



XXXI Congresso Brasileiro de Custos
20, 21 e 22 de novembro de 2024
- São Paulo / SP -



Fases do Custeio Alvo: Evidências Empíricas no Contexto do Polo Industrial de Confeções 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

Resumo:

O objetivo deste artigo foi identificar a utilização de práticas relativas ao processo do custeio alvo nas indústrias de confeções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Para a consecução do objetivo delineado foi realizada uma pesquisa exploratória e descritiva, cuja coleta dos dados foi feita por meio de um survey, com envio de um questionário totalmente estruturado para as 110 indústrias de confeções incluídas na base de dados da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE), obtendo uma taxa de resposta de 21,82%. Os principais achados da pesquisa permitiram identificar que as empresas possuem tendência à realização de pesquisas de mercado e que não consideram os preços praticados no mercado para a formação de preços. A maioria estima os seus custos antes de iniciar a produção, mas não calcula os custos conforme a lógica do custeio alvo. Ademais, as empresas se mostraram aderentes ao aspecto da remodelagem de projetos e também à busca pela otimização dos processos e recursos empregados na produção. Logo, concluiu-se que as empresas analisadas utilizam práticas relativas às fases do processo do custeio alvo. Contudo, os dados obtidos não fornecem os subsídios necessários à ponderação de que as empresas utilizam o custeio alvo em sua totalidade, considerando todos os pressupostos discutidos na literatura.

Palavras-chave: *Fases do Custeio Alvo. Indústrias de Confeções. Pernambuco*

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

Fases do Custeio Alvo: Evidências Empíricas no Contexto do Polo Industrial de Confeções de Santa Cruz do Capibaribe-PE

RESUMO

O objetivo deste artigo foi identificar a utilização de práticas relativas ao processo do custeio alvo nas indústrias de confeções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Para a consecução do objetivo delineado foi realizada uma pesquisa exploratória e descritiva, cuja coleta dos dados foi feita por meio de um *survey*, com envio de um questionário totalmente estruturado para as 110 indústrias de confeções incluídas na base de dados da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE), obtendo uma taxa de resposta de 21,82%. Os principais achados da pesquisa permitiram identificar que as empresas possuem tendência à realização de pesquisas de mercado e que não consideram os preços praticados no mercado para a formação de preços. A maioria estima os seus custos antes de iniciar a produção, mas não calcula os custos conforme a lógica do custeio alvo. Ademais, as empresas se mostraram aderentes ao aspecto da remodelagem de projetos e também à busca pela otimização dos processos e recursos empregados na produção. Logo, concluiu-se que as empresas analisadas utilizam práticas relativas às fases do processo do custeio alvo. Contudo, os dados obtidos não fornecem os subsídios necessários à ponderação de que as empresas utilizam o custeio alvo em sua totalidade, considerando todos os pressupostos discutidos na literatura.

Palavras-chave: Fases do Custeio Alvo. Indústrias de Confeções. Pernambuco.

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

1 INTRODUÇÃO

Antes da inserção em larga escala dos recursos tecnológicos nas linhas de produção o cenário da cadeia produtiva era diferente do que se conhece hoje, pois a concorrência e os custos não eram elementos relevantes para a gestão das empresas no início do século passado, uma vez que, havia pouca interferência do meio externo, sendo as empresas as principais responsáveis pela precificação, o que denota a pouca concorrência que se fazia presente na época (Lerner, Silva, & Souza, 2007; Pereira, 2002).

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

Nesse sentido, defende-se que a expansão do processo de globalização dos mercados e o fortalecimento das economias capitalistas, em conjunto com a refinação das exigências dos consumidores, influenciaram a adoção de novas técnicas de gerenciamento, sobretudo de custeio, ao longo da década de 90 (Brito, Garcia, & Morgan, 2008).

Diante do contexto apresentado, os estudos de Kato (1993), Gagne e Discenza (1995) e Cooper e Slagmulder (1997) abordaram a importância dos

artefatos de contabilidade gerencial diante de cenários altamente competitivos, destacando que o custeio alvo era uma ferramenta apropriada para ser utilizada em ambientes competitivos e dinâmicos.

O custeio alvo é baseado na determinação dos custos antes mesmo que eles incorram, pois na sua lógica os esforços devem ser concentrados sobretudo na fase de desenvolvimento e criação de um novo produto, uma vez que, defende-se que durante essa fase a maioria dos custos pode ser reduzida ou até mesmo evitada (Filomena, Kliemann Neto, & Duffey, 2009). O custeio alvo é um sistema em que o custo é orientado pelas condições de mercado e margens de lucro desejadas, razão pela qual é capaz de auxiliar na redução de custos e aumento dos lucros operacionais (Aprila, Jumri, Pakata, Mardiana, & Marpiah, 2023).

Destarte, esta pesquisa propõe uma investigação sobre o custeio alvo nas indústrias de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE, pois defende-se que há acentuada competição nesse meio (Araújo, Castro, & Costa, 2017) e predisposição pela formação de preços com base nas condições de mercado (Lima, Lagioia, Santos, Lima, & Vasconcelos, 2010), o que se configura como uma aderência com alguns dos princípios norteadores do custeio alvo.

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). Por causa desse mercado favorável, o PIB da cidade cresceu 64% entre 2000 e 2009, ao passo que Pernambuco cresceu 44%. Em 2018 o PIB *per capita* foi de R\$ 33.593,82, expressando um aumento de 94,51% em relação a 2009 (IBGE, 2021).

Dessa forma, pondo em evidência a discussão apresentada, este trabalho tem como objetivo identificar a utilização de práticas relativas ao processo do custeio alvo nas indústrias de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE.

Em termos teóricos, a pesquisa se justifica pela necessidade de aumentar a quantidade de publicações que abordam o custeio alvo no contexto brasileiro, uma vez que, o tema ainda é pouco discutido e difundido no Brasil (Mattos, Nepomuceno, & Silva, 2016; Scarpin & Rocha, 2000). Dessa forma, este trabalho ajuda a desenvolver a literatura sobre o custeio alvo, inclusive fazendo a utilização de técnica metodológica diferente (levantamento) das que geralmente são utilizadas (estudo de caso) em pesquisas relacionadas ao custeio alvo.

Já em termos práticos, a pesquisa contribui com as empresas analisadas, pois pode influenciar e até mesmo auxiliar na adoção de práticas do custeio alvo, que é um artefato potencialmente útil para as empresas da região, haja vista a competitividade que se faz presente.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 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, Colauto, & Moreira, 2009). Nessa perspectiva, Rocha, Wienhage e Scarpin (2010) opinam 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.

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, Kabra, & Lokhande, 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, Beuren, & Rocha, 2004). Entretanto, o custeio alvo só foi popularizado no ocidente na década de 80, 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, Bell e Okano (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 todos 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, Ansari, Bell e Kim (2003), o custeio alvo é baseado em seis princípios, sobre os quais os autores apresentam que: o custeio é baseado pelo preço, pois os preços de mercado são usados para determinar os custos

admissíveis, ou custo alvo; 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; concentra-se no design, pois o controle de custos é enfatizado no estágio de design do produto; outro princípio é o envolvimento de equipes multifuncionais, com envolvimento dos colaboradores desde a fase conceitual até a fase final; envolvimento da cadeia valor, na qual todos os membros devem se comprometer com os objetivos propostos; e por fim, 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 (Puspasari, Salwa, Herrenauw, & Rosadiana, 2024). Para Sakurai (1997) a engenharia de valor é uma ferramenta imprescindível para perseguir o atingimento do custo alvo.

2.2 Fases do Processo do Custeio 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, Biedermann, & Lindemann, 2008).

De acordo com o CAM-I (1998) as etapas do processo do custeio alvo são agrupadas em três fases, havendo a fase de planejamento, a fase de desenho e a fase de produção. A fase de planejamento abrange a definição do preço alvo,

definição da margem alvo e o cálculo do custo alvo. Já 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. Por fim, a fase de produção engloba o prosseguimento da redução dos custos e o melhoramento contínuo dos processos. 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, Yook, & Kim, 2004). Por outro lado, também são apontadas desvantagens em relação a essa ferramenta, tais como, conflitos entre partes, pois há muito pressão envolvida em relação aos seus colaboradores, o que pode implicar em falhas durante no processo (Atkinson, Banker, Kaplan, & Young, 2000).



Figura 1. Fases do Processo do Custeio Alvo

Fonte: CAM I (1998)

Observando a Figura 1 percebe-se que a fase de planejamento do produto se configura como a fase que abrange a maior parte das etapas do processo, pois é uma fase analítica, em que se busca os subsídios necessários para que se chegue a um custo a ser perseguido no que se refere a um determinado produto. Por sua vez, a fase de desenho do produto é voltada para o atingimento do que foi planejado na primeira fase, o que envolve o emprego de remodelagens no projeto e aplicação da engenharia de valor. Por fim, a fase de produção representa a parte operacional do processo, em que o foco é dado na melhoria dos processos executados, visando a continuidade na redução dos custos.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa é classificada como exploratória e descritiva, em que a operacionalização da coleta de dados fora realizada por meio de um *survey*, com aplicação de um questionário totalmente 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). Havia 142 empresas no cadastro considerado, porém, fora realizada uma consulta da situação cadastral do CNPJ junto à Receita Federal do Brasil, 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 pelo menos duas vezes, por ligação e também por *e-mail*, atribuindo assim natureza

censitária à pesquisa. A coleta 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, em que a primeira parte buscou extrair informação sobre o perfil das empresas. As outras três partes diziam respeito cada fase do processo do custeio alvo (fase de planejamento, fase de desenho e fase de produção), conforme preconizado pelo CAM-I (1998) e apresentado no referencial conceitual. O questionário fora composto por 18 questões, para as quais havia respostas previamente definidas, a maioria delas elaborada em uma escala do tipo *Likert* de 5 pontos.

Para a construção do instrumento de coleta foram consideradas as seguintes variáveis: tempo de atuação, abrangência de mercado e faturamento bruto anual (perfil das empresas); 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, Borinelli, & Camacho, 2009; Dekker & Smidt, 2003; Dimi & Simona, 2014; Zengin & Ada, 2010). Os dados coletados foram analisados por meio de estatística descritiva, especificamente a distribuição de frequências.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Perfil das Empresas

Esta seção se dedica a apresentação e discussão dos resultados encontrados durante o processo de pesquisa. Inicialmente, foram extraídas informações acerca do perfil das empresas, tais como tempo de atuação, abrangência de mercado e faturamento bruto anual. Os dados dessas variáveis são apresentados por meio da Tabela 1.

Tabela 1
Perfil das empresas

Tempo	Frequência
De 1 a 3 anos	4,17
De 4 a 6 anos	0
De 7 a 9 anos	0
De 10 a 12 anos	25,00
De 13 a 15 anos	4,17
Acima de 16 anos	66,66
Abrangência	Frequência
Mercado local	0
Mercado regional	0
Mercado nacional	95,83
Mercado internacional	4,17
Faturamento	Frequência
Até 360.000,00	29,16

De 360.000,01 até 4.800.000,00	54,17
De 4.800.000,01 até 78.000.000,00	16,67
Acima de 78.000.000,00	0

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme mostrado na Tabela 1, nota-se que a maior parte das empresas analisadas opera no mercado há mais de 16 anos. Especificamente, 16 das 24 empresas, correspondendo a 66,66% do total, têm uma longa trajetória. Esses dados indicam que as indústrias de confecções investigadas são empresas bem estabelecidas, considerando o tempo de atuação no setor.

Sobre a abrangência de mercado observa-se que quase todas as empresas pesquisadas, totalizando 23 das 24, operam em âmbito nacional, representando 95,83% do total. Esse número sugere uma ampla expansão de mercado dessas indústrias. Portanto, os dados indicam que a maioria das empresas analisadas são bem consolidadas, tanto em termos de tempo de operação quanto de presença nacional, quase de forma unânime. Nesse sentido, Samogorodskaya, Bejnar e Narolina (2020) argumentam que o custeio alvo é uma ferramenta crucial para empresas que buscam expansão de mercado.

Concernente ao faturamento das empresas a Tabela 1 revela que a maioria das empresas pesquisadas possui um faturamento entre R\$ 360.000,01 e R\$ 4.800.000,00, representando 54,17% do total, o que caracteriza essas empresas como de pequeno porte. Adicionalmente, 29,16% das empresas têm faturamento até R\$ 360.000,00, sendo classificadas como microempresas. Por fim, 16,67% apresentam faturamento entre R\$ 4.800.000,01 e R\$ 78.000.000,00, sendo consideradas empresas de médio porte. Esses resultados são consistentes com os achados de Macêdo, Monte e Callado (2020), que identificaram a predominância de micro e pequenas empresas no setor de indústrias de transformação em Campina Grande-PB.

4.2 Fase de Planejamento

Após a investigação sobre o perfil das empresas pesquisadas, o estudo buscou extrair informações a respeito da utilização e realização de práticas concernentes às três fases do processo do custeio alvo. Conforme literatura considerada, a primeira fase do processo diz respeito a fase de planejamento, cujos dados são apresentados a seguir. A Tabela 2 mostra os dados sobre a realização de pesquisas de mercado que buscam extrair informações sobre as características que os produtos devem possuir.

Tabela 2
Pesquisas de mercado para lançamento e alteração de produtos

Aspectos	Nunca	Raramente	Às vezes	Muitas vezes	Sempre
Características do produto	4,17	8,33	41,67	25,00	20,83
Especificações, funcionalidade e qualidade	4,17	8,33	29,16	45,83	12,50

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

As empresas analisadas possuem tendência à realização de pesquisas de mercado, pois os níveis com as maiores frequências estão entre a posição intermediária e máxima da escala. Dessa forma, 41,67% das empresas realizam

pesquisas de mercado às vezes buscando saber a opinião dos consumidores a respeito das características que o produto deverá possuir. Em sentido ao nível máximo da escala, observa-se que 25% das empresas realizam pesquisas dessa natureza muitas vezes, e 20,83% indicaram que sempre realizam pesquisas de mercado buscando saber essas informações por parte dos consumidores.

Desse modo, esses dados apresentam convergência com o que fora identificado no estudo de Brito, Garcia e Morgan (2008), pois constataram inclinação das empresas investigadas em realizar pesquisas de mercado a fim de satisfazer os desejos dos consumidores.

Outra variável trabalhada buscou saber se as empresas analisadas consideram as condições de mercado na definição dos seus preços. Nesse sentido, a Tabela 3 apresenta os resultados obtidos acerca dessa variável.

Tabela 3
Preço de venda com base nas condições de mercado

Uso da estratégia	Frequência
Preços não são definidos desta forma	62,50
Preços de alguns produtos são definidos desta forma	12,50
Preços de todos os produtos são definidos desta forma	25,00

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados expostos na Tabela 3 permitem identificar que a maioria das indústrias analisadas não define os seus preços com base nas condições de mercado, pois a frequência que sinaliza esse posicionamento representou um percentual de 62,5%. Por outro lado, 12,5% responderam que consideram as condições de mercado na definição dos preços de alguns produtos, e 25% indicaram que definem o preço com base nas condições de mercado em relação a todos os produtos. Sobre a definição da margem de lucro por produto, a Tabela 4 sintetiza os resultados obtidos em se tratando dessa variável analisada.

Tabela 4
Margem com base nas condições do mercado

Uso da estratégia	Frequência
Margens de lucro não são definidas desta forma	54,17
Margens de lucro de alguns produtos são definidas desta forma	8,33
Margens de lucro de todos os produtos são definidas desta forma	37,50

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados da Tabela 4 indicam que a maioria das indústrias de confecções analisadas não realiza um planejamento em relação a cada produto fabricado, pois 54,17% das empresas apontaram que não definem a margem de lucro por produto.

Uma das principais características do custeio alvo diz respeito ao momento da estimação dos custos, estimação essa que é realizada antes de iniciar a produção. Dessa forma, a pesquisa também buscou extrair informações sobre esse mérito, e os resultados são apresentados na Tabela 5.

Tabela 5
Custos antes do início da produção

Uso da estratégia	Frequência
Os custos não são estimados antes da produção	25,00
Os custos de alguns produtos são estimados antes da produção	16,67

Os custos de todos os produtos são estimados antes da produção	58,33
--	-------

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Consoante a Tabela 5 verifica-se que a maioria das empresas analisadas estima os seus custos antes de iniciar o processo produtivo, pois 58,33% sinalizaram nesse sentido. Destarte, os dados obtidos permitem ponderar que a maioria das indústrias analisadas está de acordo com literatura específica sobre o custeio alvo em relação ao momento em que os custos são estimados, ou seja, antes de iniciar a produção, momento em que a gestão de custos se torna mais assertiva, pois é nesse momento que a maioria dos custos pode ser eliminada ou reduzida, conforme preconizado por Cruz e Rocha (2008) e Ono e Robles Júnior (2004).

Sobre a forma como as empresas calculam os custos dos seus produtos fabricados, a pesquisa buscou extrair, primeiramente, dados que pudessem fornecer indícios de que a definição dos custos está de acordo com os preceitos do custeio alvo. Nesse sentido, os dados obtidos estão dispostos na Tabela 6.

Tabela 6

Estimação do custo máximo admissível (preço – margem desejada = custo admissível)

Uso da estratégia	Frequência
Os custos não são definidos desta forma	62,50
Os custos de alguns produtos são definidos desta forma	16,67
Os custos de todos os produtos são definidos desta forma	20,83

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A Tabela 6 aduz que a maioria das empresas analisadas não calcula os custos dos seus produtos conforme a lógica do custeio alvo, apontamento que pode ser corroborado pelo percentual obtido, que figurou na ordem de 62,5%. Esse dado vai de encontro ao dado encontrado na Tabela anterior, pois, se aqui 62,5% das empresas não definem os seus custos conforme a lógica do custeio alvo, lá (Tabela 5) a maioria das empresas afirma definir os seus custos antes de iniciar a produção.

Logo, entende-se que a maioria das empresas define os seus custos antes de iniciar a produção, mas não da forma como é realizado no âmbito do custeio alvo, o que pode representar um indício de que os respondentes desconhecem essa metodologia de cálculo dos custos. Nesse sentido, os dados apresentam convergência com a literatura apenas quanto ao momento da estimação dos custos, mas não em relação à forma da estimação.

Nesse sentido, esses achados permitem identificar diferenças em relação ao que fora identificado no trabalho de Dekker e Smidt (2003), pois no âmbito do presente trabalho não encontrou-se subsídios necessários para afirmar que as empresas adotam a lógica do custeio alvo para determinar os seus custos, ao passo que no trabalho dos autores, que dentre outros setores, também analisou o setor têxtil, encontrou-se que esse foi um dos setores com maior incidência de custeamento por meio da lógica do custeio alvo.

4.3 Fase de Desenho

Entrando na fase de desenho do processo do custeio alvo, a primeira variável analisada diz respeito à pormenorização dos custos entre as partes dos produtos, cujos resultados são explicitados por meio da Tabela 7.

Tabela 7
Aspectos da fase de desenho

Aspectos	Nunca	Raramente	Às vezes	Muitas vezes	Sempre
O custo é (detalhado/dividido) entre as partes que compõem o produto	4,17	12,50	25,00	41,67	16,66
Funcionários de departamentos variados da empresa são envolvidos no processo de design e criação	25,00	12,50	25,00	37,50	0,00
Quando o custo estimado para um determinado produto não é atingido, há remodelagem no projeto.	0,00	16,66	20,00	50,00	8,33
Quando o produto precisa ser modificado, são mantidos os ideais de funcionalidade e qualidade dos produtos	0,00	8,33	25,00	58,34	8,33

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De modo geral, é possível observar que há posicionamentos diversificados em relação à pormenorização dos custos, com uma parte significativa apresentando inclinação à essa prática, pois 41,66% das empresas sinalizaram que realizam muitas vezes, e 16,67% das empresas sinalizaram que realizam sempre.

Dessa forma, os dados encontrados nesta pesquisa são compatíveis com os achados de Tani et al. (1994), pois nesse estudo anterior houve a constatação de que a maioria das empresas procede à pormenorização dos custos.

Os dados obtidos indicam que o maior percentual foi obtido no nível muitas vezes da escala, ou seja, 37,5% das empresas procuram envolver profissionais de diversos departamentos quando da criação ou alteração de um produto.

Então, pode-se ponderar que uma parte relativamente expressiva das empresas pesquisadas está de acordo com esse fundamento do custeio alvo apresentado pela literatura, o que converge com os achados de Omar, Hui, Rahman e Hamood (2015), que constataram envolvimento de equipes multifuncionais na maioria das empresas que adotavam o custeio alvo.

Metade das empresas se posicionou indicando que quando os custos excedem o custo tido como alvo, muitas vezes o projeto sofre alterações para adequação dos custos. Os dados permitem sugerir que, em maior o menor grau, sempre há alguma alteração no projeto visando à adequação dos custos, pois o nível nunca da escala não foi marcado.

Tais achados são compatíveis com os achados de Macêdo, Monte e Callado (2020), pois em seu estudo identificaram que todas as empresas que atingiram o nível 4 de implementação do custeio alvo procediam à modificação do projeto. Nesse sentido, Tani et al. (1994) constataram que a maioria das empresas consideradas em seu estudo faziam o uso constante da engenharia de valor, abordagem utilizada sempre que um projeto precisa ser modificado.

Ademais, pode-se observar que a maioria das empresas analisadas indicou haver esforços dos profissionais no sentido de adequar os custos dos produtos mantendo os ideais de funcionalidade e qualidade, uma vez que, achou-se um percentual de 58,34% em relação àquelas empresas que responderam no nível muito da escala, sugerindo aderência da maioria com relação a esse pressuposto do custeio alvo.

4.4 Fase de Produção

Por fim, a última fase do processo do custeio alvo diz respeito à fase de produção, em que se busca a melhoria contínua, aprimoramento dos processos e redução dos custos. Nesse sentido, a Tabela 8 apresenta a distribuição de frequências relativas aos aspectos da fase de produção do custeio alvo.

Tabela 8
Aspectos da fase de produção

Aspectos	Nunca	Raramente	Às vezes	Muitas vezes	Sempre
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	0,00	4,17	41,67	29,17	25,00
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	0,00	16,66	16,66	62,51	4,17
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,00	12,50	12,50	58,34	16,66
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	0,00	8,33	33,34	37,50	28,83

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De acordo com os dados da Tabela 8 é pertinente comentar que as empresas analisadas possuem engajamento inclinado entre a redução intermediária à redução total dos custos durante a fase operacional, pois 41,67% das empresas indicaram buscar a redução na fase operacional às vezes, ao passo que 33,33% indicaram buscar essa redução muitas vezes, e 20,83% indicaram que sempre buscam a redução dos custos durante a fase operacional.

Sobre o monitoramento dos custos os dados indicam que a maioria das empresas analisadas monitora os seus custos na fase operacional. Esse posicionamento pode ser corroborado em face dos 62,5% relativos ao posicionamento de que há muito monitoramento dos custos na fase operacional. De forma convergente, 4,16% sinalizaram monitorar extremamente os seus custos durante a fase operacional.

No tocante a otimização dos processos e recursos durante a produção a maioria das empresas se posicionou de forma positiva em relação à otimização dos processos e recurso empregados, pois 58,33% indicaram o nível muito da escala trabalhada. De forma convergente, 16,67% das empresas indicaram que os processos e recursos durante a fase operacional são extremamente otimizados.

Os dados da Tabela 8 indicam que as empresas analisadas estão bem alinhadas com a busca constante pelo melhoramento contínuo durante a fase operacional, pois 37,5% das empresas sinalizaram que há muita busca nesse sentido, ao passo que 20,84% das empresas sinalizaram que se buscam extremamente o melhoramento contínuo.

Por conseguinte, sobre a busca pelo melhoramento contínuo, há compatibilidade com os achados de Callado, Callado e Bomfim (2020), pois identificaram que a maioria das empresas analisadas leva em consideração o aspecto do melhoramento contínuo.

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste artigo foi identificar a utilização de práticas relativas ao processo do custeio alvo nas indústrias de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Com base no objetivo delineado, os principais achados da pesquisa

permitiram identificar que as empresas possuem tendência à realização de pesquisas de mercado quando vão lançar um novo produto ou realizar alterações em produtos já existentes, sobretudo para identificar características, especificações e critérios de qualidade que o produto deve possuir.

Sobre a formação do preço de venda, a maioria sinalizou que não considera os preços praticados no mercado, indo de encontro a esse aspecto do custeio alvo. Apesar de a maioria apontar que estima os seus custos antes de iniciar a produção, foi identificado que a maioria não calcula os custos conforme a lógica do custeio alvo. As empresas se mostraram aderentes ao aspecto da remodelagem de projetos e também à busca pela otimização dos processos e recursos empregados na produção.

Por conseguinte, os resultados fornecem os subsídios necessários para formular a conclusão de que as empresas analisadas utilizam, de forma intuitiva, algumas das práticas concernentes às fases do processo do custeio alvo. Contudo, os dados obtidos não fornecem os subsídios necessários à ponderação de que as empresas utilizam o custeio alvo em sua totalidade, considerando todos os pressupostos discutidos na literatura.

Ademais, observou-se que as empresas investigadas não conhecem o custeio alvo, e que aquelas que utilizam alguns dos aspectos abordados na literatura o fazem de maneira inconsciente, de modo que não têm a pretensão de seguir uma metodologia com pressupostos que devem ser implantados e acompanhados formalmente.

Como limitação desta pesquisa, aponta-se a baixa aderência das empresas, realidade que limitou a realização de inferências em relação ao universo pesquisado. Dessa forma, sugere-se o empreendimento de outras pesquisas que busquem identificar práticas relativas ao custeio alvo nas empresas que compõem o APL de confecções do agreste pernambucano, abrangendo outros municípios e também agregando a utilização de ferramentas estatísticas que permitam inferências em relação ao universo.

REFERÊNCIAS

- ABIT - Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecções. (2020). 4º Modavil leva informações sobre negócios da moda de Caruaru. Disponível em <http://www.abit.org.br>.
- 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.
- Aprila, J., Jumri, J., Pakata, R., Mardiana, W., & Marpiah, M. (2023). Analisis Penerapan Target Costing sebagai Alat Bantu Perencanaan Biaya pada UMKM Kebab Batubara. *Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi*, 23(3), 3441-3448.
- 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).
- Callado, A. A. C., Callado, A. L. C., & Bomfim, E. T. (2020). Target costing in micro and small companies from the information technology (IT) sector. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 8(3), 125-141.
- 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) & Arthur Andersen LLP. (1998). Practices and Techniques: Tools and Techniques for Implementing Target Costing. *Statement on Management Accounting, Statement No. 4GG*.
- 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*, 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*, 1-28.
- Cruz, C. V. O. A., & Rocha, W. (2008). Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 5(10), 31-52.
- 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.
- Feil, P., Yook, K. H., & Kim, I. W. (2004). Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal*, 11, 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. 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>
- 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).
- Kato, Y. (1993). Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. *Management Accounting Research*, 4(1), 33-47.
- Lerner, D. F., Silva, L. M., & Souza, M. A. (2007). Instrumentos para gerenciamento de custos: custo-meta, custo-padrão e custo kaizen. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, 4(1), 51-60.
- 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-PR: ANPCONT.
- 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.
- Omar, N., Sulaiman, S., Hui, W. S., Rahman, I. K. A., & Hamood, H. H. (2015). Target costing implementation and organizational capabilities: An empirical evidence of selected Asian countries. *Journal of Economics, Business and Management*, 3(2), 201-206.
- 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(SPE), 65-78.
- Pereira, F. H. (2002). Determinação do preço de venda: custeio tradicional x custeio alvo. *CRCSC & Você*, 2(4), 76-83.
- Puspasari, D., Salwa, N., Herrenauw, L. S., & Rosadiana, R. (2024). Efisiensi Perolehan Pendapatan Antara Beban Yang Dikeluarkan Dengan Pendapatan Terhadap Keuntungan Usaha Menggunakan Metode Target Costing (Studi Pada Usaha Kuliner Jajanan Najla Di Purwakarta). *JRAK (Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis)*, 10(2), 196-203.
- 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. (1997). *Gerenciamento Integrado de Custos*. São Paulo: Atlas.
- Samogorskaya, M. I., Bejnar, I. A., & Narolina, T. S. (2020). The Prospects for Using the Target Costing Concept in Domestic Enterprises. *Complex Systems: Innovation and Sustainability in the Digital Age: Volume 1*, 43-51.
- Scarpin, J. E., & Rocha, W. (2000). Target costing: abordagem conceitual e histórica. In *VII Congresso Brasileiro de Custos*. Anais...
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J., & Kim, I. W. (2003). Best practices in target costing. *Management Accounting Quarterly*, 4(2), 12-12.

- Tani, T., Okano, H., Shimizu, N., Iwabuchi, Y., Fukuda, J., & Cooray, S. (1994). Target cost management in Japanese companies: Current state of the art. *Management Accounting Research*, 5(1), 67-81.
- 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.
- Zengin, Y., & Ada, E. (2010). Cost management through product design: Target costing approach. *International Journal of Production Research*, 48(19), 5593-5611.