



XXVIII Congresso Brasileiro de Custos
17 a 19 de novembro de 2021
- Congresso Virtual -



Relações entre os Aspectos do Custeio Alvo e Fatores Relativos à Estratégia: Um estudo no Polo Industrial de Confeccões de Santa Cruz do Capibaribe-PE

Célio Beserra de Sá (UFRPE) - celio.beserra@yahoo.com.br

Antônio André Cunha Callado (UFRPE) - andrecallado@yahoo.com.br

Aldo Leonardo Cunha Callado (UFPB) - aldocallado@yahoo.com.br

Resumo:

O objetivo deste artigo foi investigar as relações entre aspectos do processo do custeio alvo e fatores relativos à estratégia de mercado no âmbito de empresas do setor confecções do polo industrial de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Para atingir o objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa exploratória, descritiva e quantitativa. As variáveis sobre o processo do custeio alvo foram planejamento, desenho e produção. Os fatores relativos à estratégia considerados foram inovação e mudança, defesa, redução de custos e pensamento estratégico de longo prazo. Para a coleta de dados foi utilizado um questionário estruturado que foi enviado para as 110 indústrias cadastradas na base de dados da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE). Foram obtidos 24 questionários respondidos, representando uma taxa de resposta de 21,82%. Para analisar as relações entre as variáveis investigadas foi utilizado o teste estatístico não paramétrico de Kruskal-Wallis, considerando-se um nível de significância de 95% ($p=0,05$). Os principais resultados da pesquisa permitiram identificar que a estimação dos custos antes do início da produção, o detalhamento dos custos entre as partes do produto e o monitoramento constante, foram aspectos do processo do custeio alvo que se relacionaram à adoção de pensamento estratégico de longo prazo. Logo, as empresas investigadas que possuem tendência à utilização de aspectos do custeio alvo planejam suas ações considerando o longo prazo.

Palavras-chave: *Custeio alvo. Estratégia. Indústrias de confecções*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Relações entre os Aspectos do Custeio Alvo e Fatores Relativos à Estratégia: Um estudo no Polo Industrial de Confeções de Santa Cruz do Capibaribe-PE

RESUMO

O objetivo deste artigo foi investigar as relações entre aspectos do processo do custeio alvo e fatores relativos à estratégia de mercado no âmbito de empresas do setor confeções do polo industrial de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Para atingir o objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa exploratória, descritiva e quantitativa. As variáveis sobre o processo do custeio alvo foram planejamento, desenho e produção. Os fatores relativos à estratégia considerados foram inovação e mudança, defesa, redução de custos e pensamento estratégico de longo prazo. Para a coleta de dados foi utilizado um questionário estruturado que foi enviado para as 110 indústrias cadastradas na base de dados da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE). Foram obtidos 24 questionários respondidos, representando uma taxa de resposta de 21,82%. Para analisar as relações entre as variáveis investigadas foi utilizado o teste estatístico não paramétrico de *Kruskall-Wallis*, considerando-se um nível de significância de 95% ($p=0,05$). Os principais resultados da pesquisa permitiram identificar que a estimação dos custos antes do início da produção, o detalhamento dos custos entre as partes do produto e o monitoramento constante, foram aspectos do processo do custeio alvo que se relacionaram à adoção de pensamento estratégico de longo prazo. Logo, as empresas investigadas que possuem tendência à utilização de aspectos do custeio alvo planejam suas ações considerando o longo prazo.

Palavras-chave: Custeio alvo. Estratégia. Indústrias de confeções.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1 INTRODUÇÃO

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

Nesse sentido, Brito et al. (2008) ponderam que o desenvolvimento da economia capitalista, 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 1990. Diante do contexto, 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.

Dentro de uma análise estruturada da indústria na qual uma determinada empresa atue, o gestor precisa considerar a forma pela qual os diversos níveis do ambiente de mercado estão estruturados. Ao caracterizar uma estratégia no âmbito gerencial de uma organização, o nível de concorrência é um dos principais fatores condicionantes para possibilitar a sua correta implementação. A elaboração e implantação de uma estratégia pressupõem um conjunto de procedimentos contínuos e interativos que visam manter determinada organização integrada ao seu ambiente externo. Para Aaker (2001), o processo de desenvolvimento e implementação de estratégias considera diversos aspectos relevantes para uma organização, tais como, planejamento orçamentário, planejamento de longo prazo, planejamento estratégico, administração estratégica e administração estratégica de mercado.

De acordo com Sakurai (1990), custeio alvo é uma abordagem de análise de custos que ocupa uma parcela significativa da literatura sobre contabilidade gerencial. Para Ewert e Ernstem (1999), custeio alvo destaca a mudança radical do foco sobre custos (migrando do custo calculado no âmbito das empresas para o custo permitido pelo mercado), a coordenação de esforços (ações conjuntas de diversos setores das empresas para a obtenção do custo desejado) e sua utilização como ferramenta estratégica de gestão (foco no longo prazo).

O custeio alvo se baseia na apreciação dos custos antes mesmo que eles incorram, pois se concentra na fase do desenvolvimento dos produtos. 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 (Filomena et al., 2009).

Dessa forma, este artigo tem como objetivo investigar as relações entre aspectos do processo do custeio alvo e fatores relativos à estratégia de mercado no âmbito de empresas do setor confecções do polo industrial de Santa Cruz do Capibaribe-PE, haja vista que há uma acentuada competição nesse meio (Araújo et al., 2017) e predisposição pela formação de preços com base nas condições de mercado (LIMA et al., 2010), o que representa aderência com alguns dos pressupostos do custeio alvo apresentados pela literatura.

Em termos teóricos, o desenvolvimento da pesquisa se justifica pela necessidade de contribuir com a literatura relacionada ao custeio alvo no contexto brasileiro, uma vez que, o tema tem sido pouco explorado neste país (Mattos et al., 2016; Scarpin & Rocha, 2000). Esta contribuição se dá, sobretudo acerca da abordagem metodológica de levantamento considerando a abordagem de estudo de caso, predominante neste campo investigativo. 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 importante artefato para as empresas do setor, podendo agregar valor e gerar diferencial competitivo.

O trabalho se encontra estruturado em cinco seções, sendo iniciado pela presente introdução, seguida da abordagem sobre o custeio alvo, metodologia, apresentação e discussão dos resultados, e por fim, apresenta-se a conclusão com base nos resultados obtidos.

2 CUSTEIO ALVO

O termo em inglês, *target costing*, recebe duas traduções, sendo custeio alvo e custeio meta. Em países de língua espanhola e francesa, por exemplo, encontram-se os termos *costo objetivo* e *méthod du coût-objectif*, respectivamente, para se referir ao custeio objetivo. A pluralidade de terminologias é inerente ao assunto

abordado, havendo divergências conceituais dentro da própria lógica do tema (Cruz & Rocha, 2008). Para o desenvolvimento deste trabalho, considera-se a adoção do termo custeio alvo para se referir ao *target costing*.

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

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

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

Após a expansão e consolidação da ferramenta em território japonês, o custeio alvo foi levado para os Estados Unidos e Alemanha, de início para as montadoras de veículos, sendo incorporado posteriormente em empresas industriais do setor de transformação e computação (Colauto & Beuren, 2005; Colauto et al., 2004). Entretanto, o custeio alvo só foi popularizado no ocidente na década de 1980, por intermédio da tradução de obras japonesas, principalmente por americanos e alemães, que no ocidente foram os mais receptivos e reprodutores da metodologia do custeio alvo (Ono & Robles Júnior, 2004). Segundo Ansari et al. (2007), os processos do custeio alvo ainda são bastante jovens nas empresas ocidentais, mas, nos últimos 20 anos, o custeio alvo tem chamado a atenção dos acadêmicos, que passaram a abordar o tema em suas pesquisas com mais recorrência.

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

Sobre os objetivos, Ibusuki e Kaminski (2007) ponderam que o custeio alvo possui basicamente dois objetivos principais, que consistem em reduzir o custo de novos produtos de modo que o nível de lucro exigido possa ser garantido, satisfazendo simultaneamente os níveis de qualidade, tempo de desenvolvimento e preço demandados pelo mercado e motivar os funcionários a alcançar o objetivo durante o desenvolvimento de um novo produto, transformando o custo alvo em uma atividade de administração de lucros para toda a empresa, usando a criatividade de funcionários de vários departamentos para elaborar planos alternativos que permitam reduções nos custos organizacionais.

De acordo com Swenson et al. (2003), o custeio alvo é baseado em seis princípios, a saber: (1) o custeio é baseado pelo preço; (2) é uma metodologia que se concentra nos clientes, os requisitos do cliente em termos de qualidade, custo e tempo são incorporados simultaneamente nas decisões acerca dos produtos; (3) concentra-se no design, pois o controle de custos é enfatizado no estágio de design do produto; (4) outro princípio é o envolvimento de equipes multifuncionais, com envolvimento dos colaboradores desde a fase conceitual até a fase final; (5) envolvimento da cadeia valor, na qual todos os membros devem se comprometer com os objetivos propostos; e por fim, (6) uma orientação para o ciclo de vida, buscando minimizar os custos totais para o produtor e para o cliente.

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

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

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

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

Quanto ao processo do custeio alvo, basicamente, três etapas podem ser distinguidas. Começando com o preço de venda possível do produto, que pode ser alcançado por intermédio de pesquisas no mercado, os custos teóricos (custos alvo) são calculados subtraindo a margem de lucro desejada do preço alvo determinado pelo mercado. Os custos teóricos totais são então alocados para clientes relevantes, funções ou propriedades, bem como os custos de componentes conhecidos (anteriores). Além disso, a distribuição pode ser alocada aos custos dos componentes estimados dos concorrentes. Isso fornece a base para cálculos de custos simultâneos de desenvolvimento, juntamente com revisões de conceito de redução de custos (Braun et al., 2008). A Figura 1 mostra como essas etapas foram agrupadas em três fases, conforme preconizado pelo CAM-I (1998).

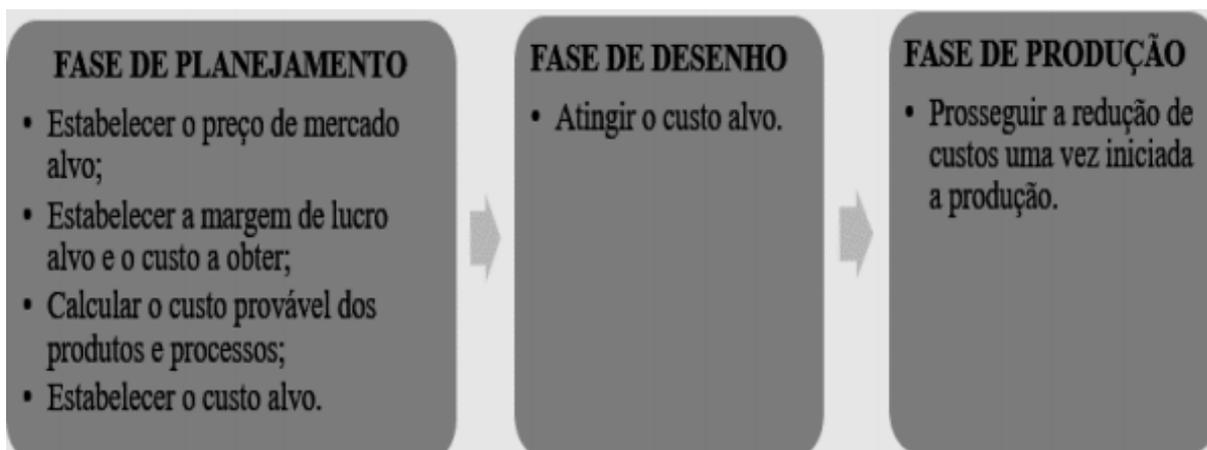


Figura 1. Fases do processo do custeio alvo
Fonte: (CAM-I, 1998).

Sobre as vantagens do custeio alvo, destaca-se que implementação do custeio alvo remove efetivamente as barreiras internas de comunicação entre os funcionários, pois na sua lógica os funcionários são estimulados a atuarem em conjunto em prol de um objetivo em comum (Feil et al., 2004). Por outro lado, também são apontadas desvantagens em relação a essa ferramenta, tais como, conflitos entre partes, pois há muita pressão envolvida em relação aos seus colaboradores, o que pode implicar em falhas durante no processo (Atkinson et al., 2000).

3 METODOLOGIA

Esta 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 que foi enviado às empresas por correio eletrônico em um *link* do *google forms*.

Para a realização da pesquisa foi escolhido o polo de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe, que possui a maior expressividade dentre aquelas que compõem o Arranjo Produtivo Local (APL) de confecções do agreste de Pernambuco, sendo responsável por movimentar 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 da crescente evolução do seu mercado, houve crescimento de 64% no PIB da cidade entre os anos de 2000 a 2009, enquanto Pernambuco cresceu apenas 44% no mesmo período. Em 2018, o PIB per capita foi de R\$ 33.593,82, representando aumento de 94,51% em relação a 2009 (IBGE, 2021).

Inicialmente, o universo considerado para esta pesquisa foi composto pelas 142 indústrias de confecções instaladas na cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE, incluídas no cadastro da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE). Após consultas referentes à situação cadastral do CNPJ dessas empresas junto à Receita Federal do Brasil, verificou-se que 22 empresas haviam sido encerradas e outras 10 constavam como inaptas (irregulares). Desta forma, o universo efetivamente considerado para a operacionalização da pesquisa foi

composto por 110 empresas com situação ativa, atribuindo assim natureza censitária à pesquisa.

Para a construção do instrumento de coleta, foram considerados dois grupos de variáveis. O primeiro foi referente às fases do processo do custeio alvo (Biazebete et al., 2009; Dekker & Smidt, 2003; Dimi & Simona, 2014; Zengin & Ada, 2010):

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

Já o segundo foi composto por aspectos referentes à estratégia das empresas investigadas (Miles et al., 1978; Mcadam & Bailie, 2002; Akingbola, 2006; Waweru & Spraakman, 2009; Oliveira & Callado, 2018):

- Inovação e mudança (busca constante por novas oportunidades, desenvolvimento de novos produtos e inovações, como forma de atrair os consumidores e se diferenciar dos seus concorrentes);
- Defesa (busca constante por aprimorar os seus processos (eficiência), aumentar a qualidade e ter domínio sobre os consumidores que já atende, como forma de se diferenciar dos seus concorrentes);
- Redução de custos (concentra esforços no monitoramento e redução dos seus custos, como uma das estratégias para atingir bons resultados e diferenciação);
- Pensamento estratégico de longo prazo (ênfase na tomada de decisões estratégicas levando em consideração o longo prazo, ou seja, avalia as implicações que as decisões atuais irão exercer sobre os rumos futuros).

O questionário foi composto por quatro partes, em que a primeira continha questões sobre fatores relativos à estratégia adotada pelas empresas, e as outras três partes traziam questões sobre cada uma das fases do processo do custeio alvo, conforme apontado pelo CAM-I (1998). 19 questões compuseram o instrumento de coleta de dados, para as quais havia respostas previamente definidas, elaboradas em uma escala do tipo *Likert* de 5 pontos, indo de “nunca” até “sempre”.

Todas as empresas com situação ativa foram devidamente contactadas por telefone para saber do interesse em participar da pesquisa para posterior envio do *link* da pesquisa para o e-mail das empresas. Para as empresas que não possuíam *e-mail* na consulta do CNPJ, o mesmo foi solicitado no contato telefônico. A coleta de dados foi realizada no período de 03/08/2020 a 04/11/2020. Foram obtidos 24 questionários respondidos, representando uma taxa de resposta de 21,82%.

Considerando as características das variáveis utilizadas foi adotada uma abordagem não paramétrica através do teste de *Kruskall-Wallis*. Levin (1987) afirma que os testes não paramétricos possuem atributos operacionais que não exigem normalidade de distribuição ou nível intervalar de mensuração. Para Stevenson (1986), testes não paramétricos são recomendados quando as hipóteses exigidas por outras técnicas não são satisfeitas. Sobre o teste de *Kruskall-Wallis*, Levine et al. (1998) destacam que ele investiga a significância das diferenças observadas em três

(ou mais) grupos de dados. Foram considerados significativos os resultados dos testes realizados que obtiveram valor igual ou superior a 95% ($p=0,05$).

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Inicialmente, as respostas obtidas a partir dos questionários respondidos pelas empresas pesquisadas foram usadas para a análise de significância das relações entre aspectos do processo do custeio alvo e fatores relativos à estratégia de mercado. Os resultados referentes às relações entre os aspectos da fase de planejamento do processo do custeio alvo e fatores relativos à estratégia de mercado estão apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase do planejamento do processo do custeio alvo e os fatores referentes à estratégia das empresas investigadas

Aspectos	Inovação e mudança	Defesa	Redução de custos	Pensamento de longo prazo
Características do produto	0,73	0,46	0,23	0,22
Especificações, funcionalidade e qualidade	0,26	0,44	0,43	0,21
Definição do preço de venda	0,16	0,23	0,31	0,43
Definição da margem de lucro	0,74	0,68	0,24	0,06
Estimação dos custos antes da produção	0,18	0,40	0,32	0,04
Estimação do custo máximo admissível	0,97	0,52	0,67	0,11
Estimação do custo após o início da produção	0,94	0,39	0,36	0,21

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Pode-se observar que apenas uma das vinte e oito relações testadas obteve resultado estatisticamente significativo. A estimacão dos custos antes da producao se mostrou relacionada à adocão de pensamento estratégico de longo prazo ($p=0,04$).

Este resultado indica que a visão de mercado de longo prazo adotada pelas empresas pesquisadas leva em consideracão a estimacão de custos antes da producao, sinalizando vínculo entre as expectativas futuras de mercado e as expectativas futuras de custos, representando a utilizacão deste aspecto de custeio alvo como ferramenta de gestão estratégica.

Não obstante, os resultados encontrados nesta pesquisa apresentam diferenças em relacão ao que foi reportado por Cinquini e Tenucci (2010), uma vez que, encontraram relacões significativas entre o tipo de estratégia e práticas de contabilidade gerencial adotadas, tais como o custeio alvo. Por outro lado, como pode ser observado na Tabela 1, não foram encontradas quaisquer relacões significativas entre algum dos tipos de estratégia (prospectora, defensora e monitoramento/reducao de custos) e os aspectos relativos à fase de planejamento do custeio alvo.

Em seguida, foram executados os mesmos procedimentos estatísticos envolvendo os aspectos da fase de desenho do processo do custeio alvo e fatores

relativos à estratégia de mercado. Os resultados estão dispostos na Tabela 2.

Tabela 2 – Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo e os fatores referentes à estratégia das empresas investigadas

Aspectos	Inovação e mudança	Defesa	Redução de custos	Pensamento de longo prazo
O custo é detalhado entre as partes do produto	0,31	0,03	0,24	0,02
Funcionários de departamentos variados são envolvidos no processo de design e criação	0,46	0,34	0,09	0,31
Quando o custo não é atingido, há remodelagem no projeto	0,48	0,44	0,64	0,97
Quando o produto precisa ser modificado, são mantidos os ideais dos produtos	0,33	0,15	0,06	0,36

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A partir dos resultados obtidos, pode ser observado que duas das dezesseis relações testadas obtiveram resultados estatisticamente significativos, ambas considerando o detalhamento dos custos entre as partes do produto. A primeira se refere à relação desse aspecto do *design* do processo custeio alvo e a adoção de estratégia defensiva de mercado ($p=0,03$), enquanto a segunda foi a adoção de pensamento estratégico de longo prazo ($p=0,02$).

Estes resultados apontam que o detalhamento dos custos, considerando as diversas partes dos produtos das empresas investigadas possui um papel gerencial relevante dentro do planejamento e controle do processo operacional das empresas investigadas, bem como evidencia a sua importância no contexto da visão estratégica de mercado tanto no que se refere a uma postura conservadora de defesa, quanto o pensamento de longo prazo, ilustrando a utilização deste aspecto do *design* do processo de custeio alvo como ferramenta de gestão estratégica para o setor.

Dessa forma, pode-se apontar diferenças encontradas entre os achados desta pesquisa e o que foi encontrado por Cadez e Guilding (2008), pois em seu estudo esses autores identificaram relações estatisticamente significativas entre estratégia do tipo prospectora e o uso de práticas de contabilidade gerencial, dentre elas, o custeio alvo, ao passo que no presente trabalho houve relação estatisticamente significativa apenas entre a estratégia do tipo defensora e um dos aspectos relativos à fase de desenho do custeio alvo, no caso, o detalhamento dos custos entre as partes que compõem os produtos.

Finalmente, os mesmos procedimentos estatísticos foram executados relacionando os aspectos de produção do processo do custeio alvo e fatores relativos à estratégia de mercado. Os resultados estão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 – Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo e os fatores referentes à estratégia das empresas investigadas

Aspectos	Inovação e mudança	Defesa	Redução de custos	Pensamento de longo prazo
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	0,29	0,28	0,25	0,85
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	0,57	0,89	0,08	0,00
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,88	0,46	0,25	0,11
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	0,45	0,66	0,61	0,89

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Pode-se observar que apenas uma das dezesseis relações testadas obteve resultado estatisticamente significativo. O monitoramento dos custos de forma constante se mostrou relacionado à adoção de pensamento estratégico de longo prazo ($p=0,00$).

Este resultado indica que a visão de mercado de longo prazo adotada pelas empresas pesquisadas assume o monitoramento contínuo dos custos, sinalizando uma complementariedade entre aspectos de curto e de longo prazo, corroborando a utilização de aspectos do custeio alvo como ferramenta de gestão estratégica no âmbito das empresas investigadas.

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste artigo foi investigar as relações entre aspectos do processo do custeio alvo e fatores relativos à estratégia de mercado no âmbito de empresas do setor de confecções do polo industrial de Santa Cruz do Capibaribe-PE.

A partir dos resultados obtidos, foram encontradas evidências estatisticamente significativas apontando o pensamento de longo prazo como o fator de estratégia de mercado preponderantemente associado a aspectos do processo de custeio alvo. Este aspecto de estratégia de mercado se mostrou relacionado de maneira significativa com aspectos da fase de planejamento (a estimação de custos antes da produção), da fase de desenho (detalhamento dos custos considerando as diversas partes dos produtos) e da fase da produção (monitoramento dos custos de forma constante). Por outro lado, nenhum dos aspectos do processo do custeio alvo se mostrou relacionado de maneira estatisticamente significativa com os aspectos de estratégia de mercado referentes à inovação e mudança e a redução de custos.

Por conseguinte, os resultados encontrados neste trabalho permitem concluir que, as empresas do setor investigado que possuem tendência à utilização de aspectos relativos ao processo do custeio alvo, assumem postura baseada em pensamento estratégico de longo prazo, uma vez que, tomam decisões focalizando os reflexos que as mesmas irão causar em períodos maiores de tempo.

Como limitação desta pesquisa, pode-se apontar a baixa aderência das empresas consideradas, o que limitou a aplicação de ferramentas estatísticas mais

robustas do ponto de vista inferencial, não abrindo margem para generalizações acerca do universo estudado. Dessa forma, estudos mais aprofundados, com maior adesão, poderão gerar informações mais detalhadas sobre a natureza das relações entre atributos do processo do custeio alvo e aspectos referentes à estratégia de mercado considerando empresas que atuam em outros setores de atividade econômica.

REFERÊNCIAS

- Aaker, D. A. (2001). *Administração estratégica de mercado*. Porto Alegre: Bookman.
- 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.
- Akingbola, K. (2006). Strategic choices and change in non-profit organizations. *Strategic Change*, 15(6), 265-281.
- 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(1), 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.
- Atkinson, A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade Gerencial*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas.
- 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.
- 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.
- 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.

Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. *Journal of Accounting & organizational change* 6(2), 228-259.

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. (2017). Target costing and value engineering. Routledge.

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.

Ewert, R., & Ernst, C. (1999). Target costing, co-ordination and strategic cost management. *European Accounting Review*, 8(1), 23-49.

Feil, P., Yook, K. H., & Kim, I. W. (2004). Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal*, 11(1), 10-19.

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.

Gomes, A. D. M. C., Colauto, R. D., & Moreira, R. L. (2009). Target Costing como instrumento estratégico para a formação do preço de venda na produção por encomenda: o caso de uma indústria de plásticos moldados. *Revista Digital del Instituto Internacional de Costos*, 5, 213-233.

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.

Ibusuki, U., & Kaminski, P. C. (2007). Product development process with focus on value engineering and target-costing: A case study in an automotive company. *International Journal of production economics*, 105(2), 459-474.

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.

Levin, J. (1987). Estatística aplicada a ciências humanas. 2. ed. São Paulo: Harbra.

Levine, D. M., Berenson, M. I., Stephan, D. (1998). Estatística: Teoria e aplicações. 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).

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.

McAdam, R., & Bailie, B. (2002). Business performance measures and alignment impact on strategy: The role of business improvement models. *International Journal of Operations & Production Management*, 2(9-10), 972-996.

Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D., & Coleman Jr, H. J. (1978). Organizational strategy, structure, and process. *Academy of management review*, 3(3), 546-562.

Oliveira, A. S., & Callado, A. A. C. (2018). Fatores contingenciais e o controle gerencial: uma avaliação em organizações não governamentais (ongs) brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, (11)1, 92-109.

Ono, K., & Robles Junior, 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.

Rocha, I., Wienhage, P., & Scarpin, J. E. (2010). Investigação da produção científica relacionada ao custeio-meta e custeio kaizen no período de 2002 a 2009. *ConTexto*, 10(18), 75-86.

Sakurai, M. (1990). The influence of factory automation on management accounting practices: a study of Japanese companies. in Kaplan, R. S. (ed.) *Measures for Manufacturing Excellence*. Harvard Business School Press, p. 39-62.

Sakurai, M. (1997). Gerenciamento Integrado de Custos. São Paulo: Atlas.

Scarpin, J. E., & Rocha, W. (2000). Target costing: abordagem conceitual e histórica. In *VII Congresso Brasileiro de Custos*.

Stevenson, W. J. (1986). Estatística aplicada à administração. São Paulo: Harbra.

Swenson, D., Ansari, S., Bell, J., & Kim, I. W. (2003). Best practices in target costing. *Management Accounting Quarterly*, 4(2), 12-12.

Yazdifar, H., & Askarany, D. (2012). A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. *International Journal of Production Economics*, 135(1), 382-392.

Waweru, N., & Spraakman, G. (2009). The appropriateness of performance measurement systems in the services sector: Case studies from the micro finance sector in Kenya. *Management Accounting Section (MAS), Meeting Paper*.

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