p. 381.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 44, p. 45-62, 2008.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach: a case study of a Brazilian bank. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 2, n. 3, p. 196-228, 2006.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 12, n. 2, p. 78-101, 2011.

GUIDI, A. C.; MORGAN, L.; MONTEBELO, M. I.; CORRÊA, D. A. Cost management in micro and small companies in the mining sector. **Revista de Negócios**, v. 22, n. 2, p. 48-64, 2017.

GUIDI, A. C.; PIZZINATTO, N. K.; PIZZINATTO, A. K.; MONTEIRO, T. A.; LIMA Montebello, M. I. de. Acg Mimetic Isomorphism as Competitive Strategy in the Dimension Stone Sector. **Revista de Negócios**, v. 28, n. 4, p. 31-48, 2023.

GUTIÉRREZ-BRONCANO, S. LINUESA-LANGREO, J.; RUBIO-ANDRÉS, M.; SASTRE-CASTILLO, M. Á. Can hybrid strategy improve SME performance? The role of innovation and adaptive capacity. **European Journal of Innovation Management**, v. 27, n. 9, p. 173-197, 2024.

GUZ, A. N.; RUSHCHITSKY, J. J. Scopus: A system for the evaluation of scientific journals. **International Applied Mechanics**, v. 45, n. 4, p. 351-362, 2009.

HAIR JR., J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. Tradução Adonai Schlup Sant'Anna. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HAIR Jr., J.F.; WILLIAM, B.; BABIN, B.; ANDERSON, R. E. **Multivariate data analysis**. 8th.ed. Hampshire: Cengage Learning EMEA, 2019.

HAMERMÜLLER, R. J. O.; AZEVEDO, Y. G. P.; GOMES, H. B.; DE FREITAS NETO, R. M.; ARAÚJO, A. O. Investigação dos artefatos gerenciais utilizados pelos gestores dos restaurantes de Fernando de Noronha para a tomada de decisão. **CAP Accounting and Management**, v. 14, n. 1, 2021.

HAMMAMI, H.; AL-OMIRI, M.; BOURAOUI, T.; ANAM, O. A. *Target Costing*: Adoption and its relationships with competition intensity, intended strategy and firm size. **Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)**, v. 14, n. 3, p. 220-245, 2019.

HAMOOD, H. H.; OMAR, N.; SULAIMAN, S. *Target Costing* practices: A review of literature. **Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)**, v. 6, n. 1, p. 1-22, 2011.

HAMOOD, H.; OMAR, N.; SULAIMAN, S. Target costing implementation and organizational capabilities: A research framework. **Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)**, v. 8, n. 2, p. 47-61, 2013.

HANSEN, J. E. **Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação lato sensu: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos**. 2002. 211f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2002.

HANSEN, J. E.; ROCHA, W. Custeio Alvo: princípios e requisitos. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2004.

HASSELBLADH, H.; KALLINIKOS, J. The project of rationalization: a critique and reappraisal of neo-institutionalism in organization studies. **Organization studies**, v. 21, n. 4, p. 697-720, 2000.

HAUNSCHILD, P. R.; MINER, A. S. Modes of interorganizational imitation: The effects of outcome salience and uncertainty. **Administrative science quarterly**, p. 472-500, 1997.

HAVEMAN, Heather A. Follow the leader: Mimetic isomorphism and entry into new markets. **Administrative science quarterly**, p. 593-627, 1993.

HAWLEY, A. **Human ecology**. In: SILLS, D. L. (Ed.). *International Encyclopedia of the Social Sciences*. New York: Macmillan, p. 328-337, 1968.

HELMS, M. M.; ETTKIN, L. P.; BAXTER, J. T.; GORDON, M. W. Managerial implications of *Target Costing*. **Competitiveness Review: An International Business Journal**, v. 15, n. 1, p. 49-56, 2005.

HEMATFAR, M.; SANATI-ARASTEH, A.; NOORYAN, S. The steps of implementing *Target Costing*. Available at SSRN 1455184, 2013.

HERSBERGER-LANGLOH, S. E.; STÜHLINGER, S.; VON SCHNURBEIN, G. Institutional isomorphism and nonprofit managerialism: For better or worse?. **Nonprofit Management and Leadership**, v. 31, n. 3, p. 461-480, 2021.

HIBBETS, A. R.; ALBRIGHT, T.; FUNK, W. The competitive environment and strategy of *Target Costing* implementers: Evidence from the field. **Journal of Managerial Issues**, p. 65-81, 2003.

HIEBL, M. R. W.; RICHTER, J. F. Response rates in management accounting survey research. **Journal of Management Accounting Research**, v. 30, n. 2, p. 59-79, 2018.

HIROMOTO, T. Restoring the relevance of management accounting. **Journal of Management Accounting Research**, Fall, pp. 1-15, 1991

HOMBURG, C.; HOPPE, A.; SCHICK, R.; BRAUL, A. Accounting for preference dependency in *Target Costing*—a note. **Review of Quantitative Finance and Accounting**, v. 57, p. 845-858, 2021.

HOMBURG, C.; HOPPE, A.; SCHICK, R.; BRAUL, A. Accounting for preference dependency in target costing—a note. **Review of Quantitative Finance and Accounting**, v. 57, n. 3, p. 845-858, 2021.

HOPWOOD, A. G. Management accounting and organizational action: an introduction. In: BROMWICH, M.; HOPWOOD, A. G. **Research and current issues in management accounting**. London: Pitman, 1986. p. 9-30.

HOQUE, Z. **Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues**. Spiramus Press Ltd, 2006.

HORVÁTH, P.; NIEMAND, S.; WOLBOLD, M. *Target Costing*-State of the art. **Target Costing, Stuttgart**, p. 1-27, 1993.

HUANG, H. C.; LAI, M. C.; KAO, M. C.; CHEN, Y. C. *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**, v. 29, n. 4, p. 322-335, 2012.

HUTAIBAT, K.; ALHATABAT, Z. Management accounting practices' adoption in UK universities. **Journal of Further and Higher Education**, v. 44, n. 8, p. 1024-1038, 2020.

HUYEN, T. N. T.; ANH, T. L.; PHAN-GIA, A. V.; THANH, T. P. Factors affecting the implementation of strategic management accounting system in small and medium enterprises in the manufacturing sector in Vietnam. **Calitatea**, v. 25, n. 198, p. 51-58, 2024.

HYVÖNEN, J. Adoption and benefits of management accounting systems: evidence from Finland and Australia. **Advances in International Accounting**, v. 18, p. 97-120, 2005.

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.

INNOCENTI, R. M.; GASPARETTO, V. Mudança da contabilidade gerencial e legitimidade de uma organização do terceiro setor brasileiro: uma abordagem institucional. **Revista Universo Contábil**, v. 18, 2022.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts. New York, 1998.

IRANMANESH, H.; THOMSON, V. Competitive advantage by adjusting design characteristics to satisfy cost targets. **International Journal of Production Economics**, v. 115, n. 1, p. 64-71, 2008.

JACOMIT, A. M. **Modelo para incorporação do custeio-meta ao processo de desenvolvimento de produtos em edificações**. 2010. 377f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia Civil da Faculdade de Engenharia Civil, Arquitetura e Construção da Universidade Estadual de Campinas, Campinas, SP, Brasil, 2010.

JACOMIT, A. M.; GRANJA, A. D. An investigation into the adoption of *Target Costing* on Brazilian public social housing projects. **Architectural Engineering and Design Management**, v. 7, n. 2, p. 113-127, 2011.

J

ACUNDÁ, M. C.; CASTRO, D. T.; VICENTE, K. O Conceito de Campo Organizacional à Luz da Teoria Institucional: Um Estudo Teórico sobre Isomorfismo. **RECIMA21-Revista Científica Multidisciplinar-ISSN 2675-6218**, v. 6, n. 5, p. e656366-e656366, 2025.

JÄRVENPÄÄ, M. The institutional pillars of management accounting function. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 5, n. 4, p. 444-471, 2009.

JÄRVINEN, J. Institutional pressures for adopting new cost accounting systems in Finnish hospitals: two longitudinal case studies. **Financial Accountability & Management**, v. 22, n. 1, 2006.

JOHANSEN, A.; ENGBO, A.; TORP, O.; KALSAAS, B. T. Development of target cost—By the owner or together with Contractors-Target Value Design. **Procedia computer science**, v. 181, p. 1171-1178, 2021.

JOHNSON, R. B.; ONWUEGBUZIE, A. J.; TURNER, L. A. Toward a definition of mixed methods research. **Journal of mixed methods research**, v. 1, n. 2, p. 112-133, 2007.

JOHNSON, T. H.; KAPLAN, R. S. **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**. Harvard Business School Press, p. 269, 1987.

JÚNIOR, N. J. de O. A influência do isomorfismo institucional na adoção do Balanced Scorecard pelas organizações pertencentes ao Polo Industrial de Manaus. Tese de Doutorado

(Doutorado em Administração). Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2021.

JÚNIOR, N. J. de O.; LIMA, O. P. de. A influência do isomorfismo institucional na adoção do Balanced Scorecard pelas organizações pertencentes ao Polo Industrial de Manaus. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 14, n. 8, p. 12985-13007, 2023.

KÁDÁROVÁ, J.; TEPLICKÁ, K.; DURKÁČOVÁ, M.; VIDA, M. *Target Costing* calculation and economic gain for companies. **Procedia Economics and Finance**, v. 23, p. 1195-1200, 2015.

KADIR, M. R. A.; ALBALUSHI, A. R. S. I.; JAVED, S. Institutional Pressure and Business Sustainable Performance: Does Environmental Management Accounting Matter? **IIM Kozhikode Society & Management Review**, v. 14, n. 2, p. 207–219, 2025.

KAPLAN, R. S. The evolution of management accounting. **Readings in accounting for management control**, p. 586-621, 1984.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S.R. **Time-driven activity-based costing**. Børsen, 2008.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The balanced scorecard--measures that drive performance. **Harvard business review**, v. 70, n. 1, p. 71-79, 1992.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D. P. Using the balanced scorecard as a strategic management system. **Harvard Business Review**, v. 74, n. 1, p. 75-85, 1996.

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

KATO, Y.; BOER, G.; CHOW, C. W. Target costing: an integrative management process. **Journal of Cost Management**, v. 9, n. 1, p. 39-51, 1995.

KEE, R. The sufficiency of *Target Costing* for evaluating production-related decisions. **International Journal of Production Economics**, v. 126, n. 2, p. 204-211, 2010.

KENNEDY, F. A.; HUNTZINGER, J. Lean Accounting: Measuring and Managing The Value Stream, **Cost Management**. Vol.19, No.5, pp.31-38, 2005.

KHURSHID, A.; HANIF, M. S.; SAJID, A.; ZAKI, W. Highlighting the Leadership Role of Top Management and Business Strategy Between Institutional Pressures and the Adoption of Environmental Management Accounting. **International Journal of Organizational Leadership**, v. 14, p. 70–88, 2025.

KIM, I. W.; ANSARI, S.; BELL, J.; SWENSON, D. *Target Costing* practices in the United States. **Controlling**, v. 14, n. 11, p. 607-614, 2002.

KIM, I. W.; BERRY, E. *Target Costing*. In: **Review of management accounting research**. London: Palgrave Macmillan UK, p. 275-294, 2011.

KIM, W. C.; MAUBORGNE, R. Strategy, value innovation, and the knowledge economy. MIT Sloan Management Review, 1999.

KIMBERLY, J. Initiation, innovation and institutionalization in the creation process. In: KIMBERLY, J.; MILES, R. B. (Eds.). **The Organizational Life Cycle**. San Francisco: Jossey-Bass, p. 18-43, 1980.

KOCSOY, M.; GURDAL, K.; KARABAYIR, M. E. *Target Costing* in Turkish manufacturing enterprises. **European Journal of Social Sciences**, v. 7, n. 2, p. 92-105, 2008.

KOSTRZEWA-NOWAK, D.; GOS, W. Practical Applications of *Target Costing* in a Multidisciplinary R&D Project. **Sustainability**, v. 15, n. 1, p. 124, 2022.

KRUSKAL, William H.; WALLIS, W. Allen. Use of ranks in one-criterion variance analysis. **Journal of the American statistical Association**, v. 47, n. 260, p. 583-621, 1952.

LAHDENPERÄ, P. Preparing a framework for two-stage target-cost arrangement formulation. **International journal of managing projects in business**, v. 9, n. 1, p. 123-146, 2016.

LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 9. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2021.

LANDIS, J. R.; KOCH, G. G. The measurement of observer agreement for categorical data. **biometrics**, p. 159-174, 1977.

LANGFIELD-SMITH, K. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 21, n. 2, p. 204-228, 2008.

LAVARDA, C. E. F.; FELIU, V. M. R.; PALANCA, M. B. A interiorização da substituição de um sistema de Contabilidade Gerencial em pequenas empresas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, n. 51, p. 101-115, 2009.

LEAHY, T. The *Target Costing* bull's eye. Controller Magazine, January and February, pp. 1-2, 1998.

LIMA, A. C.; SILVEIRA, J. A. G. D.; SILVA, S. H. F. D.; CHING, H. Y. *Target Costing*: exploring the concept and its relation to competitiveness in agribusiness. **Custos e Agronegocio on-line**- v. 12, n. 3 – Jun/Set - 2016.

LIMA, T. C. S.; MIOTO, R. C. T. Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico: a pesquisa bibliográfica. **Revista katálysis**, v. 10, p. 37-45, 2007.

LIRA, S. A.; CHAVES NETO, A. Coeficientes de correlação para variáveis ordinais e dicotômicas derivados do coeficiente linear de Pearson. **Ciência & Engenharia**, v. 15, n. 1/2, p. 45-53, 2006.

LOCKAMY III, A.; SMITH, W. I. *Target Costing* for supply chain management: criteria and selection. **Industrial Management & Data Systems**, v. 100, n. 5, p. 210-218, 2000.

LOPES, M. L.; VASCONCELOS, A. L. F. S.; LIBONATI, J. J.; POLTRONIERI, C. C. Gestão de Custos para Gerenciamento da Lucratividade Apoiada na Metodologia de Custo Meta: Um Estudo em Hotel de Luxo em Fernando de Noronha. **ABCustos**, [S. l.], v. 20, n. 1, p. 77–104, 2025.

LOZADA, G.; NUNES, K. da S. **Metodologia científica**. Porto Alegre: SAGAH, 2018.

LUZ, I. P.; LAVARDA, C. E. F. Influência do isomorfismo institucional na aceitação do orçamento mediada pelas finalidades de planejamento e diálogo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 15, n. 1, p. 1-11, 2021.

MACCHION, L.; DA GIAU, A.; CANIATO, F.; CARIDI, M.; DANESE, P.; RINALDI, R.; VINELLI, A. Strategic approaches to sustainability in fashion supply chain management. **Production Planning & Control**, v. 29, n. 1, p. 9-28, 2018.

MACÊDO, L. C. B. **Custeio Meta: Um Estudo nas Indústrias de Transformação da Cidade de Campina Grande-PB**. 2020. 84f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, PB, Brasil, 2020.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S. da; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. spe, p. 77-107, 2010.

MAJOR, M.J.; RIBEIRO, J. A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In: MAJOR, M.J.; VIEIRA, R. (org.). **Contabilidade e Controle de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**. Lisboa: Escolar Editora, 2009.

MARCH, J. G.; OLSEN, J. P. **Ambiguity and Choice in Organizations**. Bergen, Norway: Universitetsforlaget, 1976.

MARCZYK, G.; DEMATTEO, D.; FESTINGER, D.; SIMPSON, D. D. Much Ado About Something: What Is Requisite to Know About Research Design and Methodology?. **PsycCRITIQUES**, v. 50, n. 32, 2005.

MARQUES, K. C. M. Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso. São Paulo, 2012. 286f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2012.

MARQUES, K. C. M.; ROCHA, W. Construção de conhecimento sobre *Target Costing*: uma análise de pesquisas sobre fatores que aumentam a sua adoção e uso. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 14, n. 32, p. 3-20, 2017.

MARQUES, K. C. M.; ROCHA, W. Evidence of the interplay between institutional and economic pressures in the strategic response to target cost process shape. **Business and Management Review**. v. 4, pp. 13 – 30, Jan, 2015.

MARTINS, E.; FLORES, E. A Relevância das Pesquisas em Contabilidade Aplicada à Prática Profissional. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 25, n. 3, p. 4-5, 2024.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas, 3ª edição**. Rio de Janeiro: Atlas, 2016.

MASADEH, A.; JRAIRAH, T.; ALMASRIA, N. The Impact of Applying the Target Cost Approach on Products' Structure (Products Pricing, Development and Quality). **International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev.**, v. 8, n. 6, p. 18, 2023.

MASKELL, B. H.; BAGGALEY, B.; GRASSO, L. **Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise**. CRC Press, 2011.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MATIAS-PEREIRA, J. Teoria institucional aplicada à contabilidade: Evolução e perspectivas Institutional Theory applied to accounting: Evolution and perspectives. **Brazilian Journal of Development**, v. 7, n. 10, p. 96651-96699, 2021.

MEGLIORINI, E.; ROCHA, W. Uma reflexão sobre a filosofia do *Target Costing* no contexto histórico atual. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2006.

MEJÍA, L. M. C.; DEL VAL, M. P.; COSCOLLAR, M. D. S D. The institutional isomorphism in the context of organizational changes in higher education institutions. **International Journal of Research in Education and Science**, v. 6, n. 1, p. 61-73, 2020.

MELO, R. S. S. de; GRANJA, A. D. Guidelines for target costing adoption in the development of products for the residential real estate market. **Ambiente Construído**, v. 17, n. 3, p. 153-165, 2017.

MENDES, R. C.; MONTIBELER, E. E. Gestão Estratégica de Custos: um estudo sobre sua aplicação e utilização em Micro e Pequenas Empresas do Setor de Serviços. **ABCustos**, v. 17, n. 1, p. 56-79, 2022.

MESSNER, M. Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 31, p. 103-111, 2016.

MEYER, J.W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. **American journal of sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MICHAELS, J. V.; WOOD, W. P. **Design to cost**. Wiley-Interscience, New York, 1989.

MIHM, J. Incentives in new product development projects and the role of *Target Costing*. **Management Science**, v. 56, n. 8, p. 1324-1344, 2010.

MILES, R. E.; SNOW, C. C. **Organizational strategy, structure and process** New York: McGraw-Hill, 1978.

MIZRUCHI, M. S.; FEIN, L. C. The social construction of organizational knowledge: A study of the uses of coercive, mimetic, and normative isomorphism. **Administrative science quarterly**, v. 44, n. 4, p. 653-683, 1999.

MODELL, S. Across the great divide: Bridging the gap between economics-and sociology-based research on management accounting. **Journal of Management Accounting Research**, v. 32, n. 2, p. 1-15, 2020.

MOLL, J.; BURNS, J.; MAJOR, M.; HOQUE, Z. Institutional theory. In: **Methodological issues in accounting research: Theories and methods**. Spiramus Press, 2006.

MONDEN, Y. **Sistema Toyota de produção: uma abordagem integrada ao just-in-time**. Tradução: Ronald Saraiva de Menezes. Revisão técnica: Altair Flamarion Klippel; Coordenação: José Antonio Valle Antunes Júnior. – 4. ed. – Porto Alegre: Bookman, 2015.

MONDEN, Y. **Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen**; tradução: Eduardo D'Agord Schaan. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MONDEN, Y.; HAMADA, K. *Target Costing* and kaizen costing in Japanese automobile companies. **Journal of Management Accounting Research**, v. 3, n. 1, p. 16-34, 1991.

MORGAN, M. J. Controlling software development costs. **Industrial Management & Data Systems**, v. 94, n. 1, p. 13-18, 1994.

MOURA, G. D.; BRITO, E. P. Z.; LOPES, E. L. A influência do uso de tecnologias móveis na pesquisa de marketing: uma análise do uso do WhatsApp. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 19, n. 2, p. 411-432, 2020.

MOURITSEN, J.; HANSEN, A.; HANSEN, C. Ø. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 221-244, 2001.

NAKAGAWA, M. **ABC –custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

NASCIMENTO, J. C. H. B.; BERNARDES, J. R.; DE SOUSA, W. D.; LANCINI, S. P. *Target Costing*, strategic tool of support in decision of production? A multi case study in São Francisco Valley. **CEP**, v. 47300, p. 000, 2013.

NAVISSI, F.; SRIDHARAN, V. G. Determinants of *Target Costing* adoption: a research note. **Journal of Management Accounting Research**, v. 29, n. 1, p. 67-77, 2017.

NETEMEYER, R. G.; BEARDEN, W. O.; SHARMA, S. **Scaling procedures: Issues and applications**. Sage, 2003.

NICOLINI, D.; TOMKINS, C.; HOLTI, R.; OLDMAN, A.; SMALLEY, M. Can *Target Costing* and whole life costing be applied in the construction industry?: evidence from two case studies. **British journal of management**, v. 11, n. 4, p. 303-324, 2000.

NIETO, R. Z. Universidade Empreendedora: mapeamento bibliométrico de revisões de literatura da Web of Science no período de 2000 a 2023. Dissertação (Mestrado em

Controladoria e Gestão Pública) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças. Rio de Janeiro, RJ, 2024.

NUNNALLY J. C.; BERNSTEIN I. H. **Psychometric theory**. New York McGraw-Hill, 1994.

OKANO, H. Japanese management accounting and recent changes of target costing at Toyota. In: **Proceeding of International Conference on Management Accounting**. Xiamen University, p. 248, 2005.

OKANO, H.; SUZUKI, T. A history of Japanese management accounting. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 2, p. 1119-1137, 2006.

OLIVEIRA, E. L. **Isomorfismo na institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria em empresas familiares brasileiras**. 2009. 216f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil, 2009.

OLIVEIRA, F. S. de; MENDONÇA NETO, O. R. de; OYADOMARI, J. C. T.; WANDERLEY, C. de A. Situated rationalities in response to institutional complexity: the role of management accounting practices. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 20, n. 3, p. 486–512, 2024.

OLIVEIRA, R. S. de; LAVARDA, C. E. F.; GASPARETTO, V. Conhecimento dos gestores sobre gestão de custos: uma abordagem do isomorfismo institucional em pequenas empresas do setor têxtil. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 13, n. 2, p. 116-132, 2023.

OLIVER, Christine. Strategic responses to institutional processes. **Academy of management review**, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.

OTLEY, D. Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management. **The British Accounting Review**, v. 33, n. 3, p. 243-261, 2001.

OYADOMARI, J. C. T.; MENDONÇA NETO, O. R.; CARDOSO, R. L.; LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2 n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008.

PALLANT, J. **SPSS survival manual: a step by step guide to data analysis using IBM SPSS**. 7. ed. London: Routledge, 2020.

PANIGRAHI, C. M. A. *Target Costing: Where Marketing Precedes Manufacturing*. **THE ACCOUNTING WORLD**, Nov, 2009.

PAVLATOS, O.; KOSTAKIS, H. Exploring the relationship between *Target Costing* functionality and product innovation: the role of information systems. **Australian Accounting Review**, v. 32, n. 1, p. 124-140, 2022.

PAVLATOS, O.; KOSTAKIS, H. Exploring the relationship between *Target Costing* functionality and product innovation: the role of information systems. **Australian Accounting Review**, v. 32, n. 1, p. 124-140, 2022.

PAZETTO, C. F.; BEUREN, I. M. Sistemas de controle e identificação interorganizacional na cooperação em parques tecnológicos. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, Brasil, v. 33, n. 88, p. 13–28, 2021.

PECI, A. A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. **Encontro Anual da Associação Nacional de Programa de Pós-Graduação Em Administração**, v. 19, 2005.

PETERA, P.; ŠOLJAKOVÁ, L. Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic. **Economic research-ekonomika istraživanja**, v. 33, n. 1, p. 46-67, 2020.

PINTO, A. L. A institucionalização organizacional como estratégia do desenvolvimento. **Revista de Administração Pública**, v. 3, n. 1, p. 7-26, 1969.

PODSAKOFF, P. M.; MACKENZIE, S. B.; LEE, J. Y.; PODSAKOFF, N. P. Common method biases in behavioral research: a critical review of the literature and recommended remedies. **Journal of Applied Psychology**, v. 88, n. 5, p. 879-903, 2003.

PORTER, M. E. **Competitive advantage: creating and sustaining competitive performance**. New York: Free Press, 1985.

PORTER, M. E. **Competitive strategy: techniques for analysing industries and competitors**. New York: Free Press, 1980.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Elsevier Editora, 1989.

PRATES, G. A.; SAMPAIO, N. A. De S.; GALI, L. C. do L. A.; FRANCO, M. P.; SAVI, A. F.; CARASCHI, J.C.; SOUSA, J. C. R. (2024). Custeio-alvo e QFD como ferramentas para redução de custos no desenvolvimento de casas de madeira infantis. **GeSec: Revista de Gestao e Secretariado**, v. 15, n. 1, 2024.

RANTA, M.; YLINEN, M.; JÄRVENPÄÄ, M. Machine learning in management accounting research: Literature review and pathways for the future. **European Accounting Review**, v. 32, n. 3, p. 607-636, 2023.

RASHID, M. M.; HOSSAIN, D. M.; ALAM, M. S. An institutional explanation of management accounting change in an emerging economy: evidence from Bangladesh. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 20, n. 3, p. 513–535, 2024.

RATTRAY, C. J.; LORD, B. R.; SHANAHAN, Y. P. *Target Costing* in New Zealand manufacturing firms. **Pacific Accounting Review**, v. 19, n. 1, p. 68-83, 2007.

- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, p. 76-97, 2006.
- REBOUÇAS, L. da S.; ROCHA, E. M.; COSTA, W. P. L. B.; SILVA, J. D.; SILVA, S. L. P.; NASCIMENTO, Í. C. S. Práticas de Gestão de Custos nas Indústrias Salineiras do Estado do Rio Grande do Norte. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], 2017.
- REIS, L.G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: Um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional.** 2008. 187f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2008.
- RIBEIRO, E. C. B.; MAKOSKY, H. N.; ALVES, O. S.; MACEDO, E. S. *Target Costing* elements associated with full costing on small dairy farms. **Custos e Agronegocio on-line**, v. 15, n. 3, p. 341-367, 2019.
- ROBALO, R. Explanations for the gap between management accounting rules and routines: An institutional approach: Explicaciones para la brecha entre las normas de contabilidad de gestión y las rutinas: un planteamiento institucional. **Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review**, v. 17, n. 1, p. 88-97, 2014.
- ROCHA, W. Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica. São Paulo, 1999. 148 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.
- ROCHA, W.; MARTINS, E. A. Custeio alvo (*Target Costing*). In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 1998.
- ROCHA, W.; MARTINS, E. A. Custeio-Alvo. **Revista Brasileira de Custos**, Volume I, Número I. São Leopoldo: Maio/Agosto 1999.
- RODRIGUES, A. C. Assimetria de poder e dependência mútua nos relacionamentos em redes de suprimentos. 163 f. Tese (doutorado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração. Belo Horizonte, 2020.
- RODRIGUES, M.; ALVES, M. D. C.; OLIVEIRA, C., SILVA, A. F.; SILVA, R. Is it possible for leading companies to affect the control system of their subsidiaries?. **Cogent Business & Management**, v. 10, n. 3, p. 2283062, 2023.
- ROMAN, D. J.; PIANA, J.; PEREIRA, M. A. S.; LOZANO, L.; DE MELLO, N. R.; ERDMANN, R. H. Fatores de competitividade organizacional. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 9, n. 1, p. 27-46, 2012.
- ROSLENDER, R. Relevance lost and found: critical perspectives on the promise of management accounting. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 7, n. 5, p. 533-561, 1996.

ROSLENDER, R.; HART, S. J. Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 13, n. 2, p. 255-277, 2002.

RÖSLER, F. **Target Costing für die Automobilindustrie**. Wiesbaden, 1996.

ROSSETTO, C. R.; ROSSETTO, A. M. Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. **RAE eletrônica**, v. 4, n. 1, p. 1-22, 2005.

ROSSI, R. M.; FERNANDES, F. B. Strategic analysis of the evolution of the sugarcane production costs in Goiás. **Custos e Agronegocio on-line**, v. 16, n. 3, p. 256-289, 2020.

SÁ, C. B. de; CALLADO, A. A. C. Relações entre os aspectos do custeio alvo e o porte empresarial: um estudo no polo industrial de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL**-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036, v. 15, n. 2, p. 77-94, 2023.

SÁ, C. B. **Fatores contingenciais e a utilização do custeio alvo: um estudo nas indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE**. 2021. 177f. Dissertação (Mestrado em Controladoria) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, PE, Brasil, 2021.

SAKURAI, M. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SAKURAI, M. *Target Costing* and how to use it. **Journal of cost management**, v. 3, n. 2, p. 39-50, 1989.

SAMOGORODSKAYA, M. I.; BEJNAR, I. A.; NAROLINA, T. S. *Target Costing System as a Tool for Improving the Competitiveness of an Economic Entity*. In: **The International Scientific and Practical Forum "Industry. Science. Competence. Integration"**. Cham: Springer International Publishing, p. 259-266. 2019.

SAMOGORODSKAYA, M. I.; BEJNAR, I. A.; NAROLINA, T. S. The Prospects for Using the Target Costing Concept in Domestic Enterprises. In: **Complex Systems: Innovation and Sustainability in the Digital Age: Volume 1**. Cham: Springer International Publishing, p. 43-51. 2020.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. D. P B. **Metodologia de pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SANTANA, G. A. S. da; COLAUTO, R. D.; CARRIERI, A. P. Institucionalização de instrumentos de custeio: o caso de uma organização do setor elétrico brasileiro. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 2, p. 25-42, 2012.

SANTOS, C. J. dos; CURSINO, A. M. C. A teoria institucional aplicada à contabilidade gerencial: revisão sistemática da literatura utilizando-se o Proknow-C. **OBSERVATÓRIO DE LA ECONOMÍA LATINOAMERICANA**, v. 22, n. 11, p. e7650-e7650, 2024.

SANTOS, R. S. As contribuições dos economistas ao estudo da administração política: o institucionalismo, o gerencialismo e o regulacionismo. **Organizações e Sociedade**, v. 10, n. 28, p. 99-116, 2003.

SAROKOLAEI, M. A.; EBRATI, M. The relationship between *Target Costing* and value-based pricing and presenting an aggregate model based on customers' expectations. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 41, p. 74-83, 2012.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, n. 5, p. 301- 321, 1994.

SCAPENS, R.W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**, v. 38, n. 1, p. 1-30, 2006.

SCARBROUGH, P.; NANNI JR, A. J.; SAKURAI, M. Japanese management accounting practices and the effects of assembly and process automation. **Management Accounting Research**, v. 2, n. 1, p. 27-46, 1991.

SCARPIN, J. E. **Target Costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos**. 2000, 173p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Norte do Paraná, 2000.

SCHOBER, P.; BOER, C.; SCHWARTE, L. A. Correlation coefficients: appropriate use and interpretation. **Anesthesia & analgesia**, v. 126, n. 5, p. 1763-1768, 2018.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations**. Thousand Oaks, California: Sage, 2001.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations: Ideas and interests**. (3ª ed.), Sage, Thousand Oaks, 2008.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations: ideas, interests and identities**. Stanford University. Fourth edition, California: Sage, 2014

SEBRAE. **Critérios de classificação de empresas: MEI, ME, EPP**. Brasília: SEBRAE, 2023. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/>. Acesso em: 10 jan. 2026.

SELZNICK, P. **Leadership in Administration: A Sociological Interpretation**. Evanston, Illinois, Row, Peterson and Company, 1957.

SHALPEGIN, T.; SOMMER, S.; WAN, Z. Collaborative prototyping of alternative designs under a *Target Costing* scheme. **Production and Operations Management**, v. 27, n. 3, p. 496-515, 2018.

SHANK, J. K.; FISHER, J. *Target Costing* as a strategic tool. **MIT Sloan Management Review**, 1999.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente**

competitivos. Tradução de Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2Ed. – Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SHARAFODDIN, S. The utilization of *Target Costing* and its implementation method in Iran. **Procedia Economics and Finance**, v. 36, p. 123-127, 2016.

SIEGEL, S.; CASTELLAN JR., N. J. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento.** 2. ed. Porto Alegre: Artmed/Bookman, 2006.

SILVA, B. N.; ABBAS, K. Práticas de mensuração e gestão de custos: Investigação em hospitais acreditados. **Teoria E Prática Em Administração**, v. 11, 2021.

SILVA, G. P. **O Uso do “Target Costing” por Montadoras de Veículos Automotores com Fábricas no Brasil.** 2014. 149f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2014.

SILVA, J. E. O. **Análise das relações entre a adoção de práticas gerenciais de custeio alvo e os aspectos da cultura organizacional.** 2023. 158f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, PB, Brasil, 2023.

SILVA, J. E. O.; CALLADO, A. A. C. Relações entre a adesão da fase remodelagem relativa às práticas gerenciais do custeio alvo e os aspectos da cultura organizacional. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], 2023.

SILVA, N. E. F.; COELHO, P. F. da C.; CAVALCANTE, C. E. Isomorfismo e sustentabilidade: análise nas empresas do setor elétrico brasileiro. **Exacta**, v. 14, n. 2, p. 251-268, 2016.

SIMON, H. A. **From substantive to procedural rationality.** In: 25 Years of Economic Theory. Springer US, 1976. p. 65-86.

SOBRINHO, S. L.; CALLADO, A. L. C. Análise das relações entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial adotadas à luz da teoria contingencial: um estudo nos hotéis dos municípios de Recife e Ipojuca do estado de Pernambuco. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036**, [S. l.], v. 17, n. 1, p. 444–464, 2025.

SOEIRO, T. de M.; WANDERLEY, C. de A. A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. **Organizações & Sociedade**, v. 26, n. 89, p. 291-316, 2019.

SOUSA, Á. Coeficiente de correlação de Pearson e coeficiente de correlação de Spearman: o que medem e em que situações devem ser utilizados?. **Correio dos Açores**, p. 19-19, 2019.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** 2006. 116f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2006.

- SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, p. 40-57, 2003.
- SOUZA, R. P.; RUSSO, P. T.; GUERREIRO, R. Estudo sobre a usabilidade das práticas de contabilidade gerencial mais intensamente usadas em empresas que atuam no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 17, n. 45, p. 33-49, 2020.
- SOUZA, V. G. Isomorfismo Institucional, Estratégias, Sustentabilidade e suas Relações. **Revista Estudos e Pesquisa em Administração – Repad**, v. 7, n. 2, p. 40-53, 2023.
- STADTHERR, F.; WOUTERS, M. Extending *Target Costing* to include targets for R&D costs and production investments for a modular product portfolio—A case study. **International journal of production economics**, v. 231, p. 107871, 2021.
- STANGE, M.; TIEDING, M.; BRINITZER, G.; IHLENFELDT, S. *Target Costing* as an Approach to reduce Costs in closed-loop Agriculture Systems—Application for the Cultivation of Algae in Photobioreactors. **Procedia CIRP**, v. 116, p. 372-377, 2023.
- STAZIACKI, E.; STROPARO, T. R. Target costing: aplicabilidade na formação do preço de venda. **Cadernos de InterPesquisas**, v. 1, p. 186-202, 2023.
- STEFEA, P.; ABBAS, K. M.; WAGDI, O. Aspects of Obstacles for Applying *Target Costing*: A Survey of Manufacturing Firms in Egypt. **Scientific Papers Series Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development**, v. 14, n. 1, 2014.
- SULAIMAN, S.; MITCHELL, F. Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 4, p. 422-437, 2005.
- 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.
- TABACHNICK B. G., FIDELL L. **Using multivariate statistics**. 7th ed. - New York, NY: Pearson, 2019.
- TABER, K. S. The use of Cronbach's alpha when developing and reporting research instruments in science education. **Research in science education**, v. 48, n. 6, p. 1273-1296, 2018.
- TANI, T. Interactive control in target cost management. **Management Accounting Research**, v. 6, n. 4, p. 399-414, 1995.
- 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.
- TARIFA, M. R.; REIS, L. G.; ALMEIDA, L. B. Levels of management accounting practices in agribusiness cooperativism. **Revista Custos e Agronegócio**, v. 15, n. 1, 2019.

TASHAKKORI, A.; CRESWELL, J. W. Exploring the nature of research questions in mixed methods research. **Journal of mixed methods research**, v. 1, n. 3, p. 207-211, 2007.

TAVAKOL, M.; DENNICK, R. Making sense of Cronbach's alpha. **International Journal of Medical Education**, v. 2, p. 53-55, 2011.

THAPAYOM, A. The relationships among target cost management, cost advantage, customer satisfaction and sustainable competitive advantage of micro, small and medium-sized enterprises (MSMEs) in Thailand. **Journal of Accountancy and Management**, v. 14, n. 4, p. 198-215, 2022.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. The institutionalization of institutional theory. **Studying organization. Theory & method**, v. 1, p. 169-184, 1999.

TUTTLE, B.; DILLARD, J. Beyond competition: Institutional isomorphism in US accounting research. **Accounting Horizons**, v. 21, n. 4, p. 387-409, 2007.

VAN VEEN-DIRKS, P. M. G.; LILLIS, A. M. Do the Motives for Adoption of the Balanced Scorecard affect its Development and Use?. 2018.

VELOSO, L. C.; WALKER, L. V.; SILVA, B. N. da; COSTA, M. A. S. A utilização da gestão de custos em micro, pequenas e médias empresas em uma região do estado do Paraná. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], 2021.

VIEIRA, R. M. G. **Aplicação Prática do Target Costing num Produto em Fase de Desenvolvimento**. 2023. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão). Faculdade de Economia, Universidade do Porto (Portugal), 2023.

WAKEFIELD, J.; THAMBAR, P. Applying *Target Costing* to the service sector: Sunline auto insurance case. **Issues in Accounting Education**, v. 34, n. 3, p. 1-19, 2019.

WANDERLEY, C. A. **Privatisation and management accounting change in a Brazilian electricity distribution company**. 2010. 394f. Tese (Doutorado Management Accounting) - University of Sheffield, South Yorkshire, Inglaterra, 2010.

WANG, S.; WANG, H.; WANG, J. Exploring the effects of institutional pressures on the implementation of environmental management accounting: Do top management support and perceived benefit work?. **Business Strategy and the Environment**, v. 28, n. 1, p. 233-243, 2019.

WANG, S.; WANG, H.; WANG, J. Exploring the effects of institutional pressures on the implementation of environmental management accounting: Do top management support and perceived benefit work?. **Business Strategy and the Environment**, v. 28, n. 1, p. 233-243, 2019.

WILLIAMSON, O. E. *The economic institutions of capitalism*. Simon and Schuster, 1985.

WINTER, S. G.; NELSON, R. R. **An evolutionary theory of economic change**. University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship, 1982.

- WOODS, M.; TAYLOR, L.; FANG, G. C. G. Electronics: A case study of economic value added in *Target Costing*. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 4, p. 261-277, 2012.
- WU, C.; HUANG, P.; BROWN, D. Target costing as a role of strategic management accounting in real-estate investment industry. **African Journal of Business Management**, v. 7, n. 8, p. 641, 2013.
- WU, H. H.; YU, F. J. A framework of setting up goal control limits of *Target Costing* for non-normal distributions. **Journal of Systems Science and Systems Engineering**, v. 16, n. 4, p. 424-433, 2007.
- WU, H. Using *Target Costing* concept in loss function and process capability indices to set up goal control limits. **The International Journal of Advanced Manufacturing Technology**, v. 24, p. 206-213, 2004.
- YASUKATA, K.; YOSHIDA, E.; YAMADA, I.; OURA, K. A longitudinal case study of target cost management implementation at a shipbuilding company. *Journal of accounting & organizational change*, 9(4), 448-470, 2013
- 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.
- YIN, R. K. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. Porto Alegre: Grupo A, 2016.
- YOSHIKAWA, T.; INNES, J.; MITCHELL, F. Japanese cost management practices. *Contemporary Cost Management: Handbook of Cost Management*, Chapman and Hall, London, 1993.
- YOUSEF, H.; SPONEM, S. The adoption of management accounting innovations in emerging economies: exploring market, institutional and organizational factors. **Journal of Accounting & Organizational Change**, 2025.
- YUSOH, N. N. A. M.; MAT, T. Z. T.; ABDULLAH, A. Institutional Pressures and Environmental Management Accounting System Adoption: Evidence from Malaysian Public Listed Companies. **Asian Journal of Accounting & Governance**, v. 19, 2023.
- ZAMBENEDETTI, L.; ANGONESE, R. O processo orçamentário de uma instituição pública federal de ensino sob a ótica do isomorfismo. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 12, n. 2, 2020.
- 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.
- ZUCKER, L. G. The Role of Institutionalization in Cultural Persistence. **American Sociological Review**, v. 42, n. 5, p. 726-743, 1977.

APÊNDICE A - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO - TCLE

Título da Pesquisa: Gestão de Custos nas Indústrias Calçadistas da Paraíba.

Pesquisadores responsáveis: Isabella Christina Dantas Valentim e Professora Dra. Renata Paes de Barros Camara

Instituição: Universidade Federal da Paraíba (UFPB) / Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Doutorado Acadêmico

1. Apresentação da pesquisa

Você está sendo convidada(o) a participar de uma pesquisa de doutorado desenvolvida no âmbito do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB. Esta pesquisa tem por objetivo, identificar e investigar práticas gerenciais de custos nas indústrias calçadista na Paraíba.

2. Procedimentos

A participação consiste no preenchimento deste questionário com perguntas objetivas. A participação é voluntária, individual e não requer identificação. O questionário poderá ser acessado a partir de qualquer dispositivo com conexão à *internet*.

3. Riscos e desconfortos

Não são esperados riscos físicos, sociais ou psicológicos associados à sua participação. No entanto, caso alguma questão desperte desconforto, o(a) participante poderá interromper o preenchimento a qualquer momento, sem qualquer prejuízo.

4. Benefícios esperados

A participação nesta pesquisa não implica benefícios diretos para o(a) participante. Entretanto, os resultados poderão contribuir para reflexões acadêmicas e institucionais sobre o desenvolvimento científico no campo da contabilidade.

5. Sigilo e confidencialidade

As informações obtidas nesta pesquisa serão tratadas de forma confidencial, garantindo-se o sigilo sobre a participação dos respondentes. Os resultados desta pesquisa poderão ser apresentados em eventos ou periódicos científicos, porém, em nenhuma circunstância, a identidade dos participantes e, nem da organização da qual fazem parte, será divulgada.

6. Esclarecimentos e contatos

Você tem o direito de esclarecer quaisquer dúvidas antes, durante ou após a participação na pesquisa. Para isso, pode entrar em contato com a pesquisadora responsável:

Isabella Christina Dantas Valentim

Telefone e *WhatsApp*: +55 (83) 9 9971-2556

E-mail: isabella.cdantas@gmail.com

Em caso de dúvidas adicionais quanto ao estudo, pode consultar o Programa de Pós-graduação no qual a pesquisadora vincula-se como Doutoranda:

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Universidade Federal da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Campus I, João Pessoa/PB.

Telefone e *WhatsApp*: +55 (83) 3216-7285

E-mail: ppgccufpb@gmail.com

7. Consentimento

Ao seguir com o preenchimento do questionário, você declara que:

- > Foi informado(a) de forma clara sobre os objetivos e procedimentos da pesquisa;
- > Compreende que sua participação é voluntária e que pode se retirar a qualquer momento, sem qualquer prejuízo;
- > Concorde em participar da pesquisa conforme descrito neste Termo.
- > Declaro que li as informações acima e aceito participar da pesquisa.

APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Inicialmente, agradecemos sua colaboração ao se dispor a responder este questionário. Temos por finalidade coletar dados para uma tese de doutorado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis – PPGCC, da Universidade Federal da Paraíba – UFPB, a qual pretende analisar a “**Gestão de Custos nas Indústrias Calçadistas da Paraíba**”, de autoria da Doutoranda Isabella Christina Dantas Valentim, sob orientação da professora Doutora Renata Paes de Barros Camara.

Assim, desejamos que você fique atento ao avaliar as questões, de modo que possamos obter a maior expressividade da realidade. Em nenhum momento será identificado quem são os respondentes para que se garanta o sigilo dos dados e a privacidade do indivíduo. O questionário não levará mais que 10 minutos para sua finalização.

Para mais informações entre em contato conosco através do e-mail: isabella.cdantas@gmail.com ou através do telefone (83) 99971-2556 (Isabella).

Ao seguir com o preenchimento do questionário, você declara que:

- Foi informado(a) de forma clara sobre os objetivos e procedimentos da pesquisa;
- Compreende que sua participação é voluntária e que pode se retirar a qualquer momento, sem qualquer prejuízo;
- Concorda em participar da pesquisa conforme descrito no Termo de Consentimento Livre e Esclarecido - TCLE.

Declara que leu as informações acima e aceita participar da pesquisa.

() Li, e aceito participar da pesquisa.

() Não aceito participar da pesquisa.

SEÇÃO I – PERFIL DOS RESPONDENTES

Objetivo da seção: levantar algumas características dos participantes da pesquisa.

- | | |
|---|---|
| 1. Assinale o seu gênero: | 4. Qual seu cargo na empresa? |
| () Feminino | () Proprietário/Sócio/Presidente |
| () Masculino | () Gestor Contábil/Financeiro |
| () Prefiro não responder | () Gestor Operacional |
| | () Outro, especificar: _____ |
| 2. Qual sua faixa etária? | 5. Qual seu tempo de atuação na empresa? |
| () Até 25 anos | () Até 2 anos |
| () Entre 26 e 35 anos | () Entre 2 e 10 anos |
| () Entre 36 e 45 anos | () Entre 10 e 15 anos |
| () Mais de 45 anos | () Mais de 15 anos |
| 3. Região em que a empresa está localizada: | 6. Há quanto tempo você desempenha este cargo, independentemente de ser nesta empresa ou não: |
| () João Pessoa | () Até 2 anos |
| () Campina Grande | () Entre 2 e 10 anos |
| () Patos | () Entre 10 e 15 anos |
| () Catolé do Rocha | () Mais de 15 anos |
| () Outra: _____ | |

Questões sobre Gerenciamento de Custos

25. A empresa apura o valor do custo admissível para cada produto considerando: 1º o preço máximo que pode ser praticado; e 2º a margem de lucro desejada.

Nunca 1 2 3 4 5 6 7
 () () () () () () () Sempre

26. A empresa revisa seus custos continuamente para manter a lucratividade em mercados competitivos.

Nunca 1 2 3 4 5 6 7
 () () () () () () () Sempre

27. Os setores da empresa (ex. *marketing*, engenharia e produção) participam das decisões sobre viabilidade econômica do produto.

Nunca 1 2 3 4 5 6 7
 () () () () () () () Sempre

28. Os fornecedores são envolvidos na etapa de projeto dos produtos (ex.: é feito contato com fornecedores para negociar preços, materiais, alternativas, etc).

Nunca 1 2 3 4 5 6 7
 () () () () () () () Sempre

29. A empresa analisa o projeto dos novos produtos, os requisitos de matéria-prima e os processos de fabricação para procurar oportunidades de economia de custos.

Nunca 1 2 3 4 5 6 7
 () () () () () () () Sempre

30. O custo deve ser alocado entre os centros de custos operacionais internos (como *marketing*, fabricação, geral e administrativo, logística e distribuição e compras externas).

Nunca 1 2 3 4 5 6 7
 () () () () () () () Sempre

31. A empresa utiliza diferentes métodos que auxiliam na redução de custos dos produtos.

Nunca 1 2 3 4 5 6 7
 () () () () () () () Sempre

Questões sobre Melhoria Contínua

32. A empresa realiza o monitoramento dos custos do produto.

Nunca 1 2 3 4 5 6 7
 () () () () () () () Sempre

33. Independente do custo do produto, a empresa não mede esforços para realização da melhoria contínua, mantendo a lucratividade e a posição de mercado do produto.

Nunca 1 2 3 4 5 6 7
 () () () () () () () Sempre

34. A empresa busca sempre a redução de custos e melhoria contínua, seja na fase de fabricação, tanto para produtos novos quanto para existentes.

Nunca 1 2 3 4 5 6 7
 () () () () () () () Sempre

Referências: Adaptado de Braga (2022) e Marques (2012)

44. A empresa adota práticas de controle de custos para atender exigências de grandes clientes.								
	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	()	()	()	()	()	()	()	Sempre

45. A definição de preços e margens de lucro é influenciada por contratos ou acordos formais com compradores.								
	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	()	()	()	()	()	()	()	Sempre

46. A adoção de práticas de definição de preço e gestão de custos está associada a exigências de programas de incentivo ou financiamentos públicos (Ex.: BNDES, etc).								
	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	()	()	()	()	()	()	()	Sempre

47. Práticas de redução de custo são implementadas para atender requisitos ambientais, sociais ou trabalhistas impostos por órgãos externos.								
	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	()	()	()	()	()	()	()	Sempre

48. A empresa contratou ou se utiliza de consultorias especializadas para implementar práticas de controle ou gestão de custos.								
	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	()	()	()	()	()	()	()	Sempre

49. A decisão de adotar determinadas práticas de controle de custos é influenciada por recomendações de associações ou sindicatos industriais.								
	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	()	()	()	()	()	()	()	Sempre

50. A participação em feiras, eventos ou redes de cooperação contribui para a adoção de novas práticas gerenciais.								
	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	()	()	()	()	()	()	()	Sempre

51. Os gestores da empresa têm formação técnica ou superior com foco em contabilidade, custos ou finanças.								
	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	()	()	()	()	()	()	()	Sempre

Referências: Adaptado DiMaggio e Powell (1983), Oyadomari et al. (2008) e Júnior (2021)

OBRIGADA PELA SUA PARTICIPAÇÃO NA PESQUISA.

Se deseja receber os resultados desta pesquisa, por favor forneça o seu e-mail a seguir:

APÊNDICE C – RESULTADOS DA CORRELAÇÃO

		Correlações								
		TC - Etapa 1: Características e Preço	TC - Etapa 2: Margem de Lucro	TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo	TC - Etapa 4: Gerenciament o de Custos	TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas	Imitação de práticas organizacionai s	Benchmarking	Busca de legitimidade	
rô de Spearman	TC - Etapa 1: Características e Preço	Coeficiente de Correlação	1,000	,619***	,610***	,688***	,539**	,669***	,483**	,684***
		Sig. (2 extremidades)	.	<,001	<,001	<,001	,002	<,001	,007	<,001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	TC - Etapa 2: Margem de Lucro	Coeficiente de Correlação	,619***	1,000	,558**	,598***	,440*	,347	,377*	,602***
		Sig. (2 extremidades)	<,001	.	,001	<,001	,015	,061	,040	<,001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo	Coeficiente de Correlação	,610***	,558**	1,000	,671***	,551**	,728***	,632***	,573***
		Sig. (2 extremidades)	<,001	,001	.	<,001	,002	<,001	<,001	<,001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	TC - Etapa 4: Gerenciamento de Custos	Coeficiente de Correlação	,688***	,598***	,671***	1,000	,622***	,498**	,490**	,640***
		Sig. (2 extremidades)	<,001	<,001	<,001	.	<,001	,005	,006	<,001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas	Coeficiente de Correlação	,539**	,440*	,551**	,622***	1,000	,562**	,720***	,612***
		Sig. (2 extremidades)	,002	,015	,002	<,001	.	,001	<,001	<,001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	Imitação de práticas organizacionais	Coeficiente de Correlação	,669***	,347	,728***	,498**	,562**	1,000	,672***	,634***
		Sig. (2 extremidades)	<,001	,061	<,001	,005	,001	.	<,001	<,001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	Benchmarking	Coeficiente de Correlação	,483**	,377*	,632***	,490**	,720***	,672***	1,000	,559**
		Sig. (2 extremidades)	,007	,040	<,001	,006	<,001	<,001	.	,001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	Busca de legitimidade	Coeficiente de Correlação	,684***	,602***	,573***	,640***	,612***	,634***	,559**	1,000
		Sig. (2 extremidades)	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	,001	.
		N	30	30	30	30	30	30	30	30

***. A correlação é significativa no nível 0.001 (bicaudal).

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

*. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Correlações

		TC - Etapa 1: Características e Preço	TC - Etapa 2: Margem de Lucro	TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo	TC - Etapa 4: Gerenciament o de Custos	TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas	Exigência de Clientes	Acordos Formais	Exigência de Orgãos Externos	
rô de Spearman	TC - Etapa 1: Características e Preço	Coeficiente de Correlação	1,000	,619***	,610***	,688***	,539**	,532**	,352	,518**
		Sig. (2 extremidades)	.	<,001	<,001	<,001	,002	,002	,056	,003
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	TC - Etapa 2: Margem de Lucro	Coeficiente de Correlação	,619***	1,000	,558**	,598***	,440*	,515**	,617***	,435*
		Sig. (2 extremidades)	<,001	.	,001	<,001	,015	,004	<,001	,016
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo	Coeficiente de Correlação	,610***	,558**	1,000	,671***	,551**	,525**	,634***	,612***
		Sig. (2 extremidades)	<,001	,001	.	<,001	,002	,003	<,001	<,001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	TC - Etapa 4: Gerenciamento de Custos	Coeficiente de Correlação	,688***	,598***	,671***	1,000	,622***	,732***	,338	,508**
		Sig. (2 extremidades)	<,001	<,001	<,001	.	<,001	<,001	,068	,004
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas	Coeficiente de Correlação	,539**	,440*	,551**	,622***	1,000	,504**	,311	,336
		Sig. (2 extremidades)	,002	,015	,002	<,001	.	,005	,095	,069
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	Exigência de Clientes	Coeficiente de Correlação	,532**	,515**	,525**	,732***	,504**	1,000	,280	,236
		Sig. (2 extremidades)	,002	,004	,003	<,001	,005	.	,135	,209
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	Acordos Formais	Coeficiente de Correlação	,352	,617***	,634***	,338	,311	,280	1,000	,588***
		Sig. (2 extremidades)	,056	<,001	<,001	,068	,095	,135	.	<,001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	Exigência de Orgãos Externos	Coeficiente de Correlação	,518**	,435*	,612***	,508**	,336	,236	,588***	1,000
		Sig. (2 extremidades)	,003	,016	<,001	,004	,069	,209	<,001	.
		N	30	30	30	30	30	30	30	30

***. A correlação é significativa no nível 0,001 (bicaudal).

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

*. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Correlações

		TC - Etapa 1: Características e Preço	TC - Etapa 2: Margem de Lucro	TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo	TC - Etapa 4: Gerenciament o de Custos	TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas	Consultoria Especializada	Influência de Associações	Participação em Feiras e Eventos	Pessoal com expertise	
rô de Spearman	TC - Etapa 1: Características e Preço	Coefficiente de Correlação	1,000	,619***	,610***	,688***	,539**	,312	,216	,014	,052
		Sig. (2 extremidades)	.	<,001	<,001	<,001	,002	,093	,251	,941	,785
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	TC - Etapa 2: Margem de Lucro	Coefficiente de Correlação	,619***	1,000	,558**	,598***	,440*	,051	,107	,287	,177
		Sig. (2 extremidades)	<,001	.	,001	<,001	,015	,788	,573	,124	,349
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo	Coefficiente de Correlação	,610***	,558**	1,000	,671***	,551**	,493**	,286	,363*	,113
		Sig. (2 extremidades)	<,001	,001	.	<,001	,002	,006	,126	,049	,553
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	TC - Etapa 4: Gerenciamento de Custos	Coefficiente de Correlação	,688***	,598***	,671***	1,000	,622***	,348	,117	,114	,010
		Sig. (2 extremidades)	<,001	<,001	<,001	.	<,001	,059	,538	,549	,958
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas	Coefficiente de Correlação	,539**	,440*	,551**	,622***	1,000	,223	,080	,154	,041
		Sig. (2 extremidades)	,002	,015	,002	<,001	.	,236	,674	,416	,831
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	Consultoria Especializada	Coefficiente de Correlação	,312	,051	,493**	,348	,223	1,000	,383*	,129	,178
		Sig. (2 extremidades)	,093	,788	,006	,059	,236	.	,037	,495	,346
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	Influência de Associações	Coefficiente de Correlação	,216	,107	,286	,117	,080	,383*	1,000	,284	,431*
		Sig. (2 extremidades)	,251	,573	,126	,538	,674	,037	.	,128	,017
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Participação em Feiras e Eventos	Coefficiente de Correlação	,014	,287	,363*	,114	,154	,129	,284	1,000	,384*	
	Sig. (2 extremidades)	,941	,124	,049	,549	,416	,495	,128	.	,036	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	
Pessoal com expertise	Coefficiente de Correlação	,052	,177	,113	,010	,041	,178	,431*	,384*	1,000	
	Sig. (2 extremidades)	,785	,349	,553	,958	,831	,346	,017	,036	.	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	

***. A correlação é significativa no nível 0,001 (bicaudal).

** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

*. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

APÊNDICE D – TESTE KRUSKAL-WALLIS

Sumarização de Teste de Hipótese

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de TC - Etapa 1: Características e Preço é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,300	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de TC - Etapa 2: Margem de Lucro é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,077	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,404	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de TC - Etapa 4: Gerenciamento de Custos é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,646	Reter a hipótese nula.
5	A distribuição de TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,435	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de TC - Etapa 1: Características e Preço é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,055	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de TC - Etapa 2: Margem de Lucro é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,112	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,641	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de TC - Etapa 4: Gerenciamento de Custos é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,290	Reter a hipótese nula.
5	A distribuição de TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,087	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de TC - Etapa 1: Características e Preço é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,125	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de TC - Etapa 2: Margem de Lucro é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,948	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,185	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de TC - Etapa 4: Gerenciamento de Custos é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,504	Reter a hipótese nula.
5	A distribuição de TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,602	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de TC - Etapa 1: Características e Preço é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,088	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de TC - Etapa 2: Margem de Lucro é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,084	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,108	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de TC - Etapa 4: Gerenciamento de Custos é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,504	Reter a hipótese nula.
5	A distribuição de TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,460	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de TC - Etapa 1: Características e Preço é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,863	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de TC - Etapa 2: Margem de Lucro é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,545	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,745	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de TC - Etapa 4: Gerenciamento de Custos é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,131	Reter a hipótese nula.
5	A distribuição de TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,983	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de TC - Etapa 1: Características e Preço é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,479	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de TC - Etapa 2: Margem de Lucro é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,204	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,346	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de TC - Etapa 4: Gerenciamento de Custos é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,648	Reter a hipótese nula.
5	A distribuição de TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,367	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de TC - Etapa 1: Características e Preço é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	1,000	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de TC - Etapa 2: Margem de Lucro é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,915	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,200	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de TC - Etapa 4: Gerenciamento de Custos é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,916	Reter a hipótese nula.
5	A distribuição de TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,404	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de TC - Etapa 1: Características e Preço é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,032	Rejeitar a hipótese nula.
2	A distribuição de TC - Etapa 2: Margem de Lucro é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,032	Rejeitar a hipótese nula.
3	A distribuição de TC - Etapa 3: Custo Permitido e Alvo é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,287	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de TC - Etapa 4: Gerenciamento de Custos é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,778	Reter a hipótese nula.
5	A distribuição de TC - Etapa 5: Melhoria Contínuas é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,477	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

Sumarização de Teste de Hipótese

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Imitação de práticas organizacionais é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,438	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Benchmarking é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,346	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Busca de legitimidade é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,156	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Imitação de práticas organizacionais é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,138	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Benchmarking é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,142	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Busca de legitimidade é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,003	Rejeitar a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Imitação de práticas organizacionais é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,051	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Benchmarking é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,396	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Busca de legitimidade é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,322	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Imitação de práticas organizacionais é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,461	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Benchmarking é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,486	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Busca de legitimidade é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,692	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

Sumarização de Teste de Hipótese

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Imitação de práticas organizacionais é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,778	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Benchmarking é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,500	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Busca de legitimidade é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,947	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Busca de legitimidade é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,319	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Imitação de práticas organizacionais é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,316	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Benchmarking é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,089	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Imitação de práticas organizacionais é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,848	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Benchmarking é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,983	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Busca de legitimidade é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,983	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Imitação de práticas organizacionais é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,081	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Benchmarking é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,208	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Busca de legitimidade é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,240	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

Sumarização de Teste de Hipótese

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Exigencia de Clientes é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,554	Retar a hipótese nula.
2	A distribuição de Acordos Formais é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,040	Rejeitar a hipótese nula.
3	A distribuição de Exigencia de Orgãos Externos é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,605	Retar a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Exigencia de Clientes é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,018	Rejeitar a hipótese nula.
2	A distribuição de Acordos Formais é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,561	Retar a hipótese nula.
3	A distribuição de Exigencia de Orgãos Externos é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,894	Retar a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Exigencia de Clientes é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,398	Retar a hipótese nula.
2	A distribuição de Acordos Formais é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,776	Retar a hipótese nula.
3	A distribuição de Exigencia de Orgãos Externos é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,009	Rejeitar a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Exigencia de Clientes é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,493	Retar a hipótese nula.
2	A distribuição de Acordos Formais é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,106	Retar a hipótese nula.
3	A distribuição de Exigencia de Orgãos Externos é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,288	Retar a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

Sumarização de Teste de Hipótese

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Exigencia de Clientes é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,326	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Acordos Formais é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,131	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Exigencia de Orgãos Externos é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,948	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Exigencia de Clientes é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,612	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Acordos Formais é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,129	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Exigencia de Orgãos Externos é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,884	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Exigencia de Clientes é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,928	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Acordos Formais é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,302	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Exigencia de Orgãos Externos é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,327	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Exigencia de Clientes é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,636	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Acordos Formais é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,002	Rejeitar a hipótese nula.
3	A distribuição de Exigencia de Orgãos Externos é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,108	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

Sumarização de Teste de Hipótese

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Consultoria Especializada é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,700	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Influência de Associações é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,424	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Participação em Feiras e Eventos é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,539	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de Pessoal com expertise é igual nas categorias de Idade.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,086	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Consultoria Especializada é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,415	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Influência de Associações é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,671	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Participação em Feiras e Eventos é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,947	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de Pessoal com expertise é igual nas categorias de Formação (1=Até Médio, 2=Superior+).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,964	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Consultoria Especializada é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,030	Rejeitar a hipótese nula.
2	A distribuição de Influência de Associações é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,025	Rejeitar a hipótese nula.
3	A distribuição de Participação em Feiras e Eventos é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,678	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de Pessoal com expertise é igual nas categorias de Cargo (1=Proprietário, 2=Gestor).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,912	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Consultoria Especializada é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,388	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Influência de Associações é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,890	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Participação em Feiras e Eventos é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,793	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de Pessoal com expertise é igual nas categorias de TempoCargo (1=até 10 anos, 2=mais de 10 anos).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,741	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

Sumarização de Teste de Hipótese

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Consultoria Especializada é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,774	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Influência de Associações é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,140	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Participação em Feiras e Eventos é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,930	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de Pessoal com expertise é igual nas categorias de Faturamento (1=Microempresa, 2=EPP/Grande).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,078	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Consultoria Especializada é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,550	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Influência de Associações é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,549	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Participação em Feiras e Eventos é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,833	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de Pessoal com expertise é igual nas categorias de Número de Funcionários.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,373	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Consultoria Especializada é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,486	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Influência de Associações é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,066	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de Participação em Feiras e Eventos é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,621	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de Pessoal com expertise é igual nas categorias de Localização (1=CG, 2=Outras).	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,588	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

	Hipótese nula	Teste	Sig. ^{a,b}	Decisão
1	A distribuição de Consultoria Especializada é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,546	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de Influência de Associações é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,042	Rejeitar a hipótese nula.
3	A distribuição de Participação em Feiras e Eventos é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,446	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de Pessoal com expertise é igual nas categorias de Mercado (1=Regional, 2=Nacional+.	Amostras Independentes de Teste de Kruskal-Wallis	,259	Reter a hipótese nula.

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

ANEXO A - CARTA Nº 3/2025 - CCSA-PPGCC

25, 18:29

sipac.ufpb.br/sipac/protocolo/documento/documento_visualizacao.jsf?imprimir=true&idDoc=4591564

**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA****CARTA Nº 3 / 2025 - CCSA-PPGCC (11.00.52.03)****Nº do Protocolo: 23074.094981/2025-54****João Pessoa-PB, 16 de Setembro de 2025**

Ref. Encaminhamento de Pesquisa para Gestores das indústrias calçadistas do Estado da Paraíba

Prezado(a) Sr(a),

A portador (a) da presente **ISABELLA CHRISTINA DANTAS VALENTIM**, é aluna regularmente matriculada, sob o número: **20221007403**, no curso de Doutorado do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PPGCC/UFPB, e, no momento realiza pesquisas para elaboração de sua pesquisa de Doutorado, o qual terá como tema central: A Gestão Estratégica de Custos.

Informamos que a referida tem autorização deste programa de pós-graduação para utilização da imagem do PPGCC/UFPB, na divulgação dos questionários que serão enviados.

Considerando a relevância e atualidade da pesquisa citada, que é interesse do PPGCC/UFPB, solicitamos a gentileza de auxiliar a pesquisadora na obtenção dos dados que necessita.

(Assinado digitalmente em 16/09/2025 11:48)
WENNER GLAUCIO LOPES LUCENA
COORDENADOR CURS/POS-GRADUACAO
Matricula: 1526402

Para verificar a autenticidade deste documento entre em <https://sipac.ufpb.br/documentos/> informando seu número: **3**, ano: **2025**, documento(espécie): **CARTA**, data de emissão: **16/09/2025** e o código de verificação: **da77f1aef3**