

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RACHEL CARDOSO SILVA

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: *TARGET COSTING* APLICADO À
ATIVIDADE AGROPECUÁRIA – UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO NOS ANAIS DO
CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**

**VITÓRIA DA CONQUISTA – BA
2018**

RACHEL CARDOSO SILVA

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: *TARGET COSTING* APLICADO À
ATIVIDADE AGROPECUÁRIA – UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO NOS ANAIS DO
CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Gerencial

Orientador: Prof. Flávio José Dantas da Silva

**VITÓRIA DA CONQUISTA – BA
2018**

S586g

Silva, Rachel Cardoso

Gestão estratégica de custos: *Target Costing* aplicado à atividade agropecuária -um estudo bibliométrico nos Anais do Congresso Brasileiro de custos./ Rachel Cardoso Silva .Vitória da Conquista,2018.

55f. il.(alguns coloridos).

Orientador (a): Prof.Flavio José Dantas da Silva..

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação), Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2018.

Inclui referências. F.53,-57.

1.Contabilidade Gerencial. 2.Contabilidade-custos 3.Gestão estratégica..4.*Target Costing*.I.Silva, Rachel Cardos.II. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia.

III.

CDD 657
657.4

Catálogo na fonte:

UESB – Campus Vitória da Conquista - BA

RACHEL CARDOSO SILVA

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: *TARGET COSTING* APLICADO À
ATIVIDADE AGROPECUÁRIA – UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO NOS ANAIS DO
CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Gerencial.

Orientador: Prof. Flávio José Dantas daSilva.

VitóriadaConquista, _____/_____/_____

BANCA EXAMINADORA

Flávio José Dantas da Silva
Especialista em Auditoria Fiscal Contábil pela UFBA
Professor UESB - Orientador

Carlos Alberto Góes de Carvalho
Mestre em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu
Professor UESB -Avaliador

Antônio dos Santos
Mestre em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu
Professor UESB- Avaliador

AGRADECIMENTOS

Agradeço mais uma vez ao meu bom Deus por me fortalecer durante todos esses anos de caminhada; agradeço por revigorar minhas forças e me agraciar como dom da vida para assim, poder viver e aprender tudo o que me foi ensinado durante esses cinco anos e meio na Universidade.

Aos meus pais, Elaine e Isaías por serem inspiração e meus exemplos de persistência, determinação e força. Obrigada por acreditarem e confiarem em minha capacidade. Amo vocês!

À minha irmã Ruth por toda paciência e todo cuidado que teve comigo durante toda minha vida para que eu chegasse até aqui.

Ao meu grande amor Alan, que me acompanha desde a aprovação e por entender as ausências, meus cansaços, vendo cada lágrima de alegria e tristeza rolar. Te amo meu bem!

Ao meu orientador, Flávio Dantas, por acreditar muito mais em mim do que eu mesma sempre acreditei, por sempre se fazer presente mesmo com a ampla carga de horários e atividades. Obrigada por ser inspiração de profissional e ser humano!

Muitas pessoas fizeram parte dessa trajetória, por esse motivo agradeço aos meus familiares em especial minha tia Elisângela Cardoso (Aninha), Mestre da família, que desde pequena me incentiva e me apoia, principalmente, em minha jornada acadêmica.

Aos meus tios Gleici e Djalma por se fazerem presentes e serem peças fundamentais para meu crescimento pessoal e profissional e que, me presentearam com Heloísa a princesa da Dinda, que mesmo ainda tão pequena consegue alavancar todos os meus planos e projetos com um simples sorriso.

Ainda não sendo parte dessa família, mas muito em breve, agradeço ao meu cunhado Rogério por cada minuto que se dedicou a ouvir, discutir e abrir meus horizontes quanto à mercado, administração, economia e, principalmente, nesse fim de curso em meus desesperos. Obrigada Zezo!

Aos colegas de turma e professores que tornaram os dias mais leves e de maior aprendizado.

Obrigada!

Ao meu Deus,

Autor da minha fé.

Meus pais Isaiás e Elaine, minha irmã Ruth e meu Amor

Alan, por todo amor e carinho.

“Todos podem ver as táticas de minhas conquistas,mas ninguém consegue discernir a estratégia que gerou as vitórias”.

(Sun Tzu)

RESUMO

Diante da atual conjuntura mercadológica mundial, o gerenciamento e a aplicação de métricas que auxiliam o desenvolvimento e melhor gestão dos recursos empresariais, também passam a ser utilizadas nas atividades rurais. O desafio atual é inteirar proprietários da necessidade em reconhecer a realidade em que estão inseridos para que assim, haja a elaboração de uma Gestão Estratégica que integre as principais metas, políticas e sequência de ações que a empresa deve seguir para alcançar os objetivos propostos, tornando-a competitiva e em condições de permanência no mercado. À luz da Contabilidade Gerencial, o presente estudo buscou estudar a temática Gestão Estratégica de Custos, com a utilização da ferramenta *Target Costing* em Atividades Agropecuárias. Para isso, foi realizado um estudo bibliométrico nas dez (10) últimas edições do Congresso Brasileiro de Custos entre os anos de 2008 e 2017, onde foram selecionados treze (13) artigos publicados com os temas *Target Costing*/Custeio Alvo, dos quais, apenas um abordava sobre a ferramenta *Target Costing* em Atividade Agropecuária. Para tanto, utilizou-se da abordagem quantitativa, fundamentada no método dedutivo, cuja pesquisa se desenvolveu por meio de pesquisas bibliométrica, de cunho exploratório. A pesquisa comprovou a necessidade e a possibilidade da aplicação dessa ferramenta em Atividades Agropecuárias, uma vez que esta tem como objetivo o gerenciamento estratégico de custos com vistas na realização das diversas atividades realizadas nos mais distintos cenários mercadológicos.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Custos. Gestão Estratégica. *Target Costing*.

ABSTRACT

Given the current global market situation, the management and application of metrics that help the development and better management of entrepreneurial resources are also used in rural activities. The current challenge is to inform owners of the need to recognize the reality in which they are inserted so that there is a Strategic Management that integrates the main goals, policies and sequence of actions that the company must follow to achieve the proposed objectives, making it competitive and able to remain in the market. In the light of Managerial Accounting, the present study sought to examine the Strategic Management of Costs using of the Target Costing tool in Agricultural and Livestock Activities. For this, a bibliometric study was carried out in the ten (10) last editions of the Brazilian Congress of Costs between 2008 and 2017, where thirteen (13) published articles were selected with the themes Target Costing/CusteioAlvo, of which only one was about the Target Costing tool in Agricultural Activity. Therefore, a quantitative approach was used, based on the deductive method, whose research was developed through bibliometric research of an exploratory nature. The research proved the need and the possibility of applying this tool in Agriculture and Livestock Activities, since it has the objective of strategic management of costs with intent of carrying out the various activities performed in the most varied marketing scenarios.

Keywords: Managerial Accounting. Costs. Strategic Management. Target Costing.

LISTA DE TABELAS

TABELA 01 – Quantitativo de Trabalhos Encontrados na Categoria Gestão Estratégica de Custos.....	46
TABELA 02 - Quantitativo de Trabalhos Encontrados nas subcategorias selecionadas	46

LISTA DE QUADROS

QUADRO 01 – Artigos publicados nos Anais da CBC entre os anos de 2008 e 2017 20

QUADRO 02 - Critério de Classificação dos Custos 32

LISTA DE GRÁFICO

GRÁFICO 01 – Achados sobre as subcategorias estabelecidas	47
--	----

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	14
1.1 Tema.....	15
1.2 Objetivos.....	15
1.2.1 Objetivo Geral.....	15
1.2.2 ObjetivosEspecíficos	15
1.3 Problematização	15
1.3.1 Questão Problema	16
1.4 Hipótese de Pesquisa.....	16
1.5 Justificativa	16
1.6 ResumoMetodológico	16
1.7 VisãoGeral.....	17
2. REFERENCIAL TEÓRICO	18
2. 1 Marco Conceitual.....	18
2.2 Estado daArte.....	19
2.3 Marco Teórico.....	20
2.3.1 Congresso Brasileiro de Custos	21
2.3.2 Atividade Rural	22
2.3.3 Gestão e Estratégia	23
2.3.4 Contabilidade	27
2.3.4.1 Contabilidade Gerencial	29
2.3.4.2 Contabilidade Custos.....	31
2.3.5 Gestão Estratégica de Custos mediante a utilização do <i>Target Costing</i> na Atividade Agropecuária	34
2.3.5.1 Gestão Estratégica de Custos	34
2.3.5.2 <i>Target Costing</i> como recurso da Gestão Estratégica de Custos.....	35
2.3.5.3 <i>Target Costing</i> como ferramenta gerencial para a Atividade Rural.....	39
3. METODOLOGIA	42
4. COLETA E ANÁLISE DOSDADOS	45
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIAS.....	52

1. INTRODUÇÃO

A Gestão de Custos é um novo conceito que se fundamenta nas premissas da globalização dos mercados, implicando um contexto de reestruturação e flexibilização dos processos produtivos, do acirramento da concorrência e a busca incessante pela eficiência na gestão empresarial para manter sua posição no mercado e crescimento econômico.

Em detrimento da forte pressão do mercado por redução de preços, a conservação da estabilidade financeira das empresas está sujeita ao sucesso que elas obtiverem na redução de seus custos, por ser a única forma restante satisfatória para a manutenção de suas margens de lucratividade em níveis relevantes.

Assim, a aplicação de um método de gestão estratégica que busca reduções sistemáticas dos custos de seus produtos é de fundamental importância para tornar a empresa competitiva nesse cenário atual.

Nesse contexto, o Custo Meta ou *Target Costing*¹ surgiu como um elemento integrante da gestão estratégica empresarial, tendencionando à adaptação, maior variabilidade e personificação do *mix* de produtos, adoção de novas tecnologias de produção, aumento do grau de acirramento da concorrência e da exigência de clientes.

Partindo da premissa de que o custo é formado através do preço dado pelo mercado e o um objetivo ideal de lucro, Rocha (1998, p. 01), advoga que “[...] as empresas estão tendo que alterar a metodologia de administrar a relação preço-custo. Não se pode formar preços com base nos custos; e sim, o custo é que deve ser definido em função do preço médio de venda dado pelo mercado”.

Diante da atual conjuntura mercadológica mundial, o gerenciamento e a aplicação de métricas que auxiliam o desenvolvimento e melhor gestão dos recursos empresariais, também passam a ser utilizadas nas atividades rurais, exigindo que a propriedade rural seja administrada empresarialmente, garantindo padrões de qualidade e produtividade, visto que, as decisões dos produtores rurais ainda são tomadas, na maioria das vezes, apenas por conhecimentos técnicos e experiências próprias na administração da propriedade. O desafio atual é a conscientização dos proprietários da necessidade de conhecer a realidade em que estão inseridos, através da análise do ambiente externo que proporciona oportunidade e ameaças, podendo influenciar diretamente no projeto.

Neste contexto, a elaboração de uma estratégia integra as principais metas, políticas e sequência de ações que a empresa deve seguir para alcançar os objetivos propostos bem como

¹Para esta pesquisa optou-se pelo uso do termo *Target Costing* pela pluralidade concernente a este conceito.

se tornar competitiva.

1.1 Tema

Esta pesquisa apresenta como tema a Contabilidade Gerencial – *Target Costing*.

1.2 Objetivos

Os objetivos da pesquisa estão classificados em Geral e Específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

✓ Pesquisar *Target Costing* como recurso Estratégico na Gestão de Custos em Atividade Agropecuária, através do instrumento metodológico, bibliométrico, nos Anais do Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2008 a 2017.

1.2.2 Objetivos Específicos

A partir do objetivo geral supracitado, apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

- ✓ Determinar doutrinariamente o que vem a ser gestão estratégica;
- ✓ Especificar com clareza e abrangência as atividades agropecuárias;
- ✓ Esclarecer técnica e cientificamente o que são, a que se destinam e quais as utilizações/aplicações dos custos;
- ✓ Estudar com amplitude técnica, científica e gerencial a metodologia de mensuração/gestão de custos denominada de *Target Costing* ou Custeio Alvo;
- ✓ Realizar estudo bibliométrico sobre *Target Costing* como recurso estratégico na gestão de custos na atividade rural, a partir de trabalhos científicos constantes dos Anais do Congresso Brasileiro de Custos.

1.3 Problematização

Face aos objetivos propostos, surge o seguinte questionamento:

1.3.1 Questão Problema

Por que a aplicação de *Target Costing* na atividade rural é um recurso estratégico?

1.4 Hipótese de Pesquisa

A hipótese da pesquisa é que, através da utilização de uma Gestão Estratégica de Custos, com auxílio da ferramenta gerencial *Target Costing* desenvolvimento das Atividades Agropecuárias terão vantagem competitiva para permanecerem o mercado.

1.5 Justificativa

A pesquisa busca favorecer a expansão das abordagens teóricas, especificamente aplicadas à Contabilidade de Custos para fortalecimento do Curso de Graduação em Ciências Sociais aplicadas, principalmente na área das Ciências Contábeis, tornando-se uma base de dados e um material relevante para pesquisa, dentro da área temática Custeio Alvo, bem como para o curso de Agronomia, por se tratar de uma aplicação em atividades agropecuárias, quando serão abordadas métricas para uma gestão estratégica.

O presente estudo trará benefícios para produtores rurais que necessitam de auxílio para controlar, gerenciar, planejar o dia a dia de seus negócios, reestruturarem suas estratégias de custos para permanecerem em um mercado cada dia mais competitivo, exigente e diversificado, bem como, para as ações e a tomada de decisões futuras.

A pesquisadora possui laços com o segmento rural e busca atrelar seus conhecimentos científicos em realização profissional e pessoal, possibilitando assim, auxílio na pequena propriedade rural familiar.

1.6 Resumo Metodológico

O estudo desenvolveu-se por meio de uma abordagem, predominantemente, qualitativa, fundamentada no método bibliométrico. A investigação classifica-se como descritiva, desenvolvendo-se por meio de pesquisas bibliográficas. A análise delimitou-se nas edições dos Anais do Congresso de Contabilidade, entre os anos de 2008–2017, cuja abordagem visa a aplicabilidade da métrica, de gestão de custos, *Target Costing*, empenhada em desenvolver estratégia gerencial à atividade agropecuária.

1.7 Visão Geral

Além do Capítulo 1 que apresenta os objetivos e as delimitações do trabalho, juntamente com o problema e em que se justifica este estudo, este Trabalho de Conclusão de Curso apresenta mais quatro capítulos.

No Capítulo 2 é apresentado o Referencial Teórico, o qual se subdivide em Marco Conceitual, Estado da Arte e Marco Teórico. No Capítulo 3 aborda-se sobre a Metodologia de Pesquisa utilizada no presente trabalho, bem como o delineamento da pesquisa, os métodos de abordagem, de procedimento e técnica. No Capítulo 4 são apresentados os Resultados deste estudo, em meio ao desenvolvimento das fases essenciais para a elaboração e análise dos resultados propostos nos objetivos iniciais da pesquisa.

Por fim, no Capítulo 5 são apresentadas as conclusões desta pesquisa, apontando as oportunidades geradas a partir da estratégia trazida pelo *Target Costing* para a atividade rural, bem como sugestões para futuros estudos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Como fora mencionado, este Capítulo divide-se em Marco Conceitual, Estado da Arte e Marco Teórico. O primeiro tem a finalidade de conceituar termos que são referência para esta pesquisa, facilitando, assim, o seu entendimento. Já o Estado da Arte apresenta algumas das contribuições acadêmicas relevantes relacionadas à temática desta monografia. Por fim, o Marco Teórico possui o intuito de fundamentar, através de outros pesquisadores, o estudo aqui realizado. Em outras palavras, consiste na consubstanciação teórica da pesquisa, abordando, profundamente, o tema e as delimitações temáticas desta monografia.

2.1 Marco Conceitual

As palavras Gestão e Custo serão conceituadas para melhor compreensão do leitor, quanto à temática estudada.

De acordo com o Dicionário Aurélio a palavra gestão se origina do *latin gestio.onis* que significa, “Administração; ação de gerir, de administrar, de governar ou de dirigir negócios públicos ou particulares. Gerência; função ou exercício da pessoa responsável pela administração” (AURÉLIO, *Online*, 2018).

Para o autor Chanlat (1999, p. 31) Gestão é “um conjunto de práticas e de atividades fundamentadas sobre certo número de princípios que visam uma finalidade”. Assim, a função de gerenciar e administrar é comum em todas as atividades realizadas no cotidiano, o ato de tomar decisões ou deixar de praticar alguma tarefa se dá pela necessidade de alcançar. Porém, nessa pesquisa a Gestão está voltada diretamente para a área empresarial, e por essa razão considera que:

Gestão é uma atividade complexa, envolvendo a combinação e a coordenação de recursos humanos, físicos e financeiros, por forma a que se produzam bens ou serviços que sejam simultaneamente procurados e que possam ser oferecidos a um preço que possa ser pago, tornando ao mesmo tempo agradável e aceitável o ambiente de trabalho de todos os envolvidos. (MIRANDA *apud* DRUCKER, 1994, p. 10).

Os conceitos sobre administração, também, podem ser incorporados nessa conceituação inicial, visto que são sinônimas, Drucker (2001, p. 13), complementa a explicação anterior quando fala que “Administrar é aplicar o conhecimento à ação”, ou seja,

não pode existir apenas o planejamento, mas a ação é fundamental para que o objetivo comum ou específico seja atingido.

Por fim, conceitua-se a palavra Custo que é definida de forma simples pelo Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2008, p.19) “como todos os gastos relacionados a um produto até deixá-lo em condições de vender. Ou seja: tudo aquilo que é utilizado para produzir um bem ou serviço ou adquirir um bem para ser vendido”. Essa definição é muito clara, pois, deixa evidente que o custo é incorrido apenas até deixar o produto ou serviço em condição apta para comercialização e que, após essa etapa o gasto despendido será considerado despesa.

Para melhor entendimento do conceito anterior, faz-se necessário, também, conceituar a palavra Gasto, que segundo Guimarães Neto (2008, p.9) “é o sacrifício financeiro arcado por uma organização para a obtenção de um bem ou serviço, representado pela entrega ou promessa de entrega de dinheiro ou ativo qualquer”.

2.2 Estado da Arte

Este estudo teve o intuito de examinar o repositório das produções científicas que se encontra nos Anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), em cumprimento ao recorte temporal estabelecido para esta pesquisa nos anos de 2008 a 2017. Portanto, este recorte se justifica pela importância da iniciação científica no tocante ao esforço para se conhecer determinada realidade, além de considerar este período mais propulsor quanto à gestão estratégica de custo na atualidade.

De acordo com Ferreira (2002, p. 258), o “Estado da Arte” ou “estado de conhecimento” apresenta características, as quais são

Definidas como de caráter bibliográfico, elas parecem trazer em comum o desafio de mapear e de discutir uma certa produção acadêmica em diferentes campos do conhecimento, tentando responder que aspectos e dimensões vêm sendo destacados e privilegiados em diferentes épocas e lugares, de que formas e em que condições têm sido produzidas certas dissertações de mestrado, teses de doutorado, publicações em periódicos e comunicações em anais de congressos e de seminários. Também são reconhecidas por realizarem uma metodologia de caráter inventariante e descritivo da produção acadêmica e científica sobre o tema que busca investigar, à luz de categorias e facetas que se caracterizam enquanto tais em cada trabalho e no conjunto deles, sob os quais o fenômeno passa a ser analisado.

Nessa perspectiva, o mapeamento das produções se constitui como uma ferramenta para se conhecer a totalidade de determinados estudos e pesquisas, além de organizar os resultados de forma quali/quantitativa quanto ao que se pretende encontrar. Para tanto, a abordagem estabelecida para esse mapeamento versa sobre as produções acadêmicas no campo dos Artigos Científicos, também chamados de *paper*, publicados nos Anais do CBC, conforme apresenta quadro abaixo:

QUADRO 01 – Artigos publicados nos Anais da CBC entre os anos de 2008 e 2017

Nº	TÍTULO	AUTORES	ANO	PALAVRAS-CHAVE
01	Análise da progressão do conhecimento sobre Custeio Alvo: uma análise bibliométrica dos artigos apresentados nas 19 edições do Congresso Brasileiro de Custos	João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento, Wellington Dantas Sousa, Leonardo Victor de Sá Pinheiro, Maurício Boavista Mendes Boavista de Castro, Juliana REIS BERNARDES	2013	Custeio Alvo; Progressão do Conhecimento; Estudo Bibliométrico.
02	A suficiência do custeio alvo para decisões de produção: um estudo de caso em uma vinícola do Vale do São Francisco	João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento, Wellington Dantas Sousa, Simone PitonLancini, Juliana REIS BERNARDES	2012	Custeio alvo; Contabilidade para gestão estratégica; Gestão estratégica de custos.
03	Caracterizando a gestão estratégica de custos na busca de vantagem competitiva	Guilherme Wittmann, Alceu Souza, Luiz Carlos Duclós, Luciano BENDLIN	2012	Gestão estratégica de custos; Vantagem competitiva; Gestão de custos.
04	Gestão Estratégica de Custos numa Abordagem de Custo-Alvo com Engenharia de Valor e Kaizen: Um Estudo de Caso	Milton Gomes Pacheco	2010	Gestão Estratégica, Custo-Alvo; Engenharia de Valor;Kaizen.

Fonte: Elaboração da Autora, a partir de dados coletados nos Anais do CBC, 2018.

2.3 Marco Teórico

Este tópico fundamenta os elementos teóricos necessários à execução da presente pesquisa. Seu objetivo é trazer pensares e consubstanciar a temática escolhida para o desenvolvimento da mesma, para isso se fez necessário consultar referências bibliográficas que condizem com a área temática através de autores que pesquisam a temática em questão.

2.3.1 Congresso Brasileiro de Custos

Como fora esclarecido no Capítulo anterior, esta pesquisa é de caráter bibliográfico e utiliza a bibliométrica como ferramenta metodológica. Por ser necessário delimitar uma base de dados, segue breve relato sobre o Congresso Brasileiro de Custos (CBC).

Reconhecido nacionalmente como o principal evento ligado à contabilidade de custos, o Congresso Brasileiro de Custos foi desenvolvido pelos fundadores da Associação Brasileira de Custos, formada em Madri/Espanha, na década de 1990 por nomes, como Antônio Lopes de Sá, Flávio da Cruz, José Newton Cabral Carpintéro, através da autorização do Instituto Internacional de Custos, entidade que congrega docentes de Custos de inúmeros países.

Os principais objetivos desse Congresso, segundo página própria do CBC (2018) são:

- Debater o grande desafio da área de custos: incorporar, aos relatórios gerados, informações que busquem conciliar crescimento econômico e bem estar social, tanto na esfera pública quanto na área privada;
- Discutir a importância da gestão de custos nas relações interempresariais;
- Intensificar o desenvolvimento na área de gestão de custos no Brasil, enfatizando os aspectos referentes à inovação tecnológica; dessa forma, ampliando o intercâmbio de informações e de ideias entre estudantes, docentes, pesquisadores, profissionais, empresas e instituições;
- Estabelecer uma ligação entre estudos acadêmicos e aplicações em organizações, possibilitando aos participantes conhecer mais profundamente as metodologias de custos utilizadas e, ao mesmo tempo, ter uma amostra do que as universidades estão produzindo na área;
- Demonstrar quais são as dificuldades encontradas para a implantação de uma gestão de custos com enfoque em responsabilidade social, ambiental e corporativa;
- Debater os temas relevantes da área, abordando aspectos referentes ao ensino, pesquisa, extensão, exercício profissional e questões institucionais;
- Divulgar a produção técnico-científica da área, contribuindo, assim, para a difusão do avanço técnico e científico da mesma;
- Dar prosseguimento à sequência de encontros iniciada em 1994, fortalecendo a integração entre empresas e instituições de ensino e de pesquisa.

É com base nesses objetivos, na preocupação em atender as demandas e possibilitar novos debates e informações que a presente pesquisa foi feita no Banco de dados dos dez últimos anos de publicações nos Anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade, possibilitando, assim, uma análise da progressão das pesquisas realizadas dentro do recorte temporal definido.

2.3.2 Atividade Rural

O Brasil é um dos países com maior concentração de terras agricultáveis do mundo, por isso este estudo buscou analisar um recorte dentro do objeto de pesquisa, *Target Costing/Custeio Alvo*, no universo da Gestão Estratégica de Custos.

Conforme definido pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), o pequeno agricultor é tido como aquele que possui área entre 0,1 a 71,9 hectares, o médio produtor rural possui propriedade entre 72 e 269,9 hectares ao passo que o produtor que tem a propriedade acima de 270 hectares é considerado grande produtor. (BRASIL, 1970).

Os avanços tecnológicos dos últimos anos viabilizaram pela modernização dos maquinários e pesquisas científicas voltadas as necessidades campais o aumento na produtividade agrícola e pecuária, sejam elas desenvolvidas por pequenos, médios ou grandes produtores. Para lograr êxito na atividade rural o produtor precisa estar atento às condições climáticas, do solo, tipos de culturas, preços praticados entre outras e, ainda, necessita de planejamento e controle dos gastos relativos às atividades.

Silva (2008) incorpora a estes fatores a tecnologia que juntamente com o trabalho possibilita tanto a produção de alimentos quanto de matéria prima. No entanto, algumas peculiaridades devem ser mencionadas, pois, as empresas rurais se diferem dos demais setores organizacionais. Crepaldi (2005) destaca as seguintes peculiaridades:

- A dependência do clima, como fator condicionante da exploração das atividades agropecuárias;
- Relação existente entre tempo de produção e tempo de trabalho, visto que parte de suas fases independem da ação humana o que difere em muito de outros setores no qual a o trabalho acompanha e intervém diretamente até o produto final;
- Dependência de condições biológicas, estando a produção ligada as condições biológicas, sem que se possa fazer nenhuma inferência;
- Terra como participante da produção, sendo absolutamente insubstituível, devendo ser examinada para compreensão das suas características;
- Estacionalidade da produção, onde boa parte do processo de produção é dissociado;
- Incidência de riscos, especialmente climáticos;
- Sistema de Competição econômica apresentam poucas ou nenhuma vantagem competitiva no quesito diferenciação ou influência de mercado;
- Produtos não uniformes, não há como padronizar a produção tal qual pode ocorrer na indústria de bens, por exemplo;
- Alto custo de saída e/ou entrada, os altos investimentos que são exigidos por alguns tipos de explorações uma exigência imprescindível de capital de giro para superar as adversidades do próprio mercado.

Apesar dos evidentes fatores externos que acometem as atividades agropecuárias, vale ressaltar as transformações que este setor vem sendo atingido, no que diz respeito a maneira de produzir, a destinação e comercialização dos produtos agropecuários e a competitividade em permanecer no mercado.

É importante o produtor rural ter planejamento, controle e acompanhamento de sua atividade, mesmo que seja de forma simples, mas que seja eficaz. Uma contabilidade rural bem formulada, unida com uma boa gestão de custos que atenda a atividade desenvolvida na propriedade é de suma importância, pois, traz a tona informações úteis e relevantes sobre a posição financeira. A contabilidade traz dados valiosos podendo ser usados como dados estáticos e base para várias análises das atividades. (NEPOMUCENO, 2004).

Nesse cenário, a atividade rural pode ser exercida de várias formas, podendo ser de subsistência, de nível comercial e até de exploração por empresas rurais que exploram os setores agrícolas, pecuários e agroindustriais. (MARION, 2007).

A compreensão deste setor que vem passando por um forte processo de transformação e aprimoramento das suas atividades, parte da premissa de sua definição enquanto organização. Crepaldi (1998, p. 23), entende a empresa rural como uma “unidade de produção em que são exercidas atividades que dizem respeito a culturas agrícolas, criação de gado ou culturas florestais com finalidade de pretensão de renda”. Independente da extensão e da forma como ela é gerida seus fatores de produção são: terra, capital e trabalho.

Cunha e Melo (1999) corroboram com a ideia de Nepomuceno (2004) quanto ao posicionamento que deve ser adotado por empresas rurais e o produtor rural, que na busca de maior competitividade torna-se imprescindível a reestruturação de empresa rural, tendo como pano de fundo a concepção da mesma como um empreendimento lucrativo. Dentre outras medidas, essa reestruturação exige a implantação de um Sistema de Informações capaz de gerar informações confiáveis, adequadas e suficientes para sua gestão.

2.3.3 Gestão e Estratégia

A Gestão de uma empresa, independente do setor em que esteja, requer uma soma de ações e decisões determinantes para o sucesso ou fracasso do negócio. Para tanto é imprescindível que a estrutura organizacional montada dê ao gestor informações suficientes para se ter uma visão holística da empresa. No contexto das micro e pequenas empresas, Drucker (1986) apresenta uma perspectiva diferente do uso da tecnologia, dissociado da ideia de que sejam necessárias altas somas de capital para se tê-la:

Todas constituem novas aplicações do conhecimento ao trabalho humano, o que é, em última análise, a definição de tecnologia. Somente que a tecnologia não é a Eletrônica, ou a Genética, ou novos materiais. A nova tecnologia é a administração empreendedora. (DRUCKER, 1986, p. 16).

No que concerne a definição de gestão, Oliveira, Perez e Silva (2010, p. 123), afirma que a gestão está diretamente relacionada ao termo administrar, sendo o ato de “planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinado objetivo”. Pereira (2001) destaca ainda que a gestão deve buscar incessantemente a otimização dos produtos e processos da empresa, considerando sempre os aspectos internos e externos a esta, sendo variáveis que impactam diretamente na organização.

Caso a empresa não se atente para a importância de uma gestão integrada, analítica e conectada com os fatores que podem acometê-la positiva ou negativamente, seu ciclo de vida pode ser encurtado. Reforçando essa afirmativa, Falconi (2009), destaca evidências que comprometem sobremaneira a saúde das empresas, tendo em vista as falhas cometidas na gestão. Falconi(2009, p. 3), apresenta as seguintes:

- a) não colocamos as metas certas (ou não definimos nossos problemas de forma correta);
- b) não fazemos bons planos de ação, seja porque desconhecemos os métodos de análise, seja porque não temos acesso às informações necessárias (falta de conhecimento técnico);
- c) não executamos completamente, e a tempo, os planos de ação;
- d) podem ocorrer circunstâncias fora de nosso controle.

Os pontos acima reforçam a salutar importância da gestão estar sempre pautada em parâmetros que norteiem as ações de maneira consciente e planejada, demonstrando que as metas e objetivos pretendidos seguem uma linha estratégica. É a partir deste momento que a estratégia se une à gestão, ampliando as chances de sucesso do negócio.

Grandes líderes como Júlio César, que transformou a República Romana no maior e mais importante Império da antiguidade; Mahatma Gandhi que promoveu uma revolução pacífica em prol da independência da Índia; Joana D’Arc liderando um exército de 7 mil homens na luta pela libertação da França, dentre tantos outros homens e mulheres importantes, entraram para a história por conta dos seus feitos. Contudo, há de se destacar o ponto em comum entre todas essas personalidades: Todos eles foram excelentes estrategistas.

As definições para a palavra “Estratégia” estão relacionadas ao meio militar, mais exatamente aos chefes militares.

Arte de planejar e coordenar as operações das forças militares, políticas, econômicas e morais envolvidas na condução de uma guerra ou na preparação da defesa de um Estado ou comunidade de nações.

Arte militar que se ocupa do equacionamento tático das operações e movimentações de um exército tendo em vista conquistar uma vitória ou lograr condições vantajosas para vencer um inimigo.

Arte de utilizar planejadamente os recursos de que se dispõe ou de explorar de maneira vantajosa a situação ou as condições favoráveis de que porventura se desfrute, de modo a atingir determinados objetivos.

Manobra ou artifício engenhoso; artil, subterfúgio, estratagemas. (MICHAELIS, s/d, *Online*²).

Lobato (2012), traz a definição etimológica de Estratégia, vindo do grego *strategós* (*stratos* = exército e *ago* = liderança ou comando), tendo seu significado posto com a arte do general. Mas, definitivamente a estratégia não é mais uma denominação dada apenas à este setor. O advento desse conceito para o mundo das organizações e o seu uso tem sido cada vez mais determinante no mercado global.

Ainda conforme Lobato (2012 p. 22), fazendo uma análise da concepção de Mintzberg (2004), a estratégia é subdividida em três níveis que contemplam toda a organização, tendo em vista sempre os níveis hierárquicos, sendo assim definidos:

Estratégia Corporativa é o nível mais elevado da estratégia empresarial e abrange as questões relacionados aos negócios nos quais se decide competir, determinando o portfólio de unidades de negócios da organização. É a decisão de onde competir; **Estratégia Competitiva ou de Negócios** envolve a escolha de uma estratégia de competição para a unidade de negócios. Corresponde à decisão de como competir; **Estratégia Funcional** corresponde à forma de atuação de uma área funcional da empresa, normalmente relacionado ao nível tático da organização. Para maior sustentabilidade da gestão estratégica, as estratégias devem cobrir todos os ângulos da organização. (*Grifos da autora*).

Porter (2009) trouxe contribuições de grande valor no que tange a competitividade entre as empresas e a maneira de pensar a estratégia dentro das organizações. Complementando as considerações do Lobato, Porter (*Idem.*) diz que a busca pelo posicionamento estratégico das organizações deve estar pautada na condição de desempenhar, de forma diferente, as mesmas atividades dos concorrentes, ou fazer atividades diferentes.

Contudo, o autor supracitado chama a atenção para uma questão bastante relevante no cenário competitivo, pois muitos acabam confundindo “Estratégia” com “Eficácia Operacional”, e este equívoco é considerado recorrente e tem levado muitas empresas a

²Disponível em: <www.michlis.uol.com.br/busca?id=a2zb> Acesso em: 20 abr. 2018.

autoflagelação, ao invés da hipercompetição, como vem sendo denominado. Para tanto, o estudioso traz a seguinte afirmação.

A raiz do problema é a incapacidade de distinguir entre eficácia operacional e estratégia. A busca da produtividade, da qualidade e da velocidade disseminou uma quantidade extraordinária de ferramentas e técnicas gerenciais: gestão da qualidade total, *benchmarking*, competição baseada no tempo, terceirização, parceria, reengenharia e gestão da mudança. Embora as melhorias operacionais daí resultantes muitas vezes tenham sido drásticas, muitas empresas se frustraram com a incapacidade de refletir esses ganhos em rentabilidade sustentada. E aos poucos, de forma quase imperceptível, as ferramentas gerenciais tomaram o lugar da estratégia. À medida que se desdobram para melhor em todas as frentes, os gestores se distanciam cada vez mais das posições competitivas viáveis. (PORTER, 2009, p. 38).

No contexto em que se desenvolve este estudo, a análise da estratégia se apresenta como diferencial competitivo. A gestão estratégica de uma empresa num mercado de ampla concorrência é fator fundamental para sua permanência. Desse modo, é possível traçar estratégias e procedimentos através de técnicas e métodos, a fim de garantir uma solidez empresarial na atual conjuntura do mercado para o atendimento de suas demandas e exigências.

A globalização trouxe às empresas do mundo inteiro os desafios da competitividade. As empresas que conseguem manter-se com êxito são aquelas que preveem, geram e são também eixos de desenvolvimento de mudanças, “com flexibilização e rapidez, dando foco e direção às suas ações estratégicas”. (LOBATO, 2012, p. 19).

Gestão Estratégica, segundo Marques (2003, p. 5), é definida “como a função que determina um meio sistemático para a tomada de decisões, visando garantir o sucesso da empresa em seu ambiente futuro”. E destaca, para tanto, que “planejamento não diz respeito a decisões futuras, mas a implicações futuras de decisões presentes”.

Certo (2010) enfatiza que a Gestão Estratégica é um processo ininterrupto que visa manter a empresa sempre em consonância com o ambiente no qual está inserida. Os gestores devem sempre estar avaliando o ambiente, criando e aplicando diretrizes que lhes permitam o maior controle possível da organização. Na mesma linha de pensamento, Wright, Kroll e Parnel (2010), asseguram que as decisões estratégicas estão pautadas em análises que permeiam aspectos internos e externos.

No intuito de afunilar cada vez mais esse entendimento, Porter (1980), foi além do modelo proposto por Ansoff (1965), que se dividia em quatro estratégias: penetração de

mercado, desenvolvimento de produto, desenvolvimento de mercado e diversificação. Michael Porter apresenta o que ficou conhecido como “estratégias genéricas”. (MINTZBERG, 2004).

As estratégias genéricas de Porter são classificadas da seguinte maneira: Diferenciação, Liderança no Custos Total e Enfoque. Segundo o autor, as empresas que buscam vantagem competitiva devem escolher uma das estratégias para dar foco e aplicar seus recursos (LOBATO, 2012). Diante disto, os desdobramentos deste estudo se apoiam, em parte, na perspectiva dada na busca pela liderança nos custos, pautando-se em outras abordagens que serão trabalhadas nos próximos tópicos.

2.3.4 Contabilidade

A contabilidade tem desempenhado papel relevante no processo decisório das organizações, buscando demonstrar através de um conjunto de informações, a situação patrimonial e econômico-financeira das mesmas. Arrigoni e Silva (1999) explicitam que as informações para tomada de decisões devem mostrar os dois lados da realidade, dando ao gestor a possibilidade de perceber a dialética entre custos e receitas.

As evidências que confirmam a importância da contabilidade no âmbito da gestão são incontáveis, utilizando-se desta para traçar os objetivos da organização, mensurar os resultados alcançados e avaliar seu desempenho. Os relatórios elaborados pelo sistema de informações contábeis possibilitam aos administradores a tomada de decisões quanto a ações de cunho estratégico como preço, *mix* de produtos para venda, tecnologias a serem utilizadas, dentre outros. (CARDOSO *et al.*, 2015).

No Brasil, o marco para utilização da contabilidade data de 1530, devido a necessidade de Portugal controlar as Alfândegas que aqui foram surgindo, por conta das transações comerciais da sociedade que se estabeleciam na colônia. Com a chegada da Família Real os gastos se intensificaram fazendo com que passasse a haver maior controle das contas públicas e receitas do Estado, surgindo então o sistema de partidas dobradas, já usado pelo países europeus. (PELEIAS; BACCI, 2004 *apud* SILVA; RODRIGUES, 2013).

No entanto, a Contabilidade foi de fato implantada no ano de 1850, por meio da criação do primeiro Código Comercial Brasileiro, instituindo a partir de então, a escrituração contábil e a elaboração anual da demonstração do Balanço Geral como obrigatórios no país. (SCHMIDT, 1996 *apud* BUGARIM; OLIVEIRA, 2014).

Como observado no tópico anterior, a Contabilidade tem papel fundamental no que

tange a gestão e processos decisórios nas organizações. Diante deste anteposto, levanta-se então, neste ponto, a seguinte questão: Qual o conceito de contabilidade e quem são os usuários das informações contábeis?

O Conselho Federal de Contabilidade (2009, p. 27), a conceitua como sendo “a ciência que estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade”. Sob este prisma é possível acompanhar o comportamento do patrimônio dentro de um delimitado horizonte temporal, como a ciência que estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade.

Segundo Cardoso (*et al.*, 2015, p. 2), a Contabilidade é definida como a “ciência social que tem por objetivo medir, para poder informar, os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades”. Desta forma, constitui-se assim, como uma importante ferramenta de controle e gestão dessas entidades, servindo como base para a democratização da informação econômica, visto que por intermédio da Contabilidade que é conferido à sociedade, o saber sobre o resultado das aplicações dos recursos destinados às entidades.

À luz do contabilista Hilário Franco, o conceito de Contabilidade se traduz como a “ciência os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos”. O autor prossegue afirmando que o objetivo desta é de “oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial”. (FRANCO, 1997, p. 21 *apud* SILVA, 2008, p. 86).

A capacidade informativa da contabilidade, bem como a estruturação do sistema contábil estão diretamente relacionadas com a adequada formação do Plano de Contas, uma vez que por meio deste organizam-se as contas da empresa por natureza, e define as áreas de acordo com seus respectivos gastos. (CARDOSO *et al.*, 2015).

O Conselho Federal de Contabilidade traz a seguinte definição para Plano de Contas:

O plano de contas consiste em um conjunto de títulos, apresentados de forma coordenada e sistematizada, previamente definidos, nele traduzida a estrutura das contas a serem utilizadas de maneira uniforme para representar o estado patrimonial da entidade, e de suas variações, em um determinado período. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

O Plano de Contas pode ser considerado como a espinha dorsal de análise contábil,

possibilitando um olhar amplo e sistemático de todas as áreas da empresa, verificando o comportamento das receitas e também dos custos. Sobre este último haverá maior desdobramentos nos tópicos a seguir, acurando o estudo na perspectiva do Custo Meta ou *Target Costing*.

Dado o seu propósito de cunho informativo e avaliativo, a Contabilidade provê aos seus usuários demonstrações e análises econômico-financeira, física e também da produtividade da organização alvo da análise contábil. Com isso, os usuários passam a ter uma ferramenta imprescindível para sua tomada de decisão.

Quanto a identificação daqueles que utilizam das informações contábeis, estes são considerados agentes econômicos, podendo ser administradores, investidores, colaboradores, o próprio Governo, além da sociedade. Os usuários podem ser classificados conforme seus objetivos de uso da informação contábil, conforme apresentação a seguir:

Acionista controlador: retorno do capital comparado com o risco, valorização da empresa, lucro e dividendos; **Administradores:** retorno do capital e ativo, otimização dos gastos realizados, otimização das decisões futuras, lucratividade do *mix* de produtos, participação nos lucros; **Financiadores:** capacidade de pagamento, grau de endividamento; **Governo:** tributação e arrecadação de impostos, taxas e contribuições, além da formulação de diretrizes da política econômica e das atividades do Judiciário e de agências reguladoras; **Acionista minoritário:** fluxo regular de dividendos, valorização da empresa; **Empregados:** capacidade de pagamento dos salários, perspectiva de crescimento da empresa, participação nos lucros. (CARDOSO, *et al.*, 2015, p. 4 *grifos da autora*).

Em linhas gerais, pode-se dizer que tal classificação, conforme posta acima, vem possibilitar que diferentes usuários tenham acesso a informações que possam atender suas respectivas especificidades.

Enquanto sua vertente gerencial, segundo Cardoso (*et al.*, 2015), a Contabilidade tem dois termos relevantes em seus estudos, a saber: custo e resultado. Custo refere-se aos gastos decorrentes no processo produtivo, seja bens ou serviços. Já o resultado está relacionado ao lucro (ou prejuízo). O tópico a seguir dará maior ênfase à Contabilidade de Custos.

2.3.4.1 Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial está conferida a várias técnicas e procedimentos contábeis úteis à administração, no qual possui como objetivo especial facilitar o planejamento,

avaliação de desempenho e controle dentro da organização e para assegurar o uso apropriado de seus recursos. (ROSA; SANTOS, 2010, p. 5).

O produto da Contabilidade gerencial é a informação contábil gerencial. Segundo Atkinson *et al.* (2011, p. 36), “a informação contábil gerencial são dados financeiros e operacionais sobre atividades, processo, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes de uma organização”.

Para toda organização de pequeno e grande porte que utilize a informação contábil no processo administrativo é importante que a mesma seja desejável e útil para as pessoas responsáveis pela administração da entidade. Os responsáveis fixam suas próprias regras, sendo que se deve observar que os benefícios esperados do uso das informações fornecidas excedam os custos da oferta, na análise e síntese de dados, podendo utilizar-se de técnicas desenvolvidas por outras disciplinas, como financeira e custos, voltada pra fins internos, procurando suprir as necessidades dos gerentes sobre as principais informações e tendo como objetivo enfocar todos os temas no processo de tomada de decisão.

A Contabilidade Gerencial desenvolve-se por meio da necessidade do gestor e das características particulares ao processo de gestão, tendo como grande responsabilidade o provisionamento de informações relevantes para subsidiar as decisões dos gestores de uma entidade. Dessa forma, resume Iudícibus (1998, p. 21):

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

A Contabilidade Gerencial desenvolve-se com a utilização de ferramentas que a auxiliam no desenvolvimento de informações pertinentes aos gestores das entidades. Sieger e Sorensen (1999, *apud* GONZAGA, 2010) afirmam que, ao longo dos anos, as mudanças ocorridas na Contabilidade Gerencial provieram do seu processo evolutivo, fazendo-a, além de um setor de suporte, ser também considerada uma área ativamente envolvida no processo decisório empresarial, assumindo, em alguns casos, papéis de liderança como resultados da relevância das informações produzidas. Esse cenário evolutivo fez com as ferramentas utilizadas fossem se ampliando em virtude das necessidades organizacionais.

Barros (2008) afirma que a Contabilidade Gerencial, enquanto sistema de

informações encontra-se em todas as etapas de desenvolvimento da estratégia e que os resultados relativos às práticas de Contabilidade Estratégica apontam medidas que podem levar as empresas a obterem e manterem vantagens competitivas.

Partindo dessas premissas ora elencadas, a pesquisa se remete a Gestão Estratégica voltada ao gerenciamento dos custos por acreditar que esta é fundamental para a permanência no mercado.

2.3.4.2 Contabilidade Custos

A Contabilidade de Custos é imprescindível nos processos de produção. Martins (2003, p. 21), destaca duas funções importantes para esta, sendo: “o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões”. O controle, serve como fonte de dados para a realização de orçamentos, previsões, além de possibilitar a comparação com períodos e valores definidos anteriormente. O apoio a decisão serve como base informativa a respeito dos valores presentes em todo o processo produtivo, avaliando seu impacto no curto e longo prazos ao verificar o *mix* de produtos, controle de preços, a compreensão do melhor momento para comprar ou produzir, além de outros pontos, também relevantes. (MARTINS, 2003).

Para uma compreensão mais concisa de custos, faz-se necessário deixar claro a distinção entre gasto, desembolso, investimento, custo, despesas e perdas. Com isso, conforme o autor supracitado (*Idem*, p. 24), algumas definições são apresentadas:

Gasto - compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
Desembolso – pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
Investimento – gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s). **Custo** – gasto relativo a bem ou serviço utilizados na produção de outros bens ou serviços. **Despesa** - bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
Perda – bem ou serviço utilizado de forma anormal e involuntária. (*Grifos da autora*).

Com base nessas definições, entende-se custo como todas as saídas de recursos da empresa em prol da aquisição de bens e/ou serviços que permitirá a transformação do ativo.

No que tange a classificação dos custos, Cardoso (*et al.*, 2015), menciona três critérios, sendo eles: quanto à sua ocorrência, à sua alocação ao produto e ao volume de produção, conforme mostra quadro abaixo e a subclassificação de cada critério.

QUADRO 02 - Critério de Classificação dos Custos

QUANTO A OCORRÊNCIA	
Custos Básicos	Custos relacionados exclusivamente com o consumo das matérias-primas ou dos insumos.
Custo de Transformação	Também chamada de custo de conversão, são custos relacionados a fabricação, excetuando as matérias-primas. Trata-se da transformação da matéria-prima em produto acabado.
Custo Fabril	É a soma dos custos básicos com os custos de transformação dentro de um determinado período.
Custos do Produtos Fabricados	Refere-se ao custo fabril ajustado pela variação do estoque de produtos em elaboração. É o custo alocado aos produtos que foram terminados no período, independentemente de terem sido iniciados em outro período.
Custo dos Produtos Vendidos	Trata-se dos custos dos produtos fabricados ajustados pela variação do estoque de produtos acabados. Em outras palavras, é o custos dos produtos fabricados mais o estoque inicial de produtos acabados, menos o estoque final de produtos acabados.
QUANTO AO PRODUTO	
Custos Diretos	Estão relacionados diretamente ao objeto de custeio, sendo fácil e economicamente identificado a este objeto, sem necessidade de rateio.
Custos Indiretos	São aqueles não identificados como objeto de custeio de maneira economicamente viável, por serem comuns a mais de um objeto, devendo ser alocados por meio de rateio.
QUANTO AO VOLUME	
Custos Fixos	Custos que não variam em função dos níveis de produção.
Custos Variáveis	Os custos são diretamente proporcionais ao nível de produção.

Fonte: Adaptação da autora a partir de definições estabelecidas por Cardoso (*et al.*, 2015).

A partir das premissas postas no quadro acima, quanto as diferenciações dos custos dentro da estrutura produtiva, avança-se assim, para os processos de apuração destes custos. Para tanto, é preciso conhecer o sistema e métodos de custeio. A definição do método de custeio a ser aplicado a um dado processo produtivo precisa adequar-se aos aspectos gerenciais, sendo estes os princípios basilares de informações que permitirão realizar, de maneira assertiva, o planejamento e controle da empresa.

Os sistemas de custeio são classificados por ordem e por processo. Nos métodos de custeio a serem aplicados estão o custeio por absorção, custeio variável (também conhecido como custeio direto ou marginal) e o custeio por atividades, comumente chamado de ABC. (NASCIMENTO, 2008).

Antes mesmo de definir e compreender o *modus operandi* do sistema de custo, Cardoso (*et al.*, 2015) diz que não é um método mais correto do que outro para se realizar o processo de apuração de custos de uma empresa. Segundo o autor, a adequação do método a ser aplicado deverá estar em consonância com os propósitos da apuração. Com isso, ele

define três pensamentos que julga ser preciso levar em consideração no momento da apuração, a saber:

- 1) Não existe método de custeio certo ou errado! Muito menos o método “ideal”. Existem sim, métodos de custeio implantados e sendo utilizados nas empresas. Cada empresa procura escolher e adequar os métodos conhecidos e disponíveis à sua necessidade de de informação de custo.
- 2) A mensuração do custo depende do objeto de custeio! Dependendo do objeto de custeio, os custos serão classificados como fixos ou variáveis e diretos e indiretos. Essas classificações afetam as mensurações dos custos de forma diferenciada, de acordo com o método de custeio adotado.
- 3) Você obtém o que você mensura! Se você não mensurar, não vai analisar nem controlar. Se a medida obtida contiver subjetividade ou desvios em relação a sua medida real, tais distorções afetarão as decisões. (CARDOSO *et. al.*, 2015, p. 152).

Após esses esclarecimentos necessários é possível trazer os conceitos de algumas das principais formas de custeio praticadas pelas empresas. O primeiro será o Custeio por Absorção que os autores Moreira e Santana (2001) definem que o aspecto principal deste método está no fato de que todos os custos de produção são incorporados aos produtos ou serviços, sem a necessidade de diferenciá-los em fixos ou variáveis.

Diante das implicações do modelo de Absorção no que concerne a apropriação dos custos fixos pelo método de rateio que geram distorções ou mesmo pela sua natureza de invariabilidade quanto a quantidade produzida, criou-se o Custeio Variável ou Direto. Neste método são agregados ao produto todos seus custos variáveis, sendo os custos fixos considerados como despesas diretamente alocadas no resultado. (CARDOSO *et. al.*, 2015).

Uma das principais vantagens do Custeio Variável, conforme apontam Neves e Viceconti (2003, p. 152), é o impedimento de “aumentos de produção que não correspondam a aumento de vendas distorçam o resultado, removendo os efeitos de alterações nos estoques sobre o lucro, e por ser uma ferramenta melhor para a tomada de decisões dos administradores”.

Já no método ABC, sigla de *Activity Based Costing*, ao invés de alocar os custos variáveis diretamente no produto, estes são agregados à atividade. Desta forma, os custos serão atribuídos a cada atividade necessária na produção de um dado produto, possibilitando maior grau de especificidade dos custos. (MAHER, 2001).

Para Cardoso (*et. al.*, 2015, p. 157), o modelo ABC “visa a eliminar as limitações impostas pelos métodos tradicionais de custeio”. O autor diz ainda que “o principal objetivo do ABC é a alocação racional dos gastos indiretos aos bens e serviços produzidos,

proporcionando controle mais apurado dos gastos da empresa”.

Os métodos de custeio até aqui apresentados partem da premissa dos custos que envolvem a produção, porém, sem entrar no mérito do impacto desses custos no preço final do produto ou serviço. Diante de tantas variáveis que podem afetar o produto, sejam elas inerentes ao mercado ou naturais, tais quais as que afetam diretamente o setor cerne deste estudo, as atividades rurais, a estruturação de custos passa a ser estratégico para o sucesso ou fracasso do negócio. É neste momento que emerge a perspectiva trazida pelo *Target Costing*, utilizada no âmbito estratégico. No tópico a seguir o método de custeio supracitado será melhor discutido, especialmente no que tange a sua aplicabilidade nas empresas rurais.

2.3.5 Gestão Estratégica de Custos mediante a utilização do *Target Costing* na Atividade Agropecuária

No âmbito empresarial, risco é o potencial que o investimento tem de não proporcionar o resultado esperado. Os riscos nas Atividades Agropecuárias, segundo Martines Filho (2007), podem ser divididos em dois grandes grupos: Riscos da Atividade e Riscos Financeiros. No tocante aos Riscos da Atividade, têm-se os riscos da produção, riscos do mercado, risco tecnológico e riscos legais. No outro grupo que abrange os Riscos Financeiros, podem ser relacionados como riscos de liquidez, riscos de insolvência e riscos de ausência de reservas creditícia. Face aos riscos inerentes a Atividade Agropecuária, faz-se necessário o manejo dos riscos por meio de uma Gestão Estratégica.

Nessa perspectiva, o *Target Costing* traz consigo uma metodologia de gerenciamento capaz de reestruturar os custos e alocá-los nas mais distintas situações de riscos, possibilitando vantagem e oportunidade no mercado e, mesmo que existam situações incontroláveis, essa ferramenta promove a viabilidade e a continuidade a que se propõe.

2.3.5.1 Gestão Estratégica de Custos

A estratégia de hegemonia no custo é uma tática que exige empenho de toda a empresa, pois ela busca obter vantagem competitiva oferecendo ao mercado produtos com custo reduzido em relação a seu concorrente. Essa característica estratégica faz com que a empresa busque trabalhar de forma integrada em relação aos seus departamentos, pois, para uma empresa gerenciar seus custos com singularização, exige-se que todos os departamentos estejam em consonância.

No processo de tomada de decisão a Gestão Estratégica de Custos é tida como uma ferramenta imprescindível, sustentando informações. Nesse sentido, Prado *et al.* (2004) enfatiza que sua finalidade principal “[...] é fornecer as informações de que as empresas necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam”.

Hansen e Mowen (2001) afirmam que as informações fornecidas pelo departamento contábil da empresa comumente são usadas para estatuir estratégias, tendo como finalidade a obtenção da vantagem competitiva, ou seja, o estabelecimento de um valor melhor para o cliente por um custo igual ou mais baixo que aquele apresentado pelos concorrentes.

Para Martins (2003), a Gestão Estratégica de Custos carece uma análise mais significativa dos custos que vão além das fronteiras da empresa, para uma efetiva gestão, e para isso, busca-se conhecer toda a cadeia de valor desde a aquisição da matéria prima, até o consumidor final.

A Gestão Estratégica de Custos vai além da redução de custos e a maximização de lucros. A exigência categórica do mercado impõe alto nível de qualidade dos produtos e processos, bem como, melhorias nas políticas de gestão de recursos humanos. Para tanto, se faz necessário adequar as práticas e conceitos outrora desenvolvidos para a atual realidade mercadológica.

Carvalho e Laurindo (2003) completam que a lógica deste tipo de estratégia é aumentar sua margem de contribuição, partindo da variável preço e não da variável custo, sendo que seu objetivo está em identificar e satisfazer as necessidades dos clientes, mas naqueles requisitos que o cliente está disposto a pagar a mais.

Para Shank e Govindarajan (1997) a Gestão Estratégica de Custos trata de uma análise vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais; a análise de custos é vista tradicionalmente como processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais.

2.3.5.2 Target Costing como recurso da Gestão Estratégica de Custos

Em ambientes competitivos em que o preço é fixado pelo mercado, o fator custo ganha proeminência. Decorre-se que a lucratividade, bem como, a continuidade do empreendimento estão condicionados a elisão ou pelo menos a redução dos custos que não adicionam valor. Por isso, conceitos e métodos como *Target Costing* foram elevados ao nível estratégico, pois se refere diretamente com a própria continuidade do empreendimento. (IUDÍCIBUS, 1995).

Com o advento da tecnologia, o limite das fronteiras mercadológicas vem se alongando cada vez mais, tornado a competição entre as empresas ainda mais acirrada. Outro fator que se deve atentar, também, é a obsolescência, fazendo com que a vida útil de produtos e serviços seja cada vez mais curta. Segundo Moreno (2018), a inovação está em um ritmo rápido e por essa razão, vê-se com muita frequência empresas com menos de dez (10) anos de mercado desafiarem negócios seculares.

É neste contexto de grandes e aceleradas mudanças que os diferenciais competitivos se mostram como ponto chave para a permanência saudável das organizações. Em muitos casos o preço de venda é o principal condicionante na escolha dos consumidores, visto que as características dos produtos e serviços têm se assemelhado bastante. Em cenários como este abordado, as empresas necessitam estabelecer seus preços dentro dos parâmetros postos no mercado, e é neste momento que o *Target Costing* se mostra como importante instrumento de Gestão Estratégico de Custos. (SHIMABUKURO, 2006).

No tocante ao conceito de *Target Costing*, faz-se necessário evidenciar que as aplicações primeiras do modelo de gerenciamento de custos por meio do *Target Costing* ou Custeio-Meta remonta da década de 60, mais precisamente no ano de 1965, pela empresa automobilística Toyota, no Japão, a qual teve importantes contribuições de outras gigantes do mesmo segmento, como a Nissan e Honda, sem deixar de mencionar também, a Sony e Sharp. (NASCIMENTO *et al.*, 2013).

Vale salientar que a essência do modelo é advindo da Engenharia de Valor já utilizada na empresa americana General Eletric (GE). O cerne desta estrutura se dava na redução de custo para suprir a carência de materiais naquele período. Apossando-se deste viés de produção, os japoneses expandiram esse conceito ao que hoje é conhecido como *Target Costing*. (SAKURAI, 1997 apud JÚNIOR, 2004).

É preciso atentar-se para a distinção entre os termos *Target Costing* e *Target Cost* que se faz necessário com vistas a uma melhor compreensão do tema proposto nesta pesquisa. Ainda conforme Shimabukuro (2006), não é consensual a definição do termo *Target Costing*, contudo, a autora traz uma citação de Scarpin; Rocha (2000, p. 15 apud SHIMABUKURO, 2006) na qual estes apresentam a seguinte definição: “*Target Costing* é o método de custeamento, e *Target Cost* é um dos componentes e objetivo principal do *Target Costing* (os outros são: preço de venda e margem de lucro) [...]”.

O *Target Costing*, conforme expõe Sakurai (1997 apud JÚNIOR, 2004), é definido como uma metodologia que abrange todo o gerenciamento de custo com objetivos de reduzi-los em todo o decurso do processo. Estudiosos como Cooper e Slagmulder (1999 apud

SOUZA *et al.*, 2010), corroboram com este entendimento e reconhecem que a continuidade das empresas está diretamente relacionada a três importantes fatores: 1) capacidade de desenvolver produtos com a qualidade e funcionalidade requerida pelos clientes; 2) o preço deve estar em consonância com sua disposição em pagar o valor pedido; 3) deve gerar o lucro desejado.

Cruz e Rocha (2008 *apud* ANSARI *et al.* 1997, p. 11) definem Custeio-Alvo como:

[...] um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos que é conduzido pelo preço, focado no cliente, centrado no projeto, que envolve diversas áreas da empresa. O custeio alvo inicia o gerenciamento de custos nos primeiros estágios de desenvolvimento do produto e é aplicado durante todo o ciclo de vida do produto por um envolvimento ativo de toda a cadeia de valor.

Esse é um conceito que em primeira é definido como um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos.

Diante das evidências apontadas pelos autores supracitados, vê-se o quanto o preço de venda é um fator importante na consolidação das empresas no mercado e também é tido como elemento determinante na decisão de compra dos consumidores. É justamente neste ponto que o *Target Costing* entra como uma ferramenta que pode ser utilizada para alcançar o equilíbrio entre lucro desejado e atendimento dos critérios de compra dos clientes e o custo máximo permitido.

No entanto, Sakurai (1997) define *Target Costing* como instrumento de gerenciamento estratégico da seguinte forma:

É um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e desenho do produto. Atinge esta meta concentrando os esforços integrados de todos os departamentos de uma empresa, tais como marketing, engenharia, produção e contabilidade. Esse processo de redução de custos é aplicado nos estágios iniciais de produção. O resultado é o incentivo à inovação. (SAKURAI, 1997 *apud* SHIMABUKURO, p. 15, 2006).

Este entendimento quanto ao papel de gerenciamento dos custos durante o processo produtivo é também compartilhado por Cooper e Slagmulder (2000, *apud* SHIMABUKURO, 2006) e apresenta ainda o viés estratégico de administrar os lucros futuros advindos de um planejamento pautado no Custeio Alvo.

Em uma análise mais direta, o Custeio Alvo ou Custeio Meta é possível ser entendido como um custo pré-estabelecido que deve ser atingido como meta dentro de toda a

estrutura produtiva de um dado bem ou serviço, garantindo assim, um preço competitivo e lucros aceitáveis à organização. (COLAURO *et al.*, 2004).

Cruz e Rocha (2008) fazem um levantamento de seis princípios fundamentais imanente ao *Target Costing*, e asseguram que:

1. O custo é conduzido pelo preço, ou seja, o preço de mercado define o custo do produto e não o contrário;
2. O foco está no cliente, portanto, consideram-se as exigências do mercado;
3. O foco também está no projeto, pois, nesse estágio, a maior parcela dos custos é definida;
4. Deve haver um envolvimento das diversas áreas da empresa (interfuncional), como Controladoria, Marketing, Engenharia de Produção, Compras, entre outras;
5. A orientação está para o ciclo de vida do produto, tanto do ponto de vista do consumidor quanto do produtor, visando à otimização do custo total do consumidor;
6. Deve-se considerar a cadeia de valor, envolvendo fornecedores, distribuidores, prestadores de serviços, varejistas.

Camacho (2004, p.18) define o Custeio Alvo como “[...] um processo de gerenciamento de custos por meio do qual se busca o alcance do Custo Alvo.” Essa definição, considerada sintética, denota a essência do Custeio Alvo, sendo que os seus princípios, requisitos ou características são tratados, pelo autor, à parte da definição. Além disso, distingue a metodologia (Custeio Alvo) de um dos seus componentes, o Custo Alvo também chamado de Custo Meta, assim a definição requer o entendimento desse último conceito. A crítica, nesse caso, recai sobre a palavra alcance, pois, o Custo Alvo não deve ser alcançado, mas reduzido ou, se necessário, até mesmo aumentado. (CRUZ; ROCHA, 2008).

O termo “Custo Meta” é utilizado por Sakurai (1997) como sinônimo de “Custo Alvo” (preço-alvo – lucro-alvo). Por outro lado, esse mesmo termo “Custo Meta” é usado por Camacho (2004) como sinônimo de “Custo máximo admissível”, sendo que este último recebe outras nomenclaturas, como “Custo Permitido” (*Idem*) e *Allowable Cost*. (Cruz e Rocha, 2008 apud ANSARI *et al.*, 1997).

Nesta pesquisa, defende-se a utilização da abordagem disposta por Camacho definida em 2004 e corroborada por Cruz e Rocha em 2012, pois entende-se que essa é uma visão atual de modo que apura um montante de custos que será objeto de decisões por parte da entidade, considerando os seus custos atuais estimados e o máximo admissível, tendo em vista o mercado e a margem almejada pela organização previamente determinados.

2.3.5.3 *Target Costing* como ferramenta gerencial para a Atividade Rural

Após ampla discussão sobre o tema *Target Costing*, sendo apresentadas diversas definições e análises sob o olhar de grandes estudiosos, os esforços agora serão direcionados para demonstrar a aplicabilidade em Atividades Rurais.

Como já discutido anteriormente, o êxito nas atividades rurais não depende pura e simplesmente dos processos produtivos adotados ou de um acompanhamento acurado de todos os níveis de produção. A razão disso é que fatores naturais como as condições climáticas, solo, acesso à tecnologia, tipos de culturas adequadas a dadas regiões, e principalmente o mercado, impactam diretamente neste setor.

Araújo (2005) ressalta que o setor agrícola apresenta algumas características particulares que inviabilizam a tomada de decisões por parte do gestor, e que distancia dos demais setores da economia, fatores esses externos que independem do produtor rural tais como: a dependência do clima, das condições biológicas, tempo de produção, qualidade da terra e política agrícola, entre outros.

Além desses fatores que são totalmente alheios ao desejo dos produtores, soma-se às questões de mercado variáveis externamente totalmente incontroláveis, inclusive por se tratar de produtos em que o mercado dita preço. Então, é partindo dessa definição que o *Target Costing* se destaca para gerenciar e determinar margem de lucro desejada, e fixação do custo-alvo, ou seja, custo máximo permitido, para que o preço de venda esteja de acordo com o preço do mercado. Como toda e qualquer empresa necessita de lucros para sua sobrevivência e longevidade, não seria diferente ao tratar da Atividade Agropecuária.

De acordo com Marion e Santos (1996, p.13) o planejamento é importante no sentido de alertar os empresários quanto às mudanças no cenário econômico, no hábito dos consumidores, na tecnologia, no comportamento climático, nos custos, nas ofertas dos produtos (supersafras), na demanda e outras alterações. Para um bom planejamento são necessárias algumas considerações, como: plano físico de produção e vendas, orçamento de vendas, orçamento de custo de produção, orçamento de despesas, orçamento de investimentos para o ano agrícola, orçamento de caixa, projeção de resultados e projeção do balanço geral da empresa. (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2010).

A incorporação das atividades rurais sendo apreciadas enquanto entidade empresarial, traz consigo uma complexidade inerente ao processo de gestão de negócios onde as decisões precisam deixar de ser meramente intuitivas para começarem a ter um caráter estratégico, com vistas a aplicação dos lucros que podem vir pelo aumento do faturamento, redução dos

custos ou até mesmo a elevação da necessidade para melhor aceitação e permanência no mercado.

É neste momento que se encaixa a Gestão Estratégica de Custos dentro do âmbito das empresas rurais, utilizando-se, para tanto, da concepção do *Target Costing*. Estando as empresas agrícolas competindo em um mercado, no qual, individualmente, não se têm poder de inferência direta, e que são atingidas pelas questões naturais e mercadológicas já mencionadas, pode-se assim afirmar que o método gerenciamento de custos, *Target Costing*, por meio do Custo Alvo, passa a ser uma metodologia absolutamente aplicável, devendo ser incorporado na gestão das empresas do setor rural por não se restringir apenas a redução de custos, e sim, a otimização de um gerenciamento que pode proporcionar maior rentabilidade, vantagem competitiva e permanência no mercado.

Esta afirmação parte das pesquisas aqui apresentadas nas quais os autores definem de maneira clara os objetivos supracitados, e, à luz desses estudos trazidos nessa pesquisa, ficou explícito que o *Target Costing*, enquanto ferramenta, se adequa perfeitamente na estrutura produtiva, visto que ele tem como foco o gerenciamento dos custos no intuito de adequá-los em toda a cadeia produtiva para que as metas e os objetivos sejam alcançados.

No universo das empresas rurais em que os preços dos produtos são parametrizados pelo mercado, o sucesso destes empreendimentos estão diretamente ligados a suas estruturas de custos, devendo existir equilíbrio entre lucro desejado, atendimento dos critérios de compra dos clientes no que se refere a qualidade e prontidão, e o custo máximo permitido, visto que o preço é pré-estabelecido pelo mercado.

A introdução deste ferramental de controle de custo faz com que os gestores destas empresas incorporem a cultura do planejamento estratégico na gestão, atentando-se para as questões pré e pós operacionais, estando sempre um passo a frente da concorrência e utilizando as oscilações do mercado ao seu favor.

Um exemplo claro é a alta do dólar. O consultor agrônomo João Celso Collaço Júnior explica que o dólar influencia diretamente nos custos de produção e no lucro na hora da venda e reitera que a moeda americana afeta principalmente as *commodities*³, como soja, açúcar e café, porém, ao mesmo tempo em que possibilita um retorno financeiro maior, o produtor se preocupa com o preço dos insumos para próximo plantio em que os fertilizantes, defensivos agrícolas e outros, de modo geral, também acompanham o valor do mercado

³As *Commodities* (significa mercadoria em inglês) podem ser definidas como mercadorias, principalmente minérios e gêneros agrícolas, que são produzidas em larga escala e comercializadas em nível mundial.

internacional.(G1,2018 *Online*⁴). São em momentos como esses que a Gestão Estratégica de Custos ganha realce e as decisões necessitam ser analisadas e consideradas como oportunidade de ganho e supremacia.

⁴Disponível em: <<https://g1.globo.com/sp/sorocaba-jundiai/nosso-campo/noticia/aumento-na-cotacao-do-dolar-gera-lucro-e-preocupacao-ao-setor-agro.ghtml>>Aumento na cotação do dólar gera lucro e preocupação ao setor agro> Acesso em: 13 abr. 2018.

3. METODOLOGIA

Este capítulo descreve a metodologia utilizada para a realização dessa pesquisa. Para tanto, vale sinalizar que para a realização das pesquisas científicas são utilizados métodos e procedimentos que possam legitimar a existência de critérios no seu desenvolvimento. Nessa perspectiva, Gil (2010, p. 8) admite que a metodologia científica consiste num “conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento”. O método científico, portanto, descreve os caminhos utilizados pela pesquisadora para a obtenção de resultados.

O estudo se classifica como **descritivo**, uma vez que procurou realizar a “descrição das características de uma determinada população ou fenômeno” (GIL, 2010, p. 42) e também bibliográfica, pois, de acordo com Gil (*Idem*, p. 44), esta se dá “com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

A pesquisa valorizou predominantemente a abordagem quantitativa e, de acordo com Beuren (2003, p. 92), “a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”. Para Rodrigues (2006), esta pesquisa tem a função de quantificar opiniões, dados nas formas de coleta de informações, com a aplicação da estatística.

Além da abordagem quantitativa, depara-se com a abordagem qualitativa, pois,

[...] considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 70).

O problema é analisado de maneira **quali/quantitativa**, pois objetivou, através da utilização do que foi apresentado pelos quadros e gráficos a análise da distribuição da literatura contida nos Anais do CBC, descrever e realizar análise do conteúdo baseado na Gestão Estratégica de Custos, mediante a utilização do *Target Costing* em Atividades Agropecuárias.

A pesquisa é de **natureza exploratória** e, compactuando com essa ideia, Lakatos e Marconi (2008) asseguram que os estudos exploratórios,

São investigações de pesquisa empírica cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipótese, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa ou

modificar e clarificar conceitos. (LAKATOS, MARCONI, 2008, p. 180).

Os métodos que proporcionam as bases lógicas para investigação esclarecem os procedimentos necessários, seguidos no desenvolvimento da pesquisa científica dos fatos da natureza e da sociedade, ou seja, são métodos que possibilitam a definição dos alcances da pesquisa, das regras para que os fatos sejam explicados e a validade das generalizações. Dessa forma, a escolha do método depende da natureza do objeto pesquisado, dos recursos e materiais disponíveis e do nível de abrangência do estudo, entre outros. (GIL, 2010).

A presente investigação utiliza o **método dedutivo**, o qual segundo Gil (2010, p. 9):

[...] de acordo com a acepção clássica, é o método que parte do geral e, a seguir, desce para o particular. Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica.

O contexto desta pesquisa partedo princípio, fundamentado na ideia de que o *Target Costing* é um recurso útil à Gestão Estratégica de Custos, inclusive para Atividades Agropecuárias. Dessa forma, a pesquisa desenvolve-se no sentido de deduzir esta acepção, ou seja, parte do princípio geral ou da totalidade para uma situação mais específica.

Como ferramenta de pesquisa para a coleta de dados, utilizou-se da **bibliometria**, haja vista que o objetivo do estudo bibliométrico é buscar mensurações e indicadores que tenham validade e que contribuam positivamente com a construção do conhecimento (OKUBO,1997). De acordo com Araújo (2006, p. 13), o estudo bibliométrico possibilita a “promoção do controle bibliográfico (conhecer o tamanho e as características dos acervos, elaborar previsões de crescimento, etc.)”.

As principais características da bibliometria são: identificar as tendências e o crescimento do conhecimento baseado em uma matéria; estudar a extinção e obsolescências de determinados assuntos científicos; avaliar o impacto das pesquisas publicadas e as informações difundidas em âmbito acadêmico; quantificar a cobertura das revistas científica; e identificar autores e instituições mais prolíficos. (VANTI 2002 *apud* OLIVEIRA *et al.* 2017, p.5).

As três leis básicas que fundamentam a bibliometria são: Lei de *Lotka*, Lei de *Zipf* e Lei de *Bradford*. A Lei de *Lotka I* (Lei do Quadro Inverso) descreve a produtividade dos autores, identificando quais são os autores que possuem maior relevância e os prolíficos, por meio de um modelo de distribuição tamanho-frequência dos vários autores em um conjunto de documentos. A Lei de *Zipf* (Lei do Mínimo esforço) propõe-se, por intermédio de

técnicas específicas, descrever a frequência do aparecimento de palavras num determinado texto, produzindo uma lista ordenada de termos de uma determinada temática ou especialidade. A Lei de *Bradford* (Lei de Dispersão) apresenta a distribuição da literatura periódica numa área específica, constituindo o núcleo e as áreas de dispersão sobre uma determinada temática. (VANTI, 2002).

Vale salientar que nessa pesquisa optou-se pela utilização da *Lei de Bradford*, pois, a pesquisadora se limitou em observar e analisar as produções contidas nos Anais do CBC.

Nesse cenário, ressalta-se que a análise do material contribuiu para a compreensão do tema pesquisado, uma vez que possibilitou fortalecer a pesquisa e alcançar os objetivos propostos. A importância do estudo bibliográfico é compreendido por Gil (2010, p. 54) “quando [...] procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites, CDs, anais de congressos, etc”. Assim sendo, no que se refere ao **universo da pesquisa**, recorreu-se ao Banco de Dados dos Anais publicados entre os anos de 2008 e 2017, do Congresso Brasileiro de Contabilidade com o intuito de pesquisar *Target Costing* como recurso estratégico na Gestão de Custos na atividade agropecuária, obedecendo o recorte temporal.

4. COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

O objeto de pesquisa dentro da Gestão Estratégica de Custos, aqui definido como Custeio Alvo ou *Target Costing* apresenta pluralidade em seu conceito e, apesar desta ferramenta se configurar como uma temática em desenvolvimento no Brasil, observou-se que o campo de pesquisa nessa área se encontra restrito, e esse fato mostra a necessidade e o cuidado para estabelecer critérios, a fim de não se perder o foco real da abordagem desejada para a seleção da literatura e a discussão do objeto de estudo. (CARDOSO, 2018).

A escolha dos Anais do CBC como fonte de pesquisa se configura pela referência nacional atribuída aos profissionais da Contabilidade, bem como por ser o principal divulgador das produções não apenas técnicas, mas também, científicas, as quais possibilitam a interação entre os acadêmicos, professores e pesquisadores com os empresários, consultores, contadores, administradores e os profissionais que atuam na área da Gestão Estratégica de Custos (CBS, 2018 *online*). É importante registrar que devido à amplitude dos resultados apresentados, sobretudo, quanto à categoria “Gestão Estratégica de Custos”, optou-se pela definição das subcategorias durante o período estabelecido para a pesquisa.

Nesse cenário, as subcategorias utilizadas para a busca das produções acerca da Gestão Estratégica de Custo, foram “*Target Costing*”, “Custeio Meta”, “Custeio Alvo”, “Custeio Meta”, “Custeio Alvo”, “*Costing Objectivo*”, “*Target Cost*” e a especificidade dessa ferramenta gerencial para a Atividade Rural. O período para as consultas se concretizou entre os meses de janeiro e maio de 2018, através da leitura dos resumos, nos respectivos Anais do Congresso.

Inicialmente foi realizada a seleção dos artigos através da análise dos títulos. Não sendo suficiente a identificação do tema através do título, e com intenção de ampliar a pesquisa, prosseguiu para a verificação do resumo do artigo. Todos os artigos selecionados se enquadram na área temática pré-definida e foram extraídos através de downloads dos arquivos no formato *Adobe Reader PDF*®. Na fase de tratamento dos dados utilizou-se o programa Microsoft Excel® como ferramenta empregada para a elaboração do banco de dados e tabulação das informações.

Pela categoria “Gestão Estratégica de Custos”, a busca retornou dezessete (17) artigos, e essa foi a população investigada. Além desses números se apresentarem de forma progressiva ao longo dos dez (10) anos, a pesquisa prosseguiu com a finalidade centrada em

analisar os trabalhos que mais se aproximavam do objeto de pesquisa, que é o *Target Costing*.

TABELA 01 – Quantitativo de Trabalhos Encontrados na Categoria Gestão Estratégica de Custos

Edição do Congresso	Ano	Publicações	Percentual	Percentual Cumulativo
15°	2008	2	11,11	11,11
16°	2009	1	5,55	16,66
17°	2010	2	11,11	27,77
18°	2011	2	11,11	38,88
19°	2012	2	11,11	50
20°	2013	2	11,11	61,11
21°	2014	0	0	61,11
22°	2015	2	11,11	72,22
23°	2016	0	0	72,22
24°	2017	5	27,77	100
TOTAL		18	100	100

Fonte: Elaboração da autora a partir de dados coletados no Banco de Dados dos Anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2018.

Como estratégia para excluir as produções consideradas distantes do objeto pesquisado, foram recusadas as publicações que desviavam da temática em questão quanto aos mais distintos procedimentos de gerenciamento de custos.

Após esse primeiro levantamento e com intuito de encontrar publicações do objeto pesquisado no universo proposto, dentro das 17 publicações foi encontrada apenas um (01) artigo em que o *Target Costing* foi abordado como abordagem de Gestão Estratégica de Custos.

Foi realizado um segundo levantamento em que a pesquisadora propôs relacionar apenas artigos publicados dentro do objeto da pesquisa. Para isso, foram definidas subcategorias e os achados após consulta aos Anais do CBC (2017) podem ser assim especificados, conforme quadro abaixo:

TABELA 02 - Quantitativo de Trabalhos Encontrados nas subcategorias selecionadas (Continua)

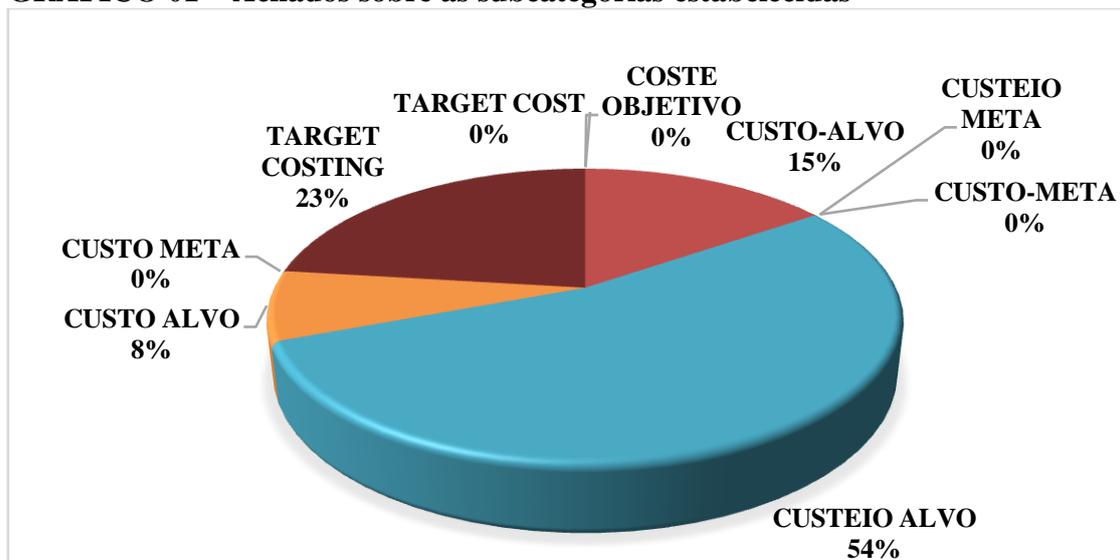
Edição do Congresso	Ano	Publicações	Percentual	Percentual Cumulativo
15	2008	2	15,38%	15,38%
16	2009	0	0	15,38%
17	2010	4	30,76%	46,14%

18	2011	2	15,38%	61,52%
19	2012	2	15,38%	76,9%
20	2013	1	7,69%	84,59%
21	2014	0	0	84,59%
22	2015	0	0	84,59%
23	2016	1	7,69%	92,28%
24	2017	1	7,69%	100%
TOTAL		13	100%	100%

Fonte: Elaboração da autora a partir de dados coletados no Banco de dados dos Anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2018.

No entanto, percebe-se, ainda, uma pluralidade de terminologia e uma falta de uniformidade quanto aos conceitos que acabam reverberando em subcategorias. Para os achados das subcategorias foram utilizadas como palavras-chave “*Target Costing*”, “Custeio Meta”, “Custeio Alvo”, “Custeio Meta”, “Custeio Alvo”, “*Costing Objetivo*”, “*Target Cost*”, como evidencia o gráfico abaixo:

GRÁFICO 01 – Achados sobre as subcategorias estabelecidas



Fonte: Elaboração da autora a partir de dados coletados no Banco de Dados dos Anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2018.

Essa subdivisão dentro do objeto de pesquisa se dá pela pluralidade conceitual mencionada no Capítulo 2 e pela ausência de uniformidade quanto aos conceitos. Assim, a pesquisadora propôs a utilização dessas palavras-chave, tanto nacionais quanto internacionais pela variedade de autores estrangeiros que publicam nos Anais do CBC.

Na esteira da identificação dos artigos publicados no Banco consultado, foram encontrados entre os anos de 2008 e 2017, um total de treze (13) produções sobre “*Target Costing*”, “Custeio Meta”, “Custeio Alvo”, “Custeio Meta”, “Custeio Alvo”,

“*Costing Objectivo*”, “*Target Cost*”. A pesquisadora identificou a porcentagem anual de publicações em relação a totalidade encontrada, sendo que os anos de 2010 e 2012 foram os que apresentaram mais publicações sobre o tema com um percentual de 30,76% e 15,38%, respectivamente em cada período. Nos anos subsequentes acontece uma queda desse percentual.

Como o objetivo dessa pesquisa não é somente quantificar, mas também, qualificar os achados, ao analisar cada documento, descobriu-se a situação, que por mais que haja essa variação de terminologias expostas, por meio da leitura dos resumos dos trabalhos encontrados e através das palavras-chave elencadas pelos autores, foi possível identificar que todos se aproximam de maneira clara do objeto pesquisado *Target Costing/Custeio Alvo*.

Através da pesquisa e exposição dos achados do objeto pesquisado, foi encontrado o artigo intitulado “**Gestão Estratégica de Custos numa Abordagem de Custo-Alvo com Engenharia de Valor e Kaizen: um Estudo de Caso**”, produzido pelo autor Milton Gomes Pacheco em 2010. Mais uma vez o objeto estudado apresenta o *Target Costing/Custeio Alvo* como ferramenta útil à Gestão Estratégica, cujo autor considera que “a abordagem de custo-alvo pode incorporar um diferencial competitivo nos projetos que, com a utilização da engenharia de valor e *kaizen*, viabiliza a melhoria do retorno dos investimentos” (PACHECO, 2010, p. 1). Nesse trabalho percebe-se que o autor faz uma comparação da utilização de duas abordagens e identifica a melhor aplicabilidade para cada uma:

O custo-alvo tem sido mais recomendado para os projetos novos, porque ele tem sua concepção dentro de um padrão de racionalização dos custos, mas precisa de compatibilidade com o preço de mercado e com o lucro-alvo definido pela empresa. [...]A engenharia de valor e as melhorias contínuas dos custos *kaizen*, em muitos projetos, têm viabilizado correções adequadas para atender situações de baixa rentabilidade. (PACHECO, 2010, p.15).

No tocante as características apresentadas, os dados revelam que entre os artigos relacionados acima, o que nos chamou a atenção foi o número reduzido de achados sobre a área da pesquisa *Target Costing/Custeio Alvo*, estudada como ferramenta para uma Gestão Estratégica de Custos, bem como o número de trabalhos que não se enquadram ao proposto, ou seja, apesar de serem registrados no objeto da pesquisa, treze (13) trabalhos sobre *Target Costing*, os mesmos não condizem com o recorte definido pela autora, sendo encontrado apenas uma (1) produção sobre a utilização do *Target Costing* como ferramenta de Gestão Estratégica de Custos para as atividades agropecuárias.

A produção encontrada referente a essa publicação fora elaborada no ano de 2012, por João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento, Wellington Dantas Sousa, Simone PitonLancini e Juliana Reis Bernardes, cujo título é **“A suficiência do custeio alvo para decisões de produção: um estudo de caso em uma vinícola do Vale do São Francisco”**. Por mais que no título do artigo não esteja explícita a Gestão Estratégica de Custos, logo no início, ainda no resumo da produção, foram encontradas não só como palavra-chave, mas, também referências e justificativas sobre a necessidade de haver uma gestão de custos estratégica, “com o objetivo de desenvolver estratégias superiores que fomentem em vantagem competitiva sustentável, sendo o Custeio Alvo um dos tópicos mais relevantes nesse âmbito” (BERNARDESet al., 2012,p.1). Dessa forma, as autoresdo artigo partem do pressuposto de que o *Target Costing*é fundamental para a Gestão Estratégica de Custos, principalmente, quando se deseja obter proeminência.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta deste trabalho foi pesquisar o *Target Costing*, especialmente como recurso Estratégico na gestão de custos em Atividades Agropecuárias, através de estudo bibliométrico, a partir da produção científica nos Anais do Congresso Brasileiro de Custos entre os anos de 2008- 2017.

Os objetivos propostos foram alcançados, visto que o Objetivo Geral foi atingido através do estudo, tanto teórico quanto doutrinário acerca da importância da Gestão Estratégica de Custos para as Atividades Agropecuárias, especificamente com a utilização do *Target Costing*. No âmbito teórico, constatou-se a proficiência da Contabilidade Gerencial em fornecer informações para os gestores rurais. A utilização da pesquisa bibliométrica permitiu verificar a quantidade de produções nos últimos dez (10) anos da realização do Congresso, mais precisamente, entre os anos de 2008 e 2017.

Os Objetivos Específicos foram cruciais para o alcance do Objetivo Geral por consubstanciarem tópicos específicos do marco teórico disposto em subtópicos para melhor entendimento e leitura, equivalentes aos quatro primeiros objetivos. O quinto e último Objetivo Específico foi atingido com os resultados de pesquisa ao evidenciarem as produções científicas, considerando o foco deste estudo, o Banco de Dados selecionado e o período pesquisado. O problema de pesquisa foi respondido tanto no Referencial Teórico, em seção específica, quanto através dos resultados e discussões no decorrer do texto. A hipótese dessa pesquisa foi comprovada pelo reconhecimento de que a utilização de uma Gestão Estratégica de Custos, com o auxílio da ferramenta gerencial *Target Costing* para Atividades Agropecuárias geram vantagem competitiva para permanecerem no mercado, visto que a reestruturação e a definição tanto da margem de lucro desejada quanto do custo máximo permitido para a realização de qualquer atividade proposta é fundamental para se adequar em diversos cenários e, assim estar um passo à frente, prevendo e alocando de forma correta os custos inerentes.

Cabe ressaltar que a dificuldade encontrada no decorrer da pesquisa, como fora dito no Referencial Teórico, versa sobre a questão de que o objeto de estudo, *Target Costing*, ainda é considerado um assunto bastante embrionário aqui no Brasil, e por esse motivo, a pesquisadora não encontrou muitas publicações no que tange ao recorte definido no Banco de Dados selecionado, mas, isso não inviabilizou a pesquisa, pois em meio aos esforços em vincular todas as informações obtidas por estudo bibliográfico, o trabalho foi desenvolvido, conforme o que foi proposto.

Finalmente, como sugestões de pesquisa a partir do contexto desta, estudos quanto a outras ferramentas de gerenciamento de custos poderão se estabelecer, com reflexo em atividades agropecuárias, seja em outras bases de dados ou até mesmo pelo efeito reverso que pode acontecer pela ausência de gerenciamento estratégico em atividades agropecuárias ou em outros recortes.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Luiz Carlos de. **O administrador rural nas suas tomadas de decisões.** Disponível em: <www.agroline.com.br/artigos/artigo.php?id=236&pg=2&n=3> Acesso em: 01 jun. de 2018.
- ARAÚJO, Massilon J. **Fundamentos de Agronegócios.** São Paulo: Atlas S. A., 2005.
- ATKINSON, Anthony A. *et.al.* **Contabilidade Gerencial.** 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.
- BEUREN, Ilse Maria. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2003.
- CARDOSO, Elisângela Andrade Moreira. Os impactos do PARFOR na **Educação do Campo como Política de Formação Pedagógica dos Egressos do Curso de Pedagogia da UESB, em Vitória da Conquista, Bahia** . Dissertação de Mestrado em Educação. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, UESB, 2018.
- CARDOSO, Ricardo Lopes *et al.* **Contabilidade geral: introdução a contabilidade societária e contabilidade gerencial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- Competitivos. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- CHANLAT, Jean-François (Coord.). **Ciências Sociais e Management: reconciliando o econômico e o social.** São Paulo: Atlas, 1999.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de contabilidade do sistema CFC/CRCs/ Conselho Federal de Contabilidade.** Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/manual_cont.pdf>. Acessoem: 27 fev. 2018.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R.; *The scope of strategic cost management. Management accounting*, v. 78, nº 8, 1998. In: SOUSA, Elisabete Farias *et al.* Gestão Estratégica de Custos: uma análise bibliométrica e sociométrica da produção científica no período de 2006 a 2015. **Anais...** XIX Congresso Brasileiro de Custos – Florianópolis, SC, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2017.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1998.
- _____. **Contabilidade Rural.** São Paulo: Atlas, 2005.
- DRUCKER, Peter Ferdinand. **Inovação e Espírito Empreendedor: práticas e princípios.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1986.
- _____. **O melhor de Peter Drucker: a Administração.** São Paulo, Nobel, 2001.
- FALCONI, Vicenti. **O verdadeiro poder.** Minas Gerais: INDG Tecnologia e Serviços, 2009.

FRANCO, Hilário. Contabilidade Geral. São Paulo: Atlas, 1997. In: SILVA, Luiz Ivan dos Santos. Contabilidade: objeto, objetivos e funções. **Sitientibus**, Feira de Santana, n° 38, p.79-101, jan./jun. 2008. Disponível em: <www2.uefs.br/sitientibus/pdf/38/5_contabilidade_objeto_objetivos_e_funcoes.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUIMARÃES NETO, Oscar. **Análise de Custos**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2008. Disponível em: <<http://www2.videolivrraria.com.br/pdfs/6097.pdf>> Acesso em: 02 abr. 2018.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. A gestão estratégica de custos e a sua interface com a contabilidade gerencial e a teoria da contabilidade: uma análise sucinta. In: Congresso Internacional de Custos, IV, 1995. Campinas. **Anais eletrônicos...** II Congresso Brasileiro de Custos 1995.

_____. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da metodologia científica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARION, Jose Carlos; SANTOS, Gilberto José dos. **Administração de custos na agropecuária**. 2. ed. São Paulo, SP: Ed. Atlas, 1996.

MARQUES, Cleani Paraíso. **Habilidades Consultivas do contabilista** / Cleani Paraíso Marques, Thaís Helena de Lima Nunes. – Brasília: Sebrae, 2003.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINES FILHO, João. **A importância da análise de gestão na agropecuária: controle de custos e aumento da rentabilidade**, 2007. Disponível em: <<https://www.gestiopolis.com/analise-gestao-agropecuaria-controle-custos-aumento-rentabilidade>> Acesso em: 15 abr. 2018.

MINTZBERG, Henry. **Ascensão e queda do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

MIRANDA, Ticiane de Aguiar Moutinho de Miranda. As mulheres executivas e seus estilos de gestão. Universidade Cândido Mendes Pós-Graduação *Lato Sensu*. AVM Faculdade Integrada. Rio de Janeiro, 2012. In: DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração: teoria, processo e prática**. São Paulo: Makron Book, 2. ed., 1994. Disponível em:

<http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/g201118.pdf> Acesso em: 02 abr. 2018.

MOREIRA, Ariosvaldo; SANTANA, Mário José Sampaio. Uma contribuição ao estudo do custeio variável versus custeio por absorção. In: Congresso Brasileiro de Custos, 8., 2001, São Leopoldo. **Anais...** São Leopoldo: [s.n.], 2001.

MORENO, Felipe. **O mundo é cada vez mais rápido:** você vai demorar 2 anos para ficar obsoleto. StarteSe, 2018. Disponível em: <<https://conteudo.startese.com.br/empreendedores/felipe/o-mundo-e-cada-vez-mais-rapido-voce-vai-demorar-2-anos-para-ficar-obsoleto/>>. Acesso em: 16 mar. 2018.

NACIMENTO, Cristiano do. Aplicação da contabilidade de custos na atividade aquícola. **XV Congresso Brasileiro de Custos**. Curitiba/PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade de custos:** um enfoque direto e objetivo. 7. ed. São Paulo: Frase, 2003.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficiência. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria:** uma abordagem da gestão econômica. GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico:** Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RODRIGUES, Auro de Jesus. **Metodologia Científica:** complexo e essencial para a vida do universitário. São Paulo: Avercamp, 2006.

ROSA, Liliane Lessa Santos; SANTOS, Sheyla Veruska dos. A importância da Contabilidade Gerencial para a Administração. **Revista Eletrônica dos Cursos de Administração e Ciências Contábeis**, nº 3, 2010. Disponível em: <<http://www.opet.com.br/faculdade/revista-cc-adm/pdf/n3/A-IMPORTANCIA-DA-CONTABILIDADE-GERENCIAL-PARA-A-ADMINISTRACAO.pdf>> Acesso em: 15 abr. 2018.

SCHMIDT, Paulo. Uma contribuição ao estudo da história do pensamento Contábio. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 1996. In: BUGARIM, Maria Clara Cavalcante; OLIVEIRA, Oderlene Vieira de. A Evolução da Contabilidade no Brasil: Legislações, órgãos de Fiscalização, Instituições de Ensino e Profissão. **XI Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**. SEGeT, 2014. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos14/47120554.pdf>>. Acesso em: 26 fev. 2018.

SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas). SEBRAE sem distância, vol. 2, **Gestão de Custos**, 2008. Disponível em: <www.sebraepr.com.br> Acesso em: 25 abr. 2018.

SHANK, John. GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos:** como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

OKUBO, Y. **Bibliometric indicators and analysis of research systems: methods and examples.** Paris, *OECD Science, Technology and Industry Working Papers*, v.1, n. 1, p. 1-70, jan. 1997.

PELEIAS, Ivan Ricardo; BACCI, J. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os Congressos Brasileiros de Contabilidade. *Revista de Administração online – FECAP*, v. 5, nº 3, 2004. In: SILVA, Raina Simões; RODRIGUES, José Carlos. O Ensino da Contabilidade no Brasil: características e tendências. **Encontro Científico Sul Mineiro de Administração, Contabilidade e Economia.** Itajubá, 2013. Disponível em: <<http://www.facesm.br/facesm/wp-content/uploads/2017>> Acesso em: 26 fev. 2018.

Porter, M. E. ***Competitive Strategies: Techniques for Analyzing Industries and Competitors.*** New York: Free Press, 1980.

Porter, M. E. **Competição.** Edição revista e ampliada. Campus. São Paulo: 2009.

SAKURAI, M. **Gerenciamento integrado de custos.** São Paulo: Atlas, 1997.

SHIMABUKURO, K. M. **TARGET COSTING: UM PERFIL DAS PUBLICAÇÕES ENTRE OS ANOS DE 2000 A 2005.** Florianópolis, 2006. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294218.pdf>>. Acesso em: 14/04/2018.

SILVA, Saulus Santos da. Custos na agricultura: uma análise da viabilidade econômica da implantação da Produção Integrada de Mamão no Extremo Sul da Bahia. **XV Congresso Brasileiro de Custos.** Curitiba/PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.