



## REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 15, n. 2, Jul./Dez., 2023

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 01.12.2021. Revisado por pares em: 16.07.2022. Reformulado em: 02.11.2022. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2023v15n2ID27390

**Relações entre os aspectos do custeio alvo e o porte empresarial: um estudo no polo industrial de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE**

**Relationships between the aspects of target costing and business size: a study in the clothing industrial hub of Santa Cruz do Capibaribe-PE**

**Relaciones entre los aspectos del costeo objetivo y el tamaño de la empresa: un estudio en el polo industrial de confección de Santa Cruz do Capibaribe-PE**

### Autores

#### Célio Beserra de Sá

Mestre em Controladoria pela Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Endereço: Rua Dom Manuel de Medeiros, s/n. Dois Irmãos. Recife-PE. CEP: 52171-900. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1782-9603>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6888162932135358>

E-mail: [celio.beserra@yahoo.com.br](mailto:celio.beserra@yahoo.com.br)

#### Antônio André Cunha Callado

Doutorado em Administração pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Professor da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Endereço: Rua Dom Manuel de Medeiros, s/n. Dois Irmãos. Recife-PE. CEP: 52171-900. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5704-9265>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9142843744203201>

E-mail: [andrecallado@yahoo.com.br](mailto:andrecallado@yahoo.com.br)

### Resumo

**Objetivo:** Este artigo teve como objetivo investigar as relações entre aspectos do processo do custeio alvo e o porte empresarial, no âmbito de empresas do setor de confecções do polo industrial de Santa Cruz do Capibaribe-PE.

**Metodologia:** O estudo foi realizado por meio de uma pesquisa exploratória, descritiva e quantitativa, com envio de um questionário estruturado para as 110 indústrias de confecções cadastradas na base de dados da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE), conseguindo-se uma taxa de resposta de 21,82%. Para analisar as relações foi utilizado o teste estatístico não-paramétrico de *Kruskall-Wallis*, considerando-se um nível de significância na ordem de 95% ( $p=0,05$ ).

**Resultados:** Com base nos aspectos metodológicos empregados, os principais resultados da pesquisa permitiram concluir que a utilização dos aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo é influenciada pelo porte das empresas analisadas. Por outro lado, a utilização dos aspectos da fase de desenho e da fase de produção não se mostrou influenciada pelo porte empresarial.

**Contribuições do Estudo:** A realização deste estudo contribui com a literatura especializada sobre a contabilidade gerencial, sobretudo no contexto brasileiro, uma vez que, o custeio alvo ainda é um artefato pouco explorado nas publicações nacionais. Outra contribuição à literatura diz respeito ao método utilizado, que permeou em uma abordagem quantitativa, ao passo que a maioria das pesquisas que abordam o custeio alvo são desenvolvidas por meio de estudos de caso. Ademais, a pesquisa também contribui com as empresas analisadas, apresentando-lhes um artefato gerencial útil em ambientes competitivos, o que pode influenciar na sua adoção.

**Palavras-chave:** Processo do custeio alvo. Porte empresarial. Indústrias de confecções.

### Abstract

**Purpose:** This article aimed to investigate the relationship between aspects of the target costing process and business size, in the context of companies in the clothing sector in the industrial hub of Santa Cruz do Capibaribe-PE.

**Methodology:** The study was carried out through an exploratory, descriptive and quantitative research, with the sending of a structured questionnaire to the 110 clothing industries registered in the database of the Federation of Industries of the State of Pernambuco (FIEPE), achieving a rate of response of 21.82%. To analyze the relationships, the Kruskal-Wallis non-parametric statistical test was used, considering a significance level in the order of 95% ( $p=0.05$ ).

**Results:** Based on the methodological aspects used, the main results of the research allowed us to conclude that the use of aspects related to the planning phase of the target costing process is influenced by the size of the analyzed companies. On the other hand, the use of aspects of the design phase and the production phase was not influenced by business size.

**Contributions of the Study:** This study contributes to the specialized literature on management accounting, especially in the Brazilian context, since target costing is still an artifact little explored in national publications. Another contribution to the literature concerns the method used, which permeated a quantitative approach, whereas most research that addresses target costing is developed through case studies. Furthermore, the research also contributes to the analyzed companies, presenting them with a useful management artifact in competitive environments, which can influence their adoption.

**Keywords:** Target costing process. Business size. Clothing industries.

### Resumen

**Objetivo:** Este artículo tuvo como objetivo investigar la relación entre aspectos del proceso de costeo objetivo y el tamaño de la empresa, en el contexto de las empresas del sector de la confección en el polo industrial de Santa Cruz do Capibaribe-PE.

**Metodología:** El estudio se realizó mediante una investigación exploratoria, descriptiva y cuantitativa, con el envío de un cuestionario estructurado a las 110 industrias del vestido registradas en la base de datos de la Federación de Industrias del Estado de Pernambuco (FIEPE), logrando una tasa de respuesta de 21,82%. Para analizar las relaciones se utilizó la prueba estadística no paramétrica de Kruskal-Wallis, considerando un nivel de significancia del orden del 95% ( $p = 0,05$ ).

**Resultados:** A partir de los aspectos metodológicos utilizados, los principales resultados de la investigación permitieron concluir que el uso de aspectos relacionados con la fase de planificación del proceso de costeo objetivo está influenciado por el tamaño de las empresas analizadas. Por otro lado, el uso de aspectos de la fase de diseño y la fase de producción no se vio influenciado por el tamaño de la empresa.

**Contribuciones del Estudio:** Este estudio contribuye a la literatura especializada sobre contabilidad de gestión, especialmente en el contexto brasileño, ya que el costeo objetivo es todavía un artefacto poco explorado en las publicaciones nacionales. Otra contribución a la literatura se refiere al método utilizado, que impregna un enfoque cuantitativo, mientras que la mayoría de las investigaciones que abordan el costeo objetivo se desarrollan a través de estudios de casos. Además, la investigación también contribuye a las empresas analizadas, presentándoles un artefacto de gestión útil en entornos competitivos, que puede influir en su adopción.

**Palabras clave:** Proceso de costeo objetivo. Tamaño de la empresa. Industrias de la confección.

## 1 Introdução

A inserção de tecnologias refinadas nos processos produtivos e a globalização dos mercados desencadeou um cenário altamente competitivo, passando a exigir das empresas mecanismos capazes de garantir a sua continuidade e competitividade (Ono & Robles Júnior, 2004).

Nesse sentido, Brito, Garcia e Morgan (2008) ponderam que o desenvolvimento das economias capitalistas, a globalização dos mercados e as exigências dos consumidores, tanto em relação à qualidade, como em relação ao preço, impulsionaram o desenvolvimento de novas técnicas gerenciais, o que envolveu também o refinamento das técnicas de custeio, sobretudo no decorrer da década de 90 (Brito et al., 2008; Braga, Nascimento & Callado, 2021).

Scapens (2006) afirma que para entender as práticas de contabilidade gerencial adotadas é necessário compreender as diversas influências que se inter-relacionam e modelam as características das práticas agregadas às atividades. Nesse contexto, apresenta-se que o tamanho das empresas vem sendo analisado com frequência em estudos sobre contabilidade gerencial, que convergem no sentido de que a sofisticação de um sistema de contabilidade de custos aumenta diretamente proporcional ao aumento do tamanho da organização (Cadez & Guilding, 2008; Haldma & Lääts, 2002).

Corroborando, Ax, Greve e Nilsson (2008) apontaram que pesquisas empíricas anteriores mostraram que o porte empresarial tem um impacto no uso e design do sistema de controle gerencial adotado, pois os resultados discutiram acerca das taxas de adoção de práticas de controle de custos, cujos índices de utilização são maiores em grandes empresas. Desse modo, fica evidente a influência que o tamanho exerce sobre as práticas de gestão, sobretudo em relação às práticas de gestão de custos.

Kato (1993), Gagne e Discenza (1995) e Cooper e Slagmulder (1997) ressaltaram a importância da utilização de artefatos gerenciais ante a atuação em ambientes dotados de competição empresarial, apontando o custeio alvo como uma ferramenta adequada para ser adotada em ambientes com acentuado nível de dinamismo e competição.

Pode-se comentar que o custeio alvo se baseia na apreciação dos custos antes mesmo que eles incorram, pois concentra-se na fase do desenvolvimento dos produtos, pois, é nessa fase que se torna mais eficiente a utilização de técnicas de gerenciamento que permitem a redução ou até mesmo a eliminação de custos. O custeio alvo é uma abordagem que permite a fixação dos custos com base nas condições e preços de mercado (Filomena, Kliemann Neto & Duffey, 2009; Palulun, Luhsasi & Sitorus, 2021).

Outrossim, a presente pesquisa propõe uma investigação acerca do custeio alvo nas indústrias de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe, município brasileiro, localizado no Estado de Pernambuco, haja vista que há acentuada competição nesse meio (Araújo, Castro & Costa, 2017) e predisposição pela formação de preços com base nas condições de mercado (Lima, Lagioia, Almeida Santos, Lima & Vasconcelos, 2010), o que representa aderência com alguns dos pressupostos do custeio alvo apresentados pela literatura. Trabalhos de natureza semelhante considerando esse objeto de estudo são escassos na literatura nacional, sobretudo no que diz respeito ao método proposto, predominantemente quantitativo, lacuna que o presente trabalho visa minimizar.

A cidade de Santa Cruz do Capibaribe é a de maior expressividade dentre aquelas que compõem o Arranjo Produtivo Local (APL) de confecções do agreste de Pernambuco, movimentando cerca de 1 bilhão de reais por ano, com volume de produção que figura na ordem de 700 milhões de peças (ABIT, 2012). Em razão do mercado aquecido, houve crescimento de 64% no PIB da cidade entre os anos de 2000 a 2009, enquanto Pernambuco cresceu 44%. Já em 2018 o PIB per capita foi de R\$ 33.593,82, representando aumento de 94,51% em relação a 2009 (IBGE, 2021).

Dessa forma, pondo em evidência a discussão apresentada, que permeia a adequação do objeto considerado com os pressupostos do custeio alvo e a influência que o porte empresarial exerce sobre a gestão de custos, emerge o seguinte problema de pesquisa: **Como aspectos do processo do custeio alvo se relacionam com o porte empresarial, no âmbito de empresas do setor de confecções do polo industrial de Santa Cruz do Capibaribe-PE?** Assim, este artigo tem como objetivo investigar as relações entre aspectos do processo do custeio alvo e o porte empresarial, no âmbito de empresas do setor de confecções do polo industrial de Santa Cruz do Capibaribe-PE.

Teoricamente, o desenvolvimento da pesquisa se justifica pela necessidade de aumentar o volume de publicações relacionados ao custeio alvo no contexto brasileiro, uma vez que, o tema ainda é pouco explorado aqui no Brasil (Ahn, Clermont & Schwetschke, 2018; Mattos, Nepomuceno & Silva, 2016; Ribeiro, Makosky, Alves & Macedo, 2019; Scarpin & Rocha, 2000). Dessa forma, é mais um trabalho que ajuda a desenvolver a literatura sobre o custeio alvo, sobretudo utilizando método diferente (levantamento) dos que geralmente são utilizados (estudos de caso) em abordagens sobre o custeio alvo.

Em termos práticos, a pesquisa contribui com as empresas analisadas, pois pode influenciar e até mesmo auxiliar na adoção de aspectos do custeio alvo, que se mostra um artefato interessante e adequado para as empresas do setor, podendo agregar valor e produzir um diferencial competitivo.

O trabalho se encontra estruturado em cinco seções, sendo iniciado pela presente introdução, seguida da abordagem acerca do custeio alvo, metodologia, apresentação e análise dos resultados e conclusão formulada com base nos achados da pesquisa.

## 2 Revisão da literatura

O custeio alvo, ou *genka kikaku*, em japonês, fora desenvolvido nos anos 60 no Japão, mais especificamente em 1965, na fábrica da Toyota, espalhando-se pelas indústrias japonesas até os anos 70, após a crise do petróleo, sobretudo nas montadoras de automóveis (Camacho & Rocha, 2007; Scarpin & Rocha, 2000; Zengin & Ada, 2010). De acordo com Cruz e Rocha (2008) o custeio alvo foi desenvolvido nos meios empresariais, em reação às difíceis condições de mercado nos anos de 1960 a 1970.

Nesse contexto, marcado pelo encarecimento de matérias-primas, os japoneses agregaram a ideia da engenharia de valor na fase do desenvolvimento dos produtos com o objetivo de minimizar os custos sem que fosse prejudicada a qualidade (Guadanhim, Hirota & Leal, 2011). Conforme Brito et al. (2008) o custeio alvo se espalhou rapidamente pelas montadoras japonesas e também alcançou outros países que tinham indústrias instaladas no território japonês.

Uma vez que houve a expansão e consolidação do custeio alvo em território japonês, o conceito e a prática foram levados para os Estados Unidos e Alemanha, a princípio para as empresas montadoras de veículos, sendo futuramente adaptado e inserido em indústrias de transformação e computação (Colauto & Beuren, 2005; Colauto, Beuren & Rocha, 2004). Outrossim, essa abordagem só fora popularizada no ocidente na década de 80, por meio de traduções de obras japonesas, sobretudo por americanos e alemães, que foram os principais adeptos do custeio alvo aqui no ocidente (Ono & Robles Júnior, 2004).

Os processos relacionados ao custeio alvo são maduros nas indústrias japonesas. Por outro lado, os processos adotados de custeio alvo nas empresas americanas e europeias são bastante jovens, pois muitas de suas empresas ainda têm o preço definido com base nos custos, e não pela dinâmica do mercado como prega o custeio alvo. Nos últimos 20 anos o custeio alvo tem chamado a atenção de acadêmicos japoneses e ocidentais, que passaram a estudar o tema com mais afinco (Ansari, Bel & Okano, 2007). Já em relação ao Brasil, o custeio alvo ainda é pouco difundido, mesmo possuindo mais de 40 anos de existência nos meios literários e empresariais (Camacho & Rocha, 2007).

Entende-se o custeio alvo como um processo de gerenciamento de custos que leva em consideração a determinação de um ideal a ser atingido, de forma a assegurar o retorno desejado pela organização e satisfazer os requisitos almejados pelos consumidores (Marques & Rocha, 2015). Braun, Biedermann e Lindemann (2008) têm esse mesmo pensamento ao defenderem que o custeio alvo é um método predominantemente utilizado no gerenciamento de custos. Complementarmente, Binte, Ahmed, Klan, Haque & Mahboob (2020) e Kee (2010) ponderam que o custeio alvo pode ser considerado um sistema de gerenciamento de custos voltado para o desenvolvimento de produtos que atendam as demandas e restrições impostas pelo mercado.

Na acepção de Sharafoddin (2016) o custeio alvo é um sistema de gerenciamento do custo inicial de um produto, cujo intento é reduzi-lo e assim conseguir maximizar a lucratividade do produto. Também é um processo ideal para mercados competitivos, permitindo minimizar os custos primários e atingir a margem objetivada pela organização. Possui caráter essencialmente gerencial. Consoante a essa ideia, é uma técnica que visa ao gerenciamento dos custos desde o estágio do projeto de um produto até o seu desenvolvimento (Zengin & Ada, 2010).

Sob a perspectiva do planejamento, apresenta-se o custeio alvo como um sistema que busca quantificar os custos antes mesmo que eles incorram (Brito et al., 2008), uma vez que, a partir do momento que a produção é iniciada a redução e eliminação de custos se tornam mais

difíceis de serem alcançadas (Al-Hattami, Kabra & Lokhande, 2020; Jayeola & Onou, 2014). Tais autores ainda destacam que essa metodologia é aplicável para produtos novos e também pode ser aplicada na modificação de produtos já existentes.

Quanto aos objetivos do custeio alvo, Dekker e Smidt (2003) explicam que a redução de custos é um objetivo relevante, ou até mesmo pode ser apontado como o principal objetivo dessa metodologia de custeio. Contudo, o processo de obtenção de um produto é caracterizado por vários objetivos, muitos deles conflitantes entre si, como o baixo custo, qualidade elevada, satisfação do consumidor e entrada assertiva no mercado. Nesse sentido, o custeio alvo contribui para o atingimento desses objetivos divergentes, estimulando os projetistas a realizarem trocas explícitas entre tais objetivos.

Por sua vez, Araújo, Marques e Silva (2001) entendem que o custeio alvo tem por objetivo definir quanto um produto deve custar, e não quanto ele custa, para proporcionar a rentabilidade objetivada pela organização perante as condições impostas pelo mercado. Consoante essa ideia, tem-se que o propósito do custeio alvo é assegurar os lucros objetivados por meio do planejamento de custos e lucros (Ono & Robles Júnior, 2004). Destarte, Rocha e Martins (1998) ponderam que o objetivo do custeio alvo é criar um produto voltado para o mercado que garanta a margem pretendida de acordo com as estratégias traçadas pela organização.

O processo do custeio alvo é baseado em alguns princípios norteadores, tais como: os custos são guiados pelo preço de mercado, e não o contrário; foco voltado para o consumidor; incentiva o emprego de esforços durante a fase do projeto, pois na sua lógica entende-se que nessa fase os custos podem ser melhor gerenciados, antes do início da produção; envolvimento de toda a empresa; orientação para o custo do ciclo de vida, ou seja, preocupa-se desde a fase do projeto, até o seu consumo e descarte pelo cliente; como também, envolvimento da cadeia de valor (Binte et al., 2020; Ono & Robles Júnior, 2004).

Corroborando, Kee (2010) destaca que o custeio alvo é norteado pela definição do custo durante o estágio do desenvolvimento de um produto, conseqüentemente, é nessa fase que o custeio alvo foca o emprego de esforços conjuntos, porque é nessa fase que ele tem o maior potencial de gerenciamento de custos. Outrossim, o custeio alvo “tem como princípio transformar o custo em um insumo do processo de desenvolvimento do produto e não em seu resultado” (Colauto & Beuren, 2005, p. 3).

Identifica-se na literatura os principais elementos que fazem parte da abordagem do custeio alvo, quais sejam: o preço alvo, o lucro alvo, o custo alvo e a engenharia de valor. Sobre o preço alvo, é pertinente aduzir que esse elemento é baseado na avaliação das necessidades do mercado, na análise competitiva e nos planos preliminares da empresa para entregar um produto com as funções, características, qualidade e outras questões requeridas pelos consumidores (Jayeola & Onou, 2014). Para esses autores o primeiro passo no processo de determinação de custos alvo é estabelecer o preço alvo, o que envolve várias considerações, tais como as necessidades atuais e futuras do mercado, os desejos e preços que os clientes estão dispostos a pagar por recursos alternativos. Uma boa maneira de determinar os desejos e necessidades atuais e futuras é entrevistar os consumidores por meio de pesquisas de mercado.

Uma vez que fora determinado o preço alvo, que se dá por meio de pesquisas mercadológicas e relacionamento com clientes, deve-se proceder à definição de uma margem de lucro almejada pela empresa, margem essa que seja capaz de suportar o custo alvo, proporcionar retornos e assegurar a continuidade da organização (Biazebe, Borinelli & Camacho, 2009).

Posteriormente à definição do preço de venda e margem objetivada pela empresa, procede-se ao cálculo do custo alvo, que pode ser entendido como o resultado da subtração

entre o preço alvo definido e a margem de lucro objetivada (Cardoso & Beuren, 2006; Melo & Callado, 2019). Para que seja possível atingir o custo alvo todos os membros da empresa precisam trabalhar de forma conjunta e serem orientados por um único objetivo comum, o alcance do custo alvo definido (Gagne & Discenza, 1995).

Por fim, quanto à engenharia de valor, pode-se comentar que consiste em uma abordagem organizada da engenharia em como produzir os produtos ante à escassez de materiais, evoluindo, mais tarde, para um esforço conjunto e organizado em analisar como desenvolver produtos com qualidade inalterada a um menor custo possível (Ono & Robles Júnior, 2004). Basicamente, a engenharia de valor inclui as seguintes tarefas principais: identificar as funções relevantes do produto ou serviço; estabelecimento de valores monetários para identificar funções; e, fornecer as funções necessárias ao menor custo total (Bock & Pütz, 2017).

Concernente ao processo do custeio alvo, Zengin e Ada (2010) apontaram as principais etapas que devem ser seguidas na utilização dessa metodologia. A primeira etapa consiste em determinar as especificações, funcionalidade e qualidades que os consumidores desejam. Em seguida, deve-se determinar o preço alvo. Na terceira etapa, considerando o preço alvo e a margem definida, calcula-se o custo alvo. A quarta etapa envolve a análise dos custos obtidos e a aplicação da engenharia de valor, para diminuir os custos ainda na fase de design do produto. Uma vez que o custo alvo é alcançado, a melhoria contínua é incorporada por meio da filosofia Kaizen, que prega o empreendimento de esforços para o melhoramento contínuo dos processos.

As etapas do processo do custeio alvo foram agrupadas em três fases pelo CAM-I (1998), em que há a fase de planejamento, a fase de desenho e a fase de produção. A fase de planejamento contempla a definição do preço alvo, definição da margem alvo e o cálculo do custo alvo. Por sua vez, a fase de desenho abrange o atingimento do custo alvo, o que se dá por meio da decomposição dos custos e da aplicação da engenharia de valor. Já a fase de produção contempla o prosseguimento da redução dos custos e o melhoramento contínuo dos processos realizados.

Sobre as vantagens do custeio alvo, Ellram (2000) destaca as seguintes: capacidade de dar suporte no processo de redução de custos da empresa; otimiza e economiza os recursos da organização, auxilia no gerenciamento dos custos de materiais; proporciona credibilidade às discussões sobre a redução de custos junto aos fornecedores; como também é uma das ferramentas capazes de auxiliar nos processos de avaliação de desempenho da empresa.

Entretanto, a literatura também apresenta desvantagens relacionadas ao custeio alvo, como por exemplo, a dificuldade na sua implementação, pois requer uma relação harmoniosa entre diversas variáveis e departamentos da empresa (Horsch, 1998). A dificuldade na implementação da técnica também está relacionada ao volume de tempo e investimentos vultuosos que se fazem necessários para que o processo funcione de forma adequada (Brito et al., 2008).

### 3 Procedimentos Metodológicos

A presente pesquisa é classificada como exploratória e descritiva, possuindo abordagem quantitativa em relação à natureza do problema formulado. A operacionalização da coleta de dados fora realizada por meio de um *survey*, com aplicação de um questionário estruturado, enviado às empresas por correio eletrônico em um *link* do *google forms*.

O universo considerado na pesquisa foram as 110 indústrias de confecções instaladas na cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE, incluídas no cadastro da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE). Nesse sentido, é importante comentar que inicialmente havia

142 empresas no cadastro considerado, porém, fora realizada uma consulta da situação cadastral do CNPJ junto à Receita Federal do Brasil das 142 indústrias, com o objetivo de validar a base de dados obtida. Nessa consulta, verificou-se que 22 empresas haviam sido baixadas e outras 10 estavam como inaptas (irregulares), restando 110 empresas com situação ativa, as quais foram consideradas como universo desta pesquisa.

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

O questionário foi composto por quatro partes, a primeira contendo questões sobre o tamanho das empresas, e outras três partes abordavam questões que diziam respeito a cada uma das fases do processo do custeio alvo, conforme preconizado pelo CAM-I (1998). O questionário fora composto por 18 questões, para as quais havia respostas previamente definidas, elaboradas em uma escala do tipo *Likert* de 5 pontos, indo de “nunca” até “sempre”.

Para a construção do instrumento de coleta de dados, foram consideradas as seguintes variáveis associadas ao porte empresarial: número de níveis hierárquicos, faturamento e número de funcionários. Já sobre os aspectos do custeio alvo, foram consideradas as seguintes variáveis: pesquisa de mercado, características dos produtos, necessidades dos consumidores, preços de acordo com clientes, preços praticados pelos concorrentes, retorno do produto, momento da estimação dos custos, cálculo do custo alvo (fase de planejamento); decomposição do custo alvo para identificação de melhorias, envolvimento global da equipe, remodelagem de projeto, funcionalidade, qualidade (fase de desenho); monitoramento, redução de custos, otimização de recursos e processos, melhoramento contínuo (fase de produção) (Biazebete et al., 2009; Dekker & Smidt, 2003; Dimi & Simona, 2014; Zengin & Ada, 2010).

Para analisar a significância das relações estabelecidas foi empregado o teste estatístico não-paramétrico de *Kruskall-Wallis*. O teste de *Kruskall-Wallis* investiga a significância das diferenças estatísticas observadas entre três grupos ou mais de dados (Levine, Berenson & Stephan, 2000). Por sua vez, Levin (1987) apresenta que esse teste pode ser utilizado para se estabelecer comparação entre várias amostras, desde que, respeite o pressuposto de que os dados devem ser expressos em pelo menos uma escala ordinal. Para este estudo, foram consideradas diferenças estatísticas significativas aquelas que apresentaram um nível de significância de 95% ( $p\text{ value}=0,05$ ). A aplicação do teste foi realizada por meio da utilização do *software Statistica for Windows*.

## 4 Apresentação e Discussão dos Resultados

### 4.1 Caracterização da Amostra

Nesta seção serão apresentados e discutidos os resultados obtidos por meio do processo de pesquisa. Inicialmente, apresenta-se a estatística descritiva a respeito das empresas que participaram efetivamente da pesquisa, a fim de caracterizar e entender o perfil das empresas investigadas. Nesse sentido, a Tabela 1 apresenta os dados relativos ao tempo de atuação das empresas.

**Tabela 1**  
*Tempo de atuação*

Tempo	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
De 1 a 3 anos	1	4,17
De 4 a 6 anos	0	0
De 7 a 9 anos	0	0
De 10 a 12 anos	6	25
De 13 a 15 anos	1	4,17
Acima de 16 anos	16	66,66
<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>100</b>

Fonte: *Dados da pesquisa (2020).*

Por meio da Tabela 1 observa-se que a maioria das empresas pesquisadas possui mais de 16 anos de atuação no mercado, ou seja, 16 empresas dentre as 24, o que representou um percentual de 66,66% em relação ao total. Esse resultado sugere que as indústrias de confecções pesquisadas são empresas já consolidadas no mercado, considerando a variável tempo de atuação.

Por sua vez, a Tabela 2 apresenta os resultados relativos à abrangência de mercado das empresas investigadas, ou seja, o âmbito de atuação.

**Tabela 2**  
*Abrangência de mercado*

Abrangência	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Mercado local	0	0
Mercado regional	0	0
Mercado nacional	23	95,83
Mercado internacional	1	4,17
<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>100</b>

Fonte: *Dados da pesquisa (2020).*

Com base na Tabela 2 é possível observar que, de forma quase unânime, ou seja, 23 das 24 empresas pesquisadas operam a nível nacional, o que representou uma ordem percentual de 95,83%. Esse resultado pode ser considerado bastante expressivo e fornece subsídios acerca da expansão de mercado dessas indústrias. Logo, os dados levantados permitem depreender que, em relação ao perfil, a maioria das empresas pesquisadas são empresas já consolidadas no mercado, considerando o tempo de atuação, como também são empresas atuantes a nível nacional, quase que de forma unânime.

Por fim, a respeito da caracterização das empresas investigadas, a Tabela 3 apresenta os dados relacionados ao faturamento anual das empresas, variável que tem relação com o porte empresarial.

**Tabela 3***Faturamento bruto anual*

Faturamento	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Até 360.000,00	7	29,16
De 360.000,01 até 4.800.000,00	13	54,17
De 4.800.000,01 até 78.000.000,00	4	16,67
Acima de 78.000.000,00	0	0
<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Considerando a Tabela 3 observa-se que a maioria das empresas fatura de 360.000,01 até 4.800.000,00, correspondendo a um percentual de 54,17%. Logo, com base no faturamento, a maioria das empresas pode ser considerada empresa de pequeno porte. Já 29,16% das empresas faturam até 360.000,00, sendo consideradas microempresas. Por outro lado, 16,67% das empresas faturam entre 4.800.000,01 até 78.000.000,00, ou seja, já são consideradas médias empresas. Nesse sentido, os resultados encontrados convergem com os achados de Macêdo, Monte e Callado (2020), que em seu estudo sobre a adoção do custeio alvo nas indústrias de transformação de Campina Grande-PB identificaram que a maioria das empresas é microempresa e empresa de pequeno porte.

#### 4.2 Análise de Significância

Esta seção aborda a apresentação e discussão dos resultados obtidos durante o processo de pesquisa. Outrossim, primeiramente procurou-se estabelecer relações entre os aspectos da fase de planejamento do processo do custeio alvo e as variáveis relacionadas ao porte empresarial. Os resultados encontrados podem ser observados por meio da Tabela 4.

**Tabela 4**

*Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo e o porte empresarial*

Aspectos	Número de níveis hierárquicos	Faturamento	Número de funcionários
Características do produto	0,01*	0,01*	0,01*
Especificações, funcionalidade e qualidade	0,01*	0,04*	0,02*
Definição do preço de venda	0,04*	0,25	0,04*
Definição da margem de lucro	0,39	0,08	0,01*
Estimação dos custos antes da produção	0,95	0,45	0,05*
Estimação do custo máximo admissível	0,49	0,87	0,07

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Nota: (\*) diferenças estatisticamente significativas ao nível de 95% ( $p=0,05$ ).

De acordo com a Tabela 4, é possível identificar que, na relação estabelecida, foram encontradas diferenças estatísticas significativas entre os grupos das variáveis relacionadas ao porte quando comparados por meio do aspecto do custeio alvo que diz respeito à realização de pesquisa de mercado que buscam extrair informações sobre as características dos produtos. De forma convergente, também foram encontradas diferenças estatísticas significativas entre todas as variáveis relacionadas ao porte e o aspecto do custeio alvo que diz respeito à realização de pesquisas que buscam extrair informações sobre as especificações, funcionalidade e qualidade dos produtos.

Em face ao exposto, esses resultados sugerem que a realização de pesquisas de mercado consoante a lógica do custeio alvo é influenciada pelo porte das empresas, pois foram encontradas relações estatisticamente significativas entre todas as variáveis relacionadas ao porte.

Os dados ainda apontam diferenças estatísticas significativas nas relações entre o número de níveis hierárquicos e número de funcionários com o aspecto da definição do preço de venda conforme preceitua o custeio alvo, em que os preços são baseados nas condições de mercado e no quanto os clientes estão dispostos a pagar.

Adicionalmente, foram encontradas diferenças estatísticas significativas nas relações estabelecidas entre o número de funcionários e dois dos aspectos da fase de planejamento do processo do custeio alvo, quais sejam: a estimação da margem de lucro conforme os preceitos do custeio alvo e a estimação dos custos antes do início do processo de produção.

De modo geral, é possível depreender que, a maioria dos aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo têm a sua utilização influenciada pelo porte das empresas analisadas, pois houve significância nas diferenças estatísticas em relação a quase todos os aspectos, apenas em um dos aspectos não se verificou diferença significativa, que foi na estimação do custo máximo admissível à luz do custeio alvo.

Logo, esses achados se apresentam convergentes com os resultados reportados por Cadez e Guilding (2008), pois esses autores reportaram associações estatisticamente significativas entre o porte empresarial e a utilização de artefatos gerenciais, dentre eles o custeio alvo. Nesse sentido, encontra-se convergência também o o estudo de Dutra e Callado (2020), pois, ao analisarem as relações entre características organizacionais e a utilização de artefatos de contabilidade gerencial, identificaram que o custeio alvo é um dos artefatos modernos mais utilizados nas empresas investigadas, havendo algumas relações estatisticamente significativas no que diz respeito a variáveis relacionadas ao tamanho/porte empresarial.

Prosseguindo com a apresentação e análise dos dados, a segunda parte da pesquisa aduz os resultados encontrados nas relações estabelecidas entre os aspectos da fase de desenho do processo do custeio alvo e as variáveis relacionadas ao porte empresarial. Nesse sentido, os achados dessas relações podem ser visualizados por meio da Tabela 5.

**Tabela 5**

*Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo e o porte empresarial*

Aspectos	Número de níveis hierárquicos	Faturamento	Número de funcionários
O custo é detalhado entre as partes do produto	0,71	0,02*	0,34
Funcionários de departamentos variados são envolvidos no processo de design e criação	0,49	0,09	0,40
Quando o custo não é atingido, há remodelagem no projeto	0,17	0,44	0,10
Quando o produto precisa ser modificado, são mantidos os ideais de qualidade	0,14	0,58	0,33

**Fonte:** *Dados da pesquisa (2020).*

**Nota:** (\*) Diferença estatisticamente significativa ao nível de 95% ( $p=0,05$ ).

Com base nos dados da Tabela 5 observa-se que foi encontrada apenas uma relação com diferença estatisticamente significativa. Nesse sentido, encontrou-se diferença estatisticamente significativa na relação estabelecida entre o faturamento e o aspecto do detalhamento dos custos entre as partes que compõem os produtos.

Destarte, não foram encontradas nenhuma outra diferença estatística significativa nas demais relações estabelecidas, sugerindo que os aspectos da fase de desenho do processo do custeio alvo não têm a sua utilização influenciada pelo tamanho das empresas investigadas no âmbito deste estudo.

Por fim, foram analisadas as relações entre os aspectos da fase de produção do processo do custeio alvo e as variáveis concernentes ao porte empresarial. Os resultados associados a essas relações são expostos por meio da Tabela 6.

**Tabela 6**

*Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de produção do custeio alvo e o porte empresarial*

Aspectos	Número de níveis hierárquicos	Faturamento	Número de funcionários
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	0,31	0,56	0,15
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	0,47	0,67	0,22
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,01*	0,01*	0,08
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	0,35	0,01*	0,17

**Fonte:** *Dados da pesquisa (2020).*

**Nota:** (\*) Diferenças estatisticamente significativas ao nível de 95% ( $p=0,05$ ).

Verifica-se diferença estatisticamente significativa nas relações entre o número de níveis hierárquicos e faturamento com o aspecto da fase de produção do custeio alvo que diz respeito à otimização dos processos e recursos empregados na produção. Também foi verificada diferença estatisticamente significativa na relação entre o faturamento e o aspecto da melhoria contínua inerente à fase de produção do processo do custeio alvo.

Por conseguinte, esses achados permitem sugerir que os aspectos da fase de produção do processo do custeio alvo não têm a sua utilização influenciada pelo tamanho das empresas analisadas, uma vez que, não foram identificadas diferenças estatísticas significativas suficientes para sustentar o entendimento de que existe influência do tamanho sobre a utilização dos aspectos da fase de produção em se tratando das empresas investigadas.

## 5 Conclusão

Este artigo teve como objetivo investigar as relações entre aspectos do processo do custeio alvo e o porte empresarial, no âmbito de empresas do setor de confecções do polo industrial de Santa Cruz do Capibaribe-PE. A partir do objetivo delineado e dos procedimentos metodológicos empregados, os principais achados da pesquisa permitiram concluir que a utilização dos aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo é influenciada pelo porte das empresas analisadas.

Não obstante, os resultados encontrados sugerem não haver influência do porte sobre a utilização dos aspectos relativos às fases de desenho e de produção do processo do custeio alvo, pois as diferenças estatísticas reportadas não foram suficientes para expressar o oposto.

A realização deste estudo contribui com a literatura especializada sobre a contabilidade gerencial, sobretudo no contexto brasileiro, uma vez que, o custeio alvo ainda é um artefato pouco explorado nas publicações nacionais. Outra contribuição à literatura diz respeito ao

método utilizado, que permeou em uma abordagem quantitativa, ao passo que a maioria das pesquisas que abordam o custeio alvo são desenvolvidas por meio de estudos de caso. Ademais, a pesquisa também contribui com as empresas analisadas, apresentando-lhes um artefato gerencial útil em ambientes competitivos, o que pode influenciar na sua adoção. Por conseguinte, a pesquisa mostrou como implicação gerencial que o custeio alvo pode ser um artefato adequado para as empresas do setor, podendo ajudá-las no atingimento dos seus objetivos e potencialização dos seus resultados, por subsidiar na redução dos custos e também aumentar a adequação das empresas ao meio em que estão inseridas.

Como limitação desta pesquisa destaca-se a baixa aderência das empresas constantes do universo considerado, o que impossibilitou a aplicação de ferramentas estatísticas capazes de subsidiar conclusões mais generalizadas. Nesse sentido, sugere-se o empreendimento de outras pesquisas quantitativas sobre a temática do custeio alvo no contexto das indústrias de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE, como também em outras cidades que fazem parte do APL de confecções do Estado de Pernambuco, podendo assim aumentar a aderência, tornando possível a utilização de ferramentas estatísticas que permitem inferências generalizadas.

## Referências

- ABIT - Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecções. (2012). 4º Modavil leva informações sobre negócios da moda de Caruaru. Disponível em: <http://www.abit.org.br>. Acesso em: 19 de junho de 2020.
- Ahn, H., Clermont, M., & Schwetschke, S. (2018). Research on target costing: past, present and future. *Management Review Quarterly*, 68(3), 321-354.
- Al-Hattami, H. M., Kabra, J. D., & Lokhande, M. A. (2020). Reducing costs in manufacturing firms by using target costing technique. *International Journal of Business Excellence*, 22(1), 69-82.
- Ansari, S., Bell, J., & Okano, H. (2007). Target costing: Uncharted research territory. *Handbooks of management accounting research*, 2, 507-530.
- Araújo, V. F., Castro, J. C., & Costa, M. F. (2017). Vantagem competitiva sob a luz da teoria RBV: uma análise no pólo de confecções de Pernambuco. *Revista Brasileira de Administração Científica*, 8(2), 97-115.
- Araújo, A. M. H. B., Marques, R. R., & Silva, C. A. T. (2001). Custo meta: um estudo de sua aplicabilidade nas empresas. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Ax, C., Greve, J., & Nilsson, U. (2008). The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. *International Journal of Production Economics*, 115(1), 92-103.

- Biazebete, C. M., Borinelli, M. L., & Camacho, R. R. (2009). Análise da aplicação do custeio alvo e do custeio pleno em indústria de confecções: um estudo de caso. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(5), 44-61.
- Binte, M., Ahmed, T., Khan, Z. I., Haque, M., & Mahboob, S. (2020). Adoption of target costing in diverse industries: a qualitative study. *International Journal of Business*, 3(1), 30-38.
- Bock, S., & Pütz, M. (2017). Implementing Value Engineering based on a multidimensional quality-oriented control calculus within a Target Costing and Target Pricing approach. *International Journal of Production Economics*, 183, 146-158.
- Braga, E. C., Nascimento, J. F., & Callado, A. A. C. (2021). Fatores contingenciais que contribuem para a adoção do custeio alvo: estudo de caso em uma empresa de serviços. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 18(47), 109-123.
- Braun, S. C., Biedermann, W., & Lindemann, U. (2008). Design to cost: New impulses for target costing. In: *DS 48: Proceedings DESIGN 2008, the 10th International Design Conference, Dubrovnik, Croatia*.
- Brito, R. S., Garcia, S., & Morgan, B. F. (2008). Custeio alvo: utilização do sistema de gerenciamento de lucro pelos fabricantes de veículos automotores com indústria no Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 71-86.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, organizations and society*, 33(7-8), 836-863.
- Camacho, R. R., & Rocha, W. (2007). Custeio alvo: uma abordagem conceitual e utilitarista. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 26(3), 28-38.
- CAM-I (Consortium for Advance Manufacturing-International) and Arthur Andersen (1998). Practices and Techniques: Tools and Techniques for Implementing Target Costing. *Statement on Management Accounting, Statement*, 4.
- Cardoso, R. S., & Beuren, I. M. (2006). O custo meta no desenvolvimento de novos produtos: um caso em indústria de conserva de pescado. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 8(22), 13-22.
- Colauto, R. D., & Beuren, I. M. (2005). O custeio-alvo como suporte às decisões para desenvolver novos produtos: um estudo em indústria moveleira. *Revista Produção Online*, 5(1).
- Colauto, R. D., Beuren, I. M., & Rocha, W. (2004). O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos. São Paulo*, 1(2), 33-42.

- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1997). Factors influencing the target costing process: lessons from Japanese practice. *Universiteit Gent-Faculteit Economische en Toegepaste Economische Wetenschappen*, Gent, 1-28.
- Cruz, C. V. O. A., & Rocha, W. (2008). Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 5(10), 31-51.
- Dekker, H., & Smidt, P. (2003). A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *International Journal of Production Economics*, 84(3), 293-305.
- Dimi, O., & Simona, B. S. (2014). Target Costing—the response of the managerial accounting to changes in the environment. *Annals-Economy Series*, 3, 45-55.
- Dutra, A. R. C. S., & Callado, A. A. C. (2020). Relações entre a adoção de artefatos gerenciais e características organizacionais: um estudo empírico no setor hoteleiro de João Pessoa. *Revista Capital Científico-Eletrônica (RCCe)-ISSN 2177-4153*, 18(3), 85-98.
- Ellram, L. M. (2000). Purchasing and Supply Management's Participation in the Target Costing Process. *Journal of supply chain management*, 36(1), 39-51.
- Filomena, T. P., Kliemann Neto, F. J., & Duffey, M. R. (2009). Target costing operationalization during product development: Model and application. *International Journal of Production Economics*, 118(2), 398-409.
- Gagne, M. L., & Discenza, R. (1995). Target Costing. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 10(1), 16-22.
- Guadanhim, S. J., Hirota, E. H., & Leal, J. G. (2011). Análise da aplicabilidade do custeio-meta na etapa de concepção de empreendimentos habitacionais de interesse social. *Ambiente Construído*, 11(2), 39-56.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management accounting research*, 13(4), 379-400.
- Horsch, J. C. (1998). Where concepts and technologies meet. *Strategic Finance*, 79(12).
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2021). Cidades e Estados. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados>. Acesso em: 22 de março de 2021.
- Jayeola, O., & Onou, D. P. (2014). Implementing target costing in small and medium scale enterprises in Ogun industrial metropolis. *International Journal of Humanities and Social Science*, 4(8), 222-233.
- Kato, Y. (1993). Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. *Management accounting research*, 4(1), 33-47.

- Kee, R. (2010). The sufficiency of target costing for evaluating production-related decisions. *International Journal of Production Economics*, 126(2), 204-211.
- Levin, J. (1987). *Estatística aplicada a ciências humanas* (2ª ed.). São Paulo: Harbra.
- Levine, D. M., Berenson, M. L., & Stephan, D. (2000). *Estatística: teoria e prática*. Rio de Janeiro: LTC.
- Lima, F. B., Lagioia, U. C. T., Almeida Santos, S. G. O., Lima, R. Q., & Vasconcelos, A. L. F. S. (2010). Um estudo sobre a utilização da contabilidade gerencial pelas empresas pertencentes ao polo de confecção do agreste pernambucano. *Registro Contábil*, 1(1).
- Macêdo, L. C. B., Monte, P. A., & Callado, A. L. C. (2020). Custeio meta: um estudo nas indústrias de transformação da cidade de campina grande-pb. In: *XIV Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT*. Foz do Iguaçu- Paraná.
- Marques, K. C. M., & Rocha, W. (2015). Custeio Alvo e sua Contribuição para a Implementação das Estratégias de Negócio de uma Subsidiária de Origem Asiática. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 18(2).
- Mattos, A. L., Nepomuceno, D. D., & Silva, G. M. (2016). Custeio alvo: um estudo da produção científica nos periódicos brasileiros. *Brazilian Journal of Production Engineering-BJPE*, 2(1), 38-52.
- Melo, M. S., & Callado, A. A. C. (2019). Custeio-Alvo: Um Caso Prático em uma Indústria de Confecções do Polo Têxtil do Agreste Pernambucano. *ABCustos*, 14(1), 104-133.
- Ono, K., & Robles Júnior, A. (2004). Utilização do Target Costing e de outras técnicas de custeio: um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15, 65-78.
- Palulun, Y., Luhsasi, D. I., & Sitorus, D. S. (2021). Analysis of Readiness to Use Target Costing Method in Production Cost Efficiency Efforts at Risha Bakery. *Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal)*, 4(3), 6385-6395.
- Ribeiro, E. C. B., Makosky, H. N., Alves, O. S., & Macedo, E. S. (2019). Elementos do custeio alvo associados ao custeio pleno em pequenas propriedades produtoras de leite. *Custos e @gronegocio online*, 15(3), 341-366.
- Rocha, W., & Martins, E. A. (1998). Custeio alvo (target costing). In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30.
- Scarpin, J. E., & Rocha, W. (2000). Target Costing: abordagem conceitual e histórica. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Sharafoddin, S. (2016). The utilization of target costing and its implementation method in Iran. *Procedia Economics and Finance*, 36, 123-127.

Zengin, Y., & Ada, E. (2010). Cost management through product design: target costing approach. *International Journal of production research*, 48(19), 5593-5611.