

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA
NÍVEL MESTRADO

CÉLIO BESERRA DE SÁ

FATORES CONTINGENCIAIS E A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO
ALVO: UM ESTUDO NAS INDÚSTRIAS DE CONFECÇÕES DE SANTA
CRUZ DO CAPIBARIBE-PE

RECIFE

2021

CÉLIO BESERRA DE SÁ

FATORES CONTINGENCIAIS E A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO ALVO: UM ESTUDO NAS INDÚSTRIAS DE CONFECÇÕES DE SANTA CRUZ DO CAPIBARIBE-PE

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria (PPGC) da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado

RECIFE

2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal Rural de Pernambuco
Sistema Integrado de Bibliotecas
Gerada automaticamente, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

S111f

Sá, Célio Beserra de

Fatores contingenciais e a utilização do custeio alvo: um estudo nas indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE / Célio Beserra de Sá. - 2021.
177 f. : il.

Orientador: Antonio Andre Cunha Callado.
Inclui referências e apêndice(s).

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, 2021.

1. Fatores contingenciais. 2. Processo do custeio alvo. 3. Indústrias de confecções. I. Callado, Antonio Andre Cunha, orient. II. Título

CDD 658.151

CÉLIO BESERRA DE SÁ

FATORES CONTINGENCIAIS E A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO ALVO: UM ESTUDO NAS INDÚSTRIAS DE CONFECCÇÕES DE SANTA CRUZ DO CAPIBARIBE-PE

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria (PPGC) da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Linha de Pesquisa: Planejamento, Controle e Análise Financeira.

Aprovada em: ____ / ____ / _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado – Orientador
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Profa. Dra. Carla Renata Silva Leitão – Examinadora interna
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Prof. Dr. Wenner Glaucio Lopes Lucena – Examinador externo
Universidade Federal da Paraíba

DEDICATÓRIA

Com todo o amor que sou capaz de sentir, dedico esta produção às mulheres mais importantes da minha vida: Maria Célia (mãe), Andréia de Fátima (irmã) e Genivalda Umbelina (avó paterna). (*In Memoriam*).

AGRADECIMENTOS

Acima de tudo, agradeço a Deus, por ser tão maravilhoso e provedor em minha vida. Tudo é para a honra e glória do seu nome, pois, eu não sou mais nada do que um instrumento em suas mãos. Obrigado, Senhor! Obrigado por me conceder a força e discernimento necessários para chegar ao fim de mais essa caminhada!

Agradeço aos meus pais, pela vida, por todos os sacrifícios e por todas as coisas que sempre fizeram por mim.

Agradeço ao corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Controladoria da UFRPE por ter compartilhado tantas informações valiosas e por ter me guiado durante todo esse processo de aprendizado. Muito Obrigado, Doutores! Em especial, agradeço ao Dr. André Callado e a Dra. Carla Leitão, pois foram os professores com os quais eu tive mais contato durante o curso, sobretudo com Dr. André, que me orientou de forma magistral na construção deste trabalho.

Agradeço aos meus colegas da turma do Mestrado, por todo companheirismo, incentivo, pelos debates e pelas trocas de informações. Sucesso a todos e que Deus abençoe!

Agradeço aos meus amigos, pela torcida, carinho e prestígio. Não citarei nomes para não correr o risco de ser injusto ao deixar de mencionar algum. Então, prefiro usar um termo genérico, mas, ainda assim dizer que vocês são muito importantes.

Enfim, agradeço a todos que fazem parte, de alguma forma, da minha vida.

“A tragédia da vida não está em não alcançar seus objetivos. A tragédia está em não ter nenhum objetivo para alcançar. Não é o fim do mundo não alcançar as estrelas, mas é o fim do mundo não ter estrelas para alcançar.”

(Benjamin Mays)

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar como os fatores contingenciais estão relacionados à utilização de aspectos relativos ao processo do custeio alvo nas indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Para a consecução do objetivo delineado foi realizada uma pesquisa exploratória e descritiva, quanto aos objetivos, e de abordagem quantitativa em relação ao problema. Quanto à técnica de coleta dos dados, a pesquisa foi operacionalizada por meio de um *survey*, com envio por e-mail de um *link* do *google forms* contendo o instrumento de pesquisa totalmente estruturado, dividido em três grupos de variáveis, composto por 39 questões, a maioria delas com respostas dispostas em uma escala do tipo *Likert* de 5 pontos. O universo considerado foram as 110 indústrias de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE constantes da base de dados da FIEPE. Outrossim, a pesquisa teve natureza censitária, pois todas as empresas foram contactadas. Dentre as 110 indústrias, 24 aceitaram participar da pesquisa, o que representou uma taxa de resposta de 21,82%. Quanto às técnicas de análise, utilizou-se a estatística descritiva e o teste estatístico não-paramétrico do coeficiente de correlação *de Spearman*, em que foram consideradas relações estatisticamente significativas, exclusivamente, aquelas que apresentaram um nível de significância na ordem de 99% ($p=0,01$). Para a obtenção dos coeficientes foi utilizado o software *Statistica*. Destarte, considerando os procedimentos metodológicos apresentados, os principais resultados obtidos permitiram identificar que há relação estatisticamente significativa diretamente proporcional entre a competição por lançamentos em produtos e a definição de preços com base nas condições de mercado. Por outro lado, encontrou-se uma relação estatisticamente significativa inversamente proporcional entre as mudanças nas regulamentações que regem as atividades das empresas e a estimação dos custos antes do início da produção. Já o nível de formalização dos procedimentos internos apresentou relação estatisticamente significativa e diretamente proporcional ao envolvimento de funcionários de departamentos diversos no processo de design e criação de um produto. A tomada de decisões considerando o longo prazo se relacionou de forma estatisticamente significativa e diretamente proporcional à otimização dos processos e recursos. Por conseguinte, a análise de significância das relações possibilitou concluir que alguns dos fatores contingenciais considerados, tais como a competição por lançamentos, mudanças nas regulamentações, nível de formalização dos procedimentos internos e a focalização do longo prazo na tomada de decisões estão significativamente relacionados a aspectos das fases do processo do custeio alvo.

Palavras-Chave: Fatores Contingenciais. Processo do Custeio Alvo. Indústrias de Confecções.

ABSTRACT

This research aimed to analyze how contingency factors are related to the use of aspects related to the target costing process in the confectionery industries in Santa Cruz do Capibaribe-PE. To achieve the outlined objective, an exploratory and descriptive research was carried out, regarding the objectives, and a quantitative approach in relation to the problem. As for the data collection technique, the research was carried out through a survey, with the sending of a Google forms link by e-mail containing the fully structured research instrument, divided into three groups of variables, consisting of 39 questions, most of them with answers arranged on a 5 point Likert scale. The universe considered was the 110 garment industries in the city of Santa Cruz do Capibaribe-PE included in the FIEPE database. Furthermore, the research was of a census nature, as all companies were contacted. Among the 110 industries, 24 accepted to participate in the survey, which represented a response rate of 21.82%. As for the analysis techniques, descriptive statistics and the non-parametric statistical test of Spearman's correlation coefficient were used, in which statistically significant relationships were considered, exclusively, those that presented a level of significance in the order of 99% ($p = 0.01$). To obtain the coefficients, the Statistica software was used. Thus, considering the methodological procedures presented, the main results obtained allowed to identify that there is a statistically significant relationship directly proportional between the competition for product launches and the definition of prices based on market conditions. On the other hand, a statistically significant relationship was found inversely proportional between the changes in the regulations that govern the activities of companies and the estimation of costs before the start of production. The level of formalization of internal procedures was statistically significant and directly proportional to the involvement of employees from different departments in the process of designing and creating a product. Decision-making considering the long term was statistically significant and directly proportional to the optimization of processes and resources. Therefore, the analysis of the significance of the relationships made it possible to conclude that some of the contingent factors considered, such as competition for launches, changes in regulations, the level of formalization of internal procedures and the long-term focus on decision-making are significantly related to aspects phases of the target costing process.

Keywords: Contingency factors. Target Costing Process. Clothing Industries.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Surgimento da Teoria da Contingência	36
Figura 2 – Relação entre os tipos de Engenharia de Valor (EV)	79
Figura 3 – Processo de obtenção do custo alvo	85
Figura 4 – Fases do processo do Custeio Alvo	86

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Síntese das principais contribuições teóricas sobre a Teoria da Contingência	35
Quadro 2 – Conceitos chaves da Teoria da Contingência	39
Quadro 3 – Variáveis contingenciais utilizadas em estudos anteriores	42
Quadro 4 – Características e condições para estrutura mecânica e orgânica	49
Quadro 5 – O custo alvo de acordo com as duas vertentes de pensamento	78
Quadro 6 – Natureza da produção quanto ao tipo de produto	95
Quadro 7 – Variáveis estruturais do instrumento de coleta de dados	98

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Tempo de atuação	106
Tabela 2 – Abrangência de mercado	107
Tabela 3 – Competição por profissionais qualificados	108
Tabela 4 – Competição na captação dos consumidores	108
Tabela 5 – Competição no lançamento de inovações	109
Tabela 6 – Competição por insumos e fornecedores	110
Tabela 7 – Mudanças nas regulamentações que regem a atividade	110
Tabela 8 – Mudanças no cenário econômico e social	111
Tabela 9 – Mudanças no gosto dos consumidores ao longo do tempo	111
Tabela 10 – Mudanças no ambiente tecnológico	112
Tabela 11 – Padronização dos procedimentos internos	113
Tabela 12 – Utilização de máquinas e equipamentos complexos	113
Tabela 13 – Utilização de ferramentas de tecnologia da informação	114
Tabela 14 – Utilização de sistemas de informação gerencial	115
Tabela 15 – Estrutura hierárquica da empresa	115
Tabela 16 – Formalização dos procedimentos realizados na empresa	116
Tabela 17 – Participação dos líderes mais afastados na tomada de decisões	117
Tabela 18 – Consideração das ideias e sugestões dos funcionários	117
Tabela 19 – Faturamento bruto anual	118
Tabela 20 – Número de funcionários	119
Tabela 21 – Busca por novas oportunidades e inovações como estratégia (prospectora)	119
Tabela 22 – Eficiência e aumento da qualidade como estratégia (defensora)	120
Tabela 23 – Monitoramento e redução de custos como estratégia	121
Tabela 24 – Decisões estratégicas de longo prazo	122
Tabela 25 – Pesquisas de mercado: características dos produtos	123
Tabela 26 – Pesquisas de mercado: necessidades, especificações, funcionalidades e qualidades dos produtos	124
Tabela 27 – Estratégia de definição dos preços: condições do mercado	125
Tabela 28 – Definição da margem de lucro por produto	125
Tabela 29 – Estimação dos custos antes de iniciar a produção	126
Tabela 30 – Definição dos custos com base na lógica do custeio alvo	127
Tabela 31 – Definição dos custos com base na lógica tradicional	128

Tabela 32 – Pormenorização dos custos entre as partes dos produtos	129
Tabela 33 – Envolvimento de departamentos variados na criação/alteração de produtos	130
Tabela 34 – Remodelagem no projeto em face dos custos estimados	131
Tabela 35 – Esforços ante a modificação do projeto de um produto	132
Tabela 36 – Busca pela redução de custos na fase operacional	133
Tabela 37 – Monitoramento dos custos na fase operacional	133
Tabela 38 – Busca pela otimização dos processos e recursos na fase operacional	134
Tabela 39 – Busca pelo melhoramento contínuo na fase operacional	135
Tabela 40 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes ao ambiente e os aspectos relativos à fase de planeamento do processo do custeio alvo	136
Tabela 41 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à tecnologia e os aspectos relativos à fase de planeamento do processo do custeio alvo	138
Tabela 42 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à estrutura e os aspectos relativos à fase de planeamento do processo do custeio alvo	139
Tabela 43 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à estratégia e os aspectos relativos à fase de planeamento do processo do custeio alvo	141
Tabela 44 – Análise da significância das relações entre fatores contingenciais referentes ao ambiente e os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo	142
Tabela 45 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à tecnologia e os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo	143
Tabela 46 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à estrutura e os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo	144
Tabela 47 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à estratégia e os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo	145
Tabela 48 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes ao ambiente e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo	147
Tabela 49 – Análise da significância das relações entre fatores contingenciais referentes à tecnologia e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo	148
Tabela 50 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à estrutura e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo	149
Tabela 51 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à estratégia e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo	150

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABIT	Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecções
APL	Arranjo Produtivo Local
CAM-I	<i>Consortium for Avance Manufacturing - International</i>
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COVID-19	<i>Corona Virus Disease</i>
EUA	Estados Unidos da América
EV	Engenharia de Valor
FIEPE	Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
PIB	Produto Interno Bruto
PPGC	Programa de Pós-Graduação em Controladoria
RFB	Receita Federal do Brasil
SCG	Sistema de Controle Gerencial
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
UFRPE	Universidade Federal Rural de Pernambuco

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 JUSTIFICATIVA	16
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	24
1.3 OBJETIVOS	31
1.3.1 Objetivo Geral	31
1.3.2 Objetivos Específicos	31
2 REFERENCIAL TEÓRICO	32
2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	32
2.1.1 Fatores Contingenciais	40
2.1.1.1 Ambiente	43
2.1.1.2 Tecnologia	46
2.1.1.3 Estrutura Organizacional	47
2.1.1.4 Estratégia Organizacional.....	52
2.2 CUSTEIO ALVO	55
2.2.1 Definições	55
2.2.2 Histórico	61
2.2.3 Objetivos	64
2.2.4 Características	67
2.2.5 Princípios	70
2.2.6 Elementos do Custeio Alvo	73
2.2.6.1 Preço Alvo	73
2.2.6.2 Lucro Alvo.....	74
2.2.6.3 Custo Alvo.....	75
2.2.6.4 Engenharia de Valor	78
2.2.7 Processo do Custeio Alvo	82
2.2.8 Vantagens	86
2.2.9 Desvantagens	90
3 METODOLOGIA	92
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	92
3.2 DELIMITAÇÃO E UNIVERSO	93
3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA	96
3.4 COLETA DE DADOS.....	99
3.4.1 Instrumento de Coleta	99

3.4.2 Estratégias de Coleta	102
3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS	103
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	106
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA	106
4.1.1 Perfil das Empresas	106
4.1.2 Fatores Contingenciais	107
4.1.2.1 Ambiente	107
4.1.2.2 Tecnologia	112
4.1.2.3 Estrutura	115
4.1.2.3 Estratégia	119
4.1.3 Aspectos Relacionados às Fases do Processo do Custeio Alvo	122
4.1.3.1 Fase de Planejamento	122
4.1.3.2 Fase de Desenho	129
4.1.3.3 Fase de Produção	132
4.2 ANÁLISE DE SIGNIFICÂNCIA DAS RELAÇÕES	135
4.2.1 Fatores Contingenciais e a Fase de Planejamento do Custeio Alvo	135
4.2.2 Fatores Contingenciais e a Fase de Desenho do Custeio Alvo	142
4.2.3 Fatores Contingenciais e a Fase de Produção do Custeio Alvo	146
5 CONCLUSÕES	152
REFERÊNCIAS	156
APÊNDICE – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA	172

1 INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICATIVA

A competitividade é um dos elementos que caracterizam o cenário econômico, em que as organizações necessitam cada vez mais de artefatos gerenciais para que possam otimizar as suas atividades e consigam se manter no mercado de maneira viável. Em virtude do aludido contexto da competitividade, marcado pela entrada crescente de produtos ocidentais no oriente no início da década de 60 (SCARPIN; ROCHA, 2000), como também em razão da escassez de recursos enfrentada na época (WIENHAGE; SCARPIN, 2010), fora desenvolvido o *target costing* (custeio alvo ou custeio meta), que visa ao emprego de esforços no planejamento de margens e custos, principalmente na fase de desenvolvimento de novos produtos, pois é nessa fase que o gerenciamento de custos se torna mais assertivo e eficaz (KEE, 2010).

No contexto da competitividade o custeio alvo torna-se ideal para as organizações que buscam melhorias, tendo em vista o emprego de esforços de variados departamentos da organização a fim de desenvolver produtos atrativos ao mercado e ao mesmo tempo rentáveis (GAGNE; DISCENZA, 1995). Ainda de acordo com esses autores, dentre outros profissionais envolvidos no custeio alvo, estão o pessoal de marketing, contabilidade e manufatura. Tais profissionais trabalham de maneira integrada e o resultado é positivo em termos de benefícios à organização. Segundo Linhares (2003), a eficiência operacional das empresas é fator determinante para a permanência das mesmas no mercado, sobretudo no contexto da competitividade. Então, partindo desse pressuposto, tem-se que o custeio alvo é um método que pode auxiliar nesse processo.

O cenário da competitividade está intrinsecamente relacionado ao processo de globalização, em que as empresas se expandem e obtêm maior alcance em suas atividades, como também os clientes têm mais acesso à informação e à variedade de produtos, e nessa perspectiva, o custeio alvo é interessante para a competição na qual as empresas estão submetidas no atual mercado globalizado (BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008). Sob essa ótica, é possível depreender que o custeio alvo é uma importante ferramenta ante ao mercado cada vez mais globalizado e competitivo, conforme defendem Cardoso e Beuren (2006, p. 14), ao aduzir que “a aplicação da metodologia do custo meta é essencialmente interessante em mercados competitivos”.

Corroborando com a ideia da utilidade do custeio alvo em ambientes competitivos, Ono e Robles Júnior (2004, p. 65) apresentam que “sua aplicação é especialmente importante num

ambiente de competitividade empresarial”. Em ambientes competitivos a variável preço é cada vez mais definida pela dinâmica do mercado sob a influência que os consumidores exercem, e nesse cenário é recomendável a adoção do custeio alvo, pois é diante dessa realidade que esse método de custeio pode ter sua eficiência comprovada (CAMACHO; ROCHA, 2007).

Dentre os desafios que a competitividade impõe às empresas, está a gestão adequada dos custos, pois em um cenário em que se tem pouca gestão sobre os preços é importante intensificar esforços na gestão dos custos, para que sejam alcançadas margens viáveis que tornem o negócio rentável (CAMACHO; ROCHA, 2008). Nesse sentido, o custeio alvo é apontado como uma ferramenta interessante para a gestão e controle dos custos, conforme argumenta Pereira (2002, p. 79), ao apresentar que “esta técnica de custeio é considerada um instrumento para gestão estratégica tendo como objetivo principal atender as expectativas de mercados altamente competitivos por meio de um efetivo controle e manutenção dos custos de produção [...]”.

Nessa mesma linha de pensamento, Colauto e Beuren (2005, p. 6) asseveram que é “no contexto do mundo dos negócios, em ambientes de acirrada competição, que o custeio-alvo ou *target costing* vem se revelando como um instrumento gerencial estratégico de grande importância aos gestores”. O custeio alvo é uma ferramenta gerencial que possibilita a gestão estratégica de custos, e é importante em ambientes nos quais os preços são influenciados pelo mercado em razão da competitividade (CAMACHO; ROCHA, 2007).

Conforme apresentado, o custeio alvo é uma ferramenta interessante para ser implementada em ambientes competitivos, em razão da pouca gestão sobre os preços e possibilidade de uma gestão de custos mais acurada. Sobre o mérito da gestão de custos, é importante ressaltar que a utilização do custeio alvo não vislumbra igualar os custos da empresa aos custos dos concorrentes, mas sim, fornecer subsídios para melhor administrá-los e galgar vantagem competitiva no mercado (LINHARES, 2003).

Diante disso, a principal vantagem em adotar o custeio alvo reside na possibilidade de planejamento e gestão de custos antes mesmo que eles incorram, pois considera a visão de mercado para a definição dos custos a partir das informações obtidas dos clientes, que definem os preços praticados (COLAUTO; BEUREN, 2005; COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004). Então, por meio do planejamento e gestão, torna-se possível a redução dos custos e melhoria da qualidade, o que impulsiona de maneira significativa o alcance dos objetivos organizacionais (GOMES; COLAUTO; MOREIRA, 2009).

Outro fator inerente à competitividade é a redução do ciclo de vida dos produtos, que tem se tornado cada vez menor, o que de fato, exerce sobre as organizações uma certa pressão

sobre a necessidade de inovação e desenvolvimento de novos produtos que sejam capazes de atender consumidores cada vez mais exigentes e que estão dispostos a pagar cada vez menos. Sob esse enfoque, o custeio alvo pode ser caracterizado como um aliado, pois por meio da engenharia de valor o mesmo auxilia na gestão e redução dos custos no processo de desenvolvimento de novos produtos para o atendimento e satisfação dos clientes. Então, configura-se como um instrumento gerencial no processo de decisão sobre o lançamento de novos produtos (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004).

O custeio alvo “é uma técnica amplamente utilizada para gerenciamento de custos durante o desenvolvimento do produto” (FILOMENA; KLIEMANN NETO; DUFFEY, 2009, p. 398). Destarte, Linhares (2003) aponta que o custeio alvo é uma ferramenta eficaz no processo de planejamento e gerenciamento de custos de novos produtos, indo além ao afirmar que o custeio alvo também se adequa a produtos que já estão no mercado, sendo importante para a reformulação da estrutura de custos.

Para que o custeio alvo possa atingir os seus objetivos, dentre os quais pode-se citar o empenho na gestão e redução de custos, considerando o relacionamento de diversas interfaces dentro da organização, é notório pontuar que o envolvimento da cadeia de valor no processo de produção alinhado aos esforços conjuntos das variadas interfaces da organização representa um ponto positivo para a adoção do custeio alvo no intento de se obter vantagem competitiva (ARAÚJO; MARQUES; SILVA, 2001; LINHARES, 2003).

No contexto da gestão estratégica de custos, em que os custos são analisados por uma ótica mais abrangente, de forma que possam contribuir efetivamente para a geração de informações, buscando dar suporte à tomada de decisões mais assertivas tendo em vista ambientes altamente competitivos, o custeio alvo se enquadra no contexto da gestão estratégica de custos, porque é um instrumento importante na busca pela eficiência operacional (SHANK; GOVINDARAJAM, 1997). Nesse sentido, é pertinente apresentar o posicionamento de Sakurai (1997, p. 57), de que “[...] o programa de redução de custos é fortemente direcionado para o lucro programado estrategicamente”.

A literatura converge ao apresentar que o custeio alvo além de ser uma ferramenta de planejamento e gestão de custos interessante para ser adotada em ambientes competitivos, também é uma ferramenta importante para os processos decisórios da entidade, pois por intermédio do mesmo conhece-se o mercado e alinha-se a realidade do mercado ao contexto organizacional a fim de melhorar os processos internos e obter vantagem competitiva (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004). Em consonância à ideia de que a ferramenta é capaz de fornecer suporte nos processos decisórios, defende-se que o “custeio alvo pode ser uma

ferramenta capaz de suprir as necessidades de informações a respeito dos custos” (BIAZEBETE; BORINELLI; CAMACHO, 2009, p. 59).

Como as ações inerentes ao custeio alvo são desenvolvidas à luz do mercado, e isso inclui também as ações de marketing, é certo que as empresas possam se igualar em termos de divulgação e fixação de preços, o que lhes confere a responsabilidade de lidar melhor com os seus custos para que possam operar de forma viável e efetiva. Logo, as empresas passam a competir em termos de eficiência no que diz respeito a forma como planejam e gerem os seus custos (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004). Para Biazebete, Borinelli e Camacho (2009), o custeio alvo está diretamente relacionado ao conceito de gestão estratégica de custos, pois é um instrumento importante na busca por eficiência operacional, o que se dá por meio de boas práticas de controle sobre os custos.

Dessa forma, defende-se que o custeio alvo é uma ferramenta integrante do planejamento estratégico da empresa, sobretudo por analisar fatores externos e internos a fim de fixar margens e custos permissíveis para que a organização seja competitiva e rentável (LINHARES, 2003). Na determinação do custo ante a complexidade do mercado que é envolto em uma rede de alta competitividade, o custeio alvo além de fornecer subsídios para determinação de valores e margens, é uma importante ferramenta para a gestão estratégica (ARAÚJO; MARQUES; SILVA, 2001; SILVA, 1999).

Outro ponto positivo em relação ao custeio alvo está relacionado à capacidade de implementação em quaisquer tipos de organização, conforme é defendido pela literatura inerente ao tema. Sobre esse mérito é pertinente apresentar que “a utilização do custeio alvo pelas empresas, independentemente do segmento econômico em que se encontram, pode representar um diferencial que contribua de modo significativo para o alcance dos seus objetivos” (CAMACHO; ROCHA, 2007, p. 37). Segundo Lerner, Silva e Souza (2007) a utilização do custeio alvo alcança os mais variados tipos de empresas, independente de variáveis como volume de produção e variedade dos produtos desenvolvidos.

Já Silva (1999) vai além ao contribuir afirmando que o custeio alvo é uma ferramenta aplicável a qualquer tipo de entidade, como por exemplo, empresas, instituições governamentais ou não, famílias, indivíduos de modo geral, mas reforça que é no cenário dos negócios e em ambientes competitivos que o custeio alvo se caracteriza como uma ferramenta gerencial importante para o atingimento dos objetivos organizacionais, pois fornece informações relevantes para a tomada de decisão.

Entretanto, no pensamento de Camacho e Rocha (2007), mesmo o custeio alvo sendo ideal para aplicação em ambientes competitivos, não significa que não possa ser implementado

em organizações que estejam em um cenário de monopólio ou com poucos concorrentes em atuação. No estudo de Araújo, Marques e Silva (2001) foi apontado que o custeio alvo pode ser aplicado também em empresas prestadoras de serviço, o que converge com os argumentos supracitados, de que o custeio alvo tem sua aplicabilidade estendida a quaisquer tipos de entidade.

Em face dos benefícios no que tange à gestão estratégica de custos, sobretudo no contexto de ambientes competitivos, o custeio alvo vem se expandido ao longo do tempo em termos de adoção em alguns países. No Japão, o custeio alvo é utilizado como processo gerencial há mais de 20 anos, sobretudo por empresas do setor automotivo e de eletrônicos. Segundo Welfle e Keltyka (2000), a adesão ao custeio alvo por parte das empresas automotivas chega à ordem de 80%. Nesse sentido, é crescente o aumento da utilização do custeio alvo nos Estados Unidos da América (EUA), por estar satisfazendo as necessidades gerenciais no que cerne à gestão de custos e lucros das organizações (ANSARI; BELL; OKANO, 2007; ARAÚJO; MARQUES; SILVA, 2001).

Em seu trabalho, Kee (2010, p. 206) aduz que “pesquisas de adoção de custeio-alvo indicam que ele é amplamente empregado em diferentes países”. Tal afirmação pode ser endossada pelos dados mencionados no trabalho do próprio autor: taxas de uso do custeio alvo de 35% e 41% para empresas indianas e malaias, respectivamente (SULAIMAN et al., 2004 apud KEE, 2010). Já no trabalho de Dekker e Smidt (2003), foi constatado um percentual de adoção de 59,38% no grupo de empresas holandesas pesquisado, o que levou os autores a afirmarem que as empresas analisadas fizeram uso relativamente expressivo da técnica do custeio alvo.

O estudo realizado por Tani et al. (1994) apontou que, em 1991, 60,6% de sua amostra de 180 empresas de manufatura japonesas utilizavam alguma forma de cálculo de custos alvo. Wijewardena e De Zoysa (1999) encontraram em sua amostra de 209 empresas manufatureiras japonesas que das 11 práticas de contabilidade gerencial estudadas, o custeio alvo foi percebido como a prática mais importante utilizada. Embora relativamente pouco se saiba sobre a ocorrência e o uso real dessas práticas em contextos não japoneses, pode-se esperar que a ideia geral do custeio alvo possa ser bem aplicável em outros contextos diversos do japonês, o que desperta o interesse na sua utilização em outras partes do mundo (DEKKER; SMIDT, 2003).

Na Alemanha, ao serem analisadas 268 empresas em 1997, foi apurado que 41% das organizações eram adeptas do custeio alvo (HORVÁTH; GLEICH; SEIDENSCHWAEZ, 1997 apud SCARPIN; ROCHA, 2000). Já Pretorius, Visser e Bibbey (2003) pesquisaram 7 empresas automotivas situadas na África do Sul e constataram que 71% faziam uso do custeio alvo no

desenvolvimento das suas atividades. Em estudo sobre a aplicação do custeio alvo em 8 empresas norte-americanas do setor automotivo, Ellram (2006) identificou que tais empresas possuíam sistema de custeio alvo implementado e em estágio de maturidade na utilização dessa ferramenta.

Segundo apontamento de Caldeira (2013, p. 68), “a intensificação de utilização e os benefícios reconhecidos apresentam-se mais elevados na Ásia do que no Ocidente”. Consoante à ideia de que o custeio alvo não tem uma utilização expressiva em países ocidentais, Scarpin e Rocha (2000) afirmam que em países como o Brasil a temática ainda é pouco explorada e tem publicações escassas. Essa afirmação é corroborada por Mattos, Nepomuceno e Silva (2016), que ao analisarem as publicações sobre o custeio alvo em periódicos nacionais constataram que ainda há um número baixo de publicações. Os dados da pesquisa desses autores apontarem ainda que poucos autores publicaram mais de um artigo sobre o tema, por outro lado, a maioria dos autores (89%) publicou apenas 1 artigo sobre o tema no período analisado, que foi de 2005 a 2015 (MATTOS; NEPOMUCENO; SILVA, 2016).

A grande maioria das publicações sobre o custeio alvo vem sendo desenvolvidas a partir de estudos de caso em detrimento do uso de outras técnicas, tais como o levantamento, que ainda é pouco utilizado no estudo desse tema (NASCIMENTO et al., 2013). Por conseguinte, se faz necessário o desenvolvimento de estudos que abordem a temática do custeio alvo no Brasil, sobretudo estudos com abordagens metodológicas diversificadas, com vistas a contribuir com a literatura já existente sobre o tema e aprofundar ainda mais o conhecimento sobre esse importante artefato gerencial.

Dessa forma, considerando todos os argumentos teóricos até então apresentados, sobretudo no que cerne à importância do custeio alvo para a gestão estratégica de custos, principalmente em contextos dotados de alta competitividade, a presente pesquisa propõe a investigação de práticas relativas ao custeio alvo nas indústrias de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe, localizada no estado de Pernambuco, sendo a cidade com maior expressividade dentre as que compõem o arranjo produtivo local (APL) de confecções do agreste de Pernambuco, que é o segundo maior aglomerado industrial de confecções do país. Dentre outros argumentos que serão explanados em seguida sobre a escolha do objeto estudado, é importante destacar que o critério da escolha por acessibilidade do pesquisador também foi considerado.

O APL de confecções do agreste pernambucano movimenta cerca de 1 bilhão de reais por ano, produzindo 700 milhões de peças (ABIT, 2012), o que contribuiu com a elevação da

participação no PIB em relação ao APL, que cresceu 56% entre os anos de 2000 a 2009, atingindo 3,9 bilhões, equivalendo a 5% do PIB do estado de Pernambuco (SEBRAE, 2013).

Em relação a Santa Cruz do Capibaribe, houve crescimento de 64% no seu PIB entre os anos de 2000 a 2009, enquanto Pernambuco apresentou crescimento de 44%. Em 2018 o PIB *per capita* da cidade foi de R\$ 33.593,82 (IBGE, 2021), representando um aumento de 94,51% em relação ao ano de 2009. Tais dados explicitam a relevância da indústria de confecções para o crescimento de Santa Cruz do Capibaribe, sobretudo considerando-se o aspecto econômico (AMORIM; PRAZERES; SANTOS, 2016; ARAÚJO, 2017; SEBRAE, 2013).

Dessa forma, também é pertinente destacar que o ramo de confecções impulsiona outras áreas, tais como o turismo de negócios, hotelaria e gastronomia, devido ao trânsito elevado de pessoas na região, inclusive de outros estados e regiões (ARAÚJO et al., 2019).

Sobre a geração de empregos, a indústria de confecções de Santa Cruz do Capibaribe é responsável por cerca de 53% dos empregos gerados na cidade, sendo o ramo que dispõe da maior oferta de empregos na cidade (ALENCAR; CAVALCANTE; 2018). Destarte, é importante apresentar que em 2017 os empregos gerados na indústria de confecções de Santa Cruz do Capibaribe representaram 22,23% dos empregos gerados nesse setor em relação a todo o estado de Pernambuco (MELO, 2019). Nesse sentido, é importante destacar que a cidade de Santa Cruz do Capibaribe foi a que mais cresceu no estado nos últimos 10 anos, em termos populacionais, e isso pode ser explicado pela imigração de pessoas de outras cidades, atraídas pelo índice quase que nulo em relação ao desemprego (ALENCAR; CAVALCANTE, 2018).

Outro aspecto relevante em relação à produção de confecções em Santa Cruz do Capibaribe é a presença do empreendedorismo na região, pois 70% dos entrevistados na pesquisa de Alencar e Cavalcante (2018) sinalizaram que pretendem iniciar o seu próprio negócio, o que se explicou pelo dinamismo da economia local e experiências exitosas de outros empreendedores. Por outro lado, na pesquisa de Araújo, Lagioia e Araújo (2017), 39% dos respondentes sinalizaram que a rentabilidade do negócio motivou a atuação no ramo de confecções da cidade.

Destarte, pondo em evidência a complexidade do meio em que se propõe a realização desta pesquisa, complexidade essa discutida no estudo de Melo (2019), como também a importância e relevância socioeconômica do APL de confecções para a cidade de Santa Cruz do Capibaribe, conforme dados e estudos apresentados anteriormente, esta pesquisa tem como motivação a necessidade de se conhecer melhor acerca da utilização de práticas gerenciais adotadas nesse meio, especificamente buscar saber se as indústrias de confecções dessa cidade utilizam de alguma forma aspectos relativos ao custeio alvo em seus processos, haja vista que

há acentuada competição nesse meio (ARAÚJO; CASTRO; COSTA, 2017), sendo o custeio alvo uma ferramenta viável e ideal a ser adotada nesse contexto, conforme discussão literária.

Então, considerando a competição e a complexidade do ambiente, uma abordagem por meio dos fatores contingenciais fornece os subsídios necessários ao entendimento da utilização do custeio alvo no contexto estudado, o que fornece contribuição prática e teórica, ajudando a evoluir a literatura sobre o custeio alvo e também ajudando na investigação acerca de práticas gerenciais adotadas no APL de confecções local, especificamente na cidade de Santa Cruz do Capibaribe.

Dessa forma, defende-se que a configuração de um Sistema de Controle Gerencial (SCG) adotado guarda relação direta com fatores contextuais internos e externos, de forma que o SCG é modelado com vistas a suprir as necessidades organizacionais no sentido de ajudar na adaptação ao ambiente e também ajudar na obtenção dos resultados pretendidos pelos interessados (MERCHANT; OTLEY, 2007). Nesse sentido, o custeio alvo como ferramenta integrante do SCG, pode ser estudado de forma adequada em face dos fatores contextuais internos e externos, pois esses exercem influência sobre a adoção, implantação e uso de ferramentas do SCG.

Ademais, argumenta-se que o custeio alvo é uma ferramenta voltada para a realidade de mercado, que busca alinhar as práticas internas ao contexto em que a empresa está inserida (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004), daí a importância de se desenvolver um estudo acerca do custeio alvo agregando a perspectiva dos fatores contingentes, pois esses ajudam no estabelecimento de relações entre as configurações internas da empresa e a realidade encontrada no meio externo em que ela está inserida. Nesse sentido, Berry et al. (2009) ponderam que os fatores contextuais condicionam as atividades de controle adotadas.

Além das contribuições e argumentos discutidos, um diferencial da presente pesquisa está no fato de que estudos com o enfoque proposto não foram identificados na literatura específica sobre o tema, sobretudo considerando o objeto investigado, em que foram analisados periódicos nacionais e internacionais, anais de eventos científicos e bancos de Teses e Dissertações. Estudos anteriores buscaram compreender a influência dos fatores contingenciais sobre as variadas práticas gerenciais adotadas (LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015; JUNQUEIRA, 2010). Por outro lado, Beuren e Fiorentini (2014) analisaram se os fatores contingenciais influenciam os sistemas de contabilidade gerencial em empresas têxteis do Rio Grande do Sul.

Já Lima et al. (2010) analisaram até que ponto as empresas do APL de confecções de Pernambuco utilizam a contabilidade gerencial para o alcance dos lucros. Araújo et al. (2016)

verificaram o nível de utilização de práticas relacionadas ao controle dos custos e formação de preços no APL de confecções de Pernambuco. Araújo, Lagioia e Araújo (2017) investigaram o perfil dos gestores no mesmo APL.

Por conseguinte, não foram identificados na literatura especializada trabalhos acerca da abordagem do custeio alvo e fatores contingenciais nas indústrias de confecções que fazem parte do APL de Pernambuco, em específico trabalhos realizados nas indústrias de Santa Cruz do Capibaribe, sobretudo trabalhos cujas abordagens possuíssem o intento de demonstrar a relação da utilização do custeio alvo com os variados fatores contingenciais existentes. A busca por estudos anteriores foi realizada no Google Scholar e portal de periódicos da CAPES, inserindo-se termos como fatores contingenciais, custeio alvo e Santa Cruz do Capibaribe. Dessa forma, esse é mais um argumento que sustenta o diferencial e contribuição que o empreendimento desta pesquisa possibilitou.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Antes do advento tecnológico e automação das linhas de produção, o cenário da cadeia produtiva e de consumo era bastante distinta da realidade que se conhece hoje, pois além da predominância de uma produção essencialmente desenvolvida por esforços humanos, a concorrência e os custos não eram de relevante preocupação para as empresas no início do século passado (LERNER; SILVA; SOUZA, 2007). Nesse sentido, os mesmos autores reforçam que não havia interferência do meio externo nas determinações e práticas das empresas, sendo as mesmas as únicas responsáveis pela imposição de preços e produtos, de forma que os consumidores se moldavam às organizações, o que corrobora a pouca concorrência existente na época. A variável preço era considerada como fator de pouca relevância para a gestão, era considerada fator secundário (PEREIRA, 2002).

Mas, essa realidade foi substancialmente modificada e houve a inserção e expansão dos aparatos tecnológicos, como também a modificação do cenário econômico, a economia deixou de ser localizada e passou a ser globalizada, o que exige das empresas que se tornem cada vez mais competitivas para enfrentar a concorrência do mercado (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.

Para Scarpin e Rocha (2000, p. 1) “o mundo está passando por uma verdadeira revolução. Hoje, as empresas necessitam ser muito mais competitivas para sobreviver, visto que o mercado globalizado permite uma concorrência muito maior entre as empresas”. Sob essa perspectiva, tem-se que “a crescente competitividade entre as empresas e as exigências dos clientes por bens e serviços que se ajustem às necessidades, reforça o conceito que a estratégia de formação de preços passou a ser um fator determinante para a sobrevivência das corporações” (GOMES; COLAUTO; MOREIRA, 2009, p. 213). Logo, é evidente que a globalização e a excessiva competitividade impostas pelo mercado são desafios para as empresas, pois diante disso precisam produzir com custos cada vez mais baixos e ainda garantir uma margem que possibilite a continuidade da organização (BIAZEBETE; BORINELLI; CAMACHO, 2009).

Diante do exposto, em relação ao cenário em que as entidades estão inseridas, é necessário que as mesmas desenvolvam e implementem estratégias para lidar da melhor forma possível com a dinâmica do mercado. Sobre esse mérito, Colauto, Beuren e Rocha (2004, p. 40) ponderam que “assim, para se manterem no mercado competitivo, as organizações devem traçar estratégias melhores que seus concorrentes”.

Algumas dessas estratégias permeiam em torno de como atender de forma satisfatória clientes que se mostram cada vez mais exigentes e inteirados na dinâmica de mercado, e isso inclui conhecimento cada vez maior acerca dos preços praticados. “Em função da acirrada competição, os concorrentes conseguem, em maior ou menor tempo, igualar-se ou aproximar-se da qualidade e do preço dos produtos líderes de mercado [...]” (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004, p. 40). Desse modo, se faz necessário esforços por parte da organização no intento de estar sempre empenhada em lançar novos produtos, mas não apenas lançar novos produtos, mas que esses tenham cada vez mais qualidade e sejam acessíveis quanto ao preço.

Segundo Camacho e Rocha (2007), além de direcionar esforços para o desenvolvimento de novos produtos, é importante trabalhar para agregar inovação aos produtos que já se mantêm em circulação. Ressaltam ainda que “quanto maior for o número de produtos em oferta, maior é a exigência do consumidor que, naturalmente, fará opção pelo produto com menor preço e maior qualidade” (CAMACHO; ROCHA, 2007, p. 35). Na opinião de Colauto e Beuren (2005), os compradores além de bastante exigentes, estão menos fiéis, apresentam certa resistência em pagar valores superavaliados que trazem em sua composição a ingerência de custos por parte das empresas. Sobre essa ideia, os autores ainda afirmam que os clientes estão se posicionando mais em termos de emitir questionamentos, e quando não satisfeitos, substituem produtos consagrados e tradicionais por outras marcas dispostas no mercado.

Nesse sentido, Cardoso e Beuren (2006) apontam que nesse ambiente competitivo as empresas são cada vez mais surpreendidas pela postura que os clientes vêm apresentando, ou seja, estão procurando por similares. “No atual ambiente de negócios em constante mudança, a inovação de produtos é chave para a sobrevivência e competitividade de uma empresa” (GAGNE; DISCENSA, 1995, p. 16).

Ainda sobre o mérito da competitividade, tendo em vista o perfil cada vez mais volátil dos clientes, o custeio alvo é uma técnica interessante porque “reforça o aprimoramento das metodologias de formação do preço do produto, tanto em função da oferta e da demanda do mercado, quanto pela diminuição do ciclo de vida dos produtos” (GOMES; COLAUTO; MOREIRA, 2009, p. 214).

Adicionalmente, sobre a relação existente entre as empresas e clientes, Camacho e Rocha (2007) argumentam que na busca para que as empresas possam se manter no mercado de maneira viável, as mesmas devem empreender esforços em prol de ofertar um produto cujo preço seja competitivo, com os menores custos de produção possíveis, manutenção e descarte, pois cada vez mais toda a cadeia de valor é envolvida na dinâmica de mercado. Outra questão relevante que é discutida atualmente permeia em torno do apelo mundial pela conscientização dos consumidores no que diz respeito ao consumo de produtos que sejam sustentáveis e não degradem o meio ambiente.

Em razão da complexidade que o mercado adquiriu, sobretudo pelo aumento da competitividade, fez com que a gestão empresarial e de custos ganhasse atenção nesse cenário, com vistas a buscar agregação de valor (COLAUTO; BEUREN, 2005). Para esses autores é necessário desenvolver produtos que fidelizem os clientes, contribuam para manter a empresa no contexto da competitividade e ainda proporcionem lucro aos empresários. Já Silva (1999, p. 18), pontua que “a gestão estratégica de custos é um novo conceito que se fundamenta nas premissas da globalização dos mercados, implicando um contexto de reestruturação e flexibilização dos processos produtivos [...]”. Para Lerner, Silva e Souza (2007) o ambiente competitivo, alinhado a tecnologias e aumento do nível de exigência dos consumidores, levaram as empresas a buscar novas formas de gerenciar os seus custos.

Cruz e Rocha (2008) asseveram que não só a variedade na oferta de produtos desencadeou um ambiente competitivo, mas também o ciclo de vida cada vez menor dos produtos. Nessa perspectiva, levando em consideração ambientes altamente competitivos, nos quais os preços são determinados pelo mercado, o fator custo desperta a atenção dos envolvidos nas empresas e ganha destaque na busca por permanência no mercado e lucratividade (COLAUTO; BEUREN, 2005).

O contexto econômico gerado pelas novas descobertas tecnológicas tem provocado uma diminuição no ciclo de vida dos produtos. Como consequência deste fato, as entidades devem tomar decisões rápidas, os novos produtos precisam ser lançados rapidamente no mercado. Sob essas condições, as entidades perceberam a necessidade de diminuir o tempo do período entre o projeto do produto e o lançamento e a otimização do produto e do processo. Devido à globalização dos mercados e ao aumento da concorrência, as entidades observaram a necessidade de diversificar a oferta de produtos, resultando em uma diminuição no ciclo de vida dos produtos. A diminuição do ciclo de vida dos produtos determinou que as atividades de conceber, projetar, planejar e lançar são essenciais para o gerenciamento de custos de um produto, influenciando e impactando o desempenho e resultado das organizações (DIMI; SIMONA, 2014; MARIA, 2012).

A concorrência intensa no novo ambiente de negócios, no qual as estratégias convencionais de apuração e gestão de custos não são muito eficazes, e a pressão dos clientes forçou as empresas a reduzirem seus custos para se manterem competitivas no mercado, entretanto sem afetação da qualidade e funcionalidade dos produtos. Nota-se, então, que a opinião e posicionamento dos clientes passou a adquirir maior relevância em termos de desenvolvimento de novos produtos e alterações nos já existentes, o que impacta de forma direta na forma como as empresas devem planejar e gerir os seus custos (CASTELLANO; YOUNG, 2003; SCHMELZE; GEIER; BUTTROSS, 1996). Dessa forma, Bock e Pütz (2017) apresentam convergência em relação a essa linha de pensamento, pois ponderam que devido à forte concorrência as empresas estão sob crescente pressão para aplicar abordagens de planejamento que combinam a qualidade do produto, orientação para o cliente e uma precificação adequada do produto.

Portanto, para que se mantenham competitivas no atual cenário, além de desenvolver competências para compreender e lidar com a dinâmica de mercado e clientes exigentes, as empresas devem também ter total controle e gestão sobre os seus custos, pois esses são importantes para o bom desempenho de uma entidade. Sobre esse aspecto, Linhares (2003, p. 77) explica que “a constante busca de liderança no mercado faz com que as empresas mantenham busca permanente por redução de custos ou algum tipo de diferenciação no produto que faça com que os clientes adquiram preferência por seu produto em relação ao concorrente”.

De forma complementar, é importante explicar que “uma empresa que busca a diferenciação como vantagem competitiva deve preocupar-se com o custo da diferenciação que, caso seja excessivamente dispendioso, pode tornar seu produto não-comercializável” (LINHARES, 2003, p. 71). No tocante a essa ideia é importante entender que “a lucratividade,

bem como a continuidade do empreendimento, está condicionada à eliminação ou, pelo menos, à redução dos custos que não adicionam valor à empresa” (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004, p. 33).

Nesse sentido, Linhares (2003) também faz uma abordagem acerca da competitividade que configura o atual cenário do qual as organizações fazem parte. Para esse autor as empresas são impulsionadas a gerenciar os seus custos de maneira eficiente para que seja possível a permanência competitiva no mercado. As condições impostas pelo mercado forçam as empresas a desenvolver os seus produtos com custos menores, como também de forma mais rápida, para garantir a entrada da empresa no mercado e também uma permanência viável em termos de atuação e retornos. Desse modo, fica evidente que a competitividade requer das empresas uma melhor estratégia e gestão dos seus custos.

Um dos fatores que contribui para a competitividade que se faz presente nas relações de mercado é a simetria de preços praticados, de modo que se busca praticar preços semelhantes aos dos concorrentes para manter a cartela de clientes sempre ativa, pois caso o contrário, os consumidores adquirem de outrem, conforme já explanado sobre o perfil do consumidor nos dias atuais. Outrossim, pode-se pontuar que “em um mundo altamente competitivo como o de hoje, são raros os produtos que não tenham um preço de mercado, senão completamente definido, mas com alguma base para comparação” (SCARPIN, 2000, p. 5).

Sob essa perspectiva, em que o foco precisa ser direcionado cada vez mais aos custos, em razão do preço já estar previamente definido pelo mercado, tem relevância a consideração do custeio alvo como uma possível ferramenta para melhorar a gestão de custos e proporcionar vantagem competitiva. No tocante a esse mérito, Shank e Fisher (1999) afirmam que a competitividade está influenciando na descoberta do custeio alvo por parte de muitas empresas, pois essa ferramenta é importante para a gestão estratégica dos negócios.

O custeio alvo se baseia na apreciação dos custos antes mesmo de que eles incorram, pois concentra-se na fase do desenvolvimento dos produtos, uma vez que é nessa fase que se torna mais eficiente a utilização de técnicas de gerenciamento de custos (FILOMENA; KLIEMANN NETO; DUFFEY, 2009). Para Colauto, Beuren e Rocha (2004, p. 35) “a utilização de instrumentos gerenciais pode possibilitar a tomada de decisão com maior assertividade”.

Destarte, considerando toda a problemática apresentada em relação ao contexto da competitividade que caracteriza o cenário econômico, em que há cada vez menos controle sobre a variável preço e o enfoque precisa ser dado à gestão estratégica dos custos, o custeio alvo é um artefato de potencial utilidade em contextos competitivos, tais como o APL de confecções

do agreste de Pernambuco, especificamente levando em consideração a cidade Santa Cruz do Capibaribe, cidade de maior expressão dentro desse aglomerado têxtil.

Nesse sentido, é importante ressaltar que para se manterem competitivas, diante do cenário complexo em que estão inseridas, as indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe necessitam da compreensão por parte dos gestores de que essas são sistemas abertos, suscetíveis a diversas variáveis ambientais internas e externas, o que torna importante o desenvolvimento de um pensamento sistêmico, que integre todos os colaboradores na busca por melhorias e adaptação às mudanças do meio (ARAÚJO; LAGIOIA; ARAÚJO, 2017; NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

Essa ideia encontra respaldo na Teoria da Contingência, cujos preceitos estabelecem que não há uma única estrutura organizacional altamente efetiva a ser aplicada como padrão para todas as organizações (DONALDSON, 2001). Dessa forma, o entendimento de que não há formas únicas e padronizadas a serem implantadas nas empresas, é extensivo aos controles gerenciais, pois segundo Otley (1980) a abordagem da contingência no campo da contabilidade gerencial tem a premissa de que não existe um único sistema contábil que seja aceito de forma universal e aplicável de forma efetiva a todas as empresas e em todas as situações.

A partir dessa ideia, pesquisadores da contabilidade começaram a relacionar os fatores contingenciais com os aspectos inerentes à contabilidade gerencial, pois desenvolveu-se a lógica de que os sistemas de contabilidade gerencial dependem e recebem influências dos fatores contingenciais, que podem ser entendidos como variáveis que caracterizam o ambiente externo e interno da organização, podendo influenciar na estrutura e também no seu desempenho (MARQUES, 2012).

Conforme abordagem de Espejo (2008), as organizações apresentam dinâmicas que lhes são próprias, em que tais dinâmicas são afetadas e influenciadas por uma série de variáveis que levam a comportamentos diversificados em se tratando dos controles gerenciais adotados. Desse modo, é evidente que os fatores contingenciais impactam de alguma maneira o desenho e a utilização de sistemas de controles gerenciais, em que as organizações respondem de forma particular às influências exercidas pelos fatores contingentes. Sendo assim, a Teoria da Contingência tem sido usada e se mostra útil para analisar os efeitos contextuais, haja vista uma ampla gama de fatores que condicionam as atividades de controle (BERRY et al. 2009; CHENHALL, 2007; LANGFIELD-SMITH, 2007; TILLEMA, 2005).

Com base nisso, tem-se que não há a existência de uma forma ideal ou melhor de se organizar, mas sim, há várias formas e essas guardam total relação com o contexto de cada empresa (TILLEMA, 2005). Conforme argumentado por Scapens (2006), para que seja possível

entender as práticas de contabilidade gerencial adotadas se torna necessário compreender as diversas influências que se inter-relacionam e modelam as características das práticas adotadas. Considerando a discussão apresentada, torna-se pertinente a utilização dos fatores contingenciais ao estudar o custeio alvo, pois esse último sendo uma das práticas integrantes do sistema de controle, tem sua adoção, implantação e uso influenciados e moldados pelos fatores contingenciais que permeiam as atividades da empresa.

Então, é notória a importância e necessidade da consideração dos fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia) na busca pelo entendimento da utilização de aspectos do processo do custeio alvo nas indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe, haja vista o dinamismo, imprevisibilidade e competição inerentes a esse meio (BIERMANN, 2007; HUANG; LU; DUAN, 2011; SOUSA, 2015).

Sobre esse mérito, o SEBRAE (2013) apresenta que a facilidade para ingressar na indústria de confecções local expõe as indústrias já estabelecidas à ameaça constante de competição com novos integrantes do aglomerado. Ainda há que se pontuar que além da competição interna, ainda há a competição externa, sobretudo de produtos têxteis produzidos em outras regiões do país, ou até mesmo do exterior, principalmente da China, que ameaçam a atuação das indústrias de confecções locais (SEBRAE, 2013).

Além da competição, outra questão a ser levantada em relação à indústria de confecções local diz respeito ao pouco controle sobre os preços praticados, havendo semelhança entre os preços dos concorrentes. Melo (2019) pondera que uma das formas de se manter competitivo é praticando preços baixos, pois esse mercado é voltado principalmente a consumidores de baixa renda da própria região. O autor vai além ao argumentar que o elevado índice de informalidade em Santa Cruz do Capibaribe é um fator que impulsiona a obtenção de preços competitivos, pois consegue-se produzir com custos menores.

Para o SEBRAE (2013) sempre há a possibilidade do aparecimento de produtos iguais e com um preço inferior, o que implicará a perda de clientes. Diante dessa realidade, as indústrias de confecções precisarão melhorar a qualidade dos seus produtos com o menor reflexo possível sobre os preços, ao passo em que diversificam a sua produção.

Com base nessa problemática, fica evidente a potencial utilidade do custeio alvo diante do contexto da produção de confecções de Santa Cruz do Capibaribe, sobretudo em face dos fatores contingenciais que permeiam essa localidade, pois o custeio alvo poderá auxiliar as indústrias diante de uma situação de acentuada competição e pouca gestão sobre os preços, restando proceder à gestão estratégica dos seus custos como forma de diferenciação. Ademais, por meio de estudo já realizado foi constatado que na região os gestores possuem predisposição

em formar os preços com base em expectativas de mercado, o que apresenta convergência com os princípios do custeio alvo (LIMA et al., 2010).

Em face ao exposto, ressaltando o contexto de competição que se faz presente no APL de confecções de Pernambuco, especificamente em Santa Cruz do Capibaribe, a pouca gestão sobre os preços, como também os fatores contingenciais que influenciam as atividades das empresas locais e a potencial utilidade do custeio alvo para as empresas desse meio, é pertinente a formulação da seguinte questão norteadora de pesquisa: **Como os fatores contingenciais estão relacionados à utilização de aspectos relativos ao processo do custeio alvo nas indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar como os fatores contingenciais estão relacionados à utilização de aspectos relativos ao processo do custeio alvo nas indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Traçar o perfil das empresas pesquisadas;
- Analisar a significância das relações entre os fatores contingenciais e os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo;
- Analisar a significância das relações entre os fatores contingenciais e os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo;
- Analisar a significância das relações entre os fatores contingenciais e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Há um tempo considerável se discorre acerca das principais fragilidades inerentes às ideias centrais das teorias clássicas da Administração, tais como relações humanas, estruturalista e burocrática. Dentre as principais fragilidades, é possível apontar que elas não levaram em consideração que os ambientes onde as organizações atuam são diferentes (localização geográfica, cultura, perfil dos consumidores e clientes) e enfrentam mudanças rápidas e frequentes (tecnologia, hábitos dos consumidores, concorrência global, interferência do Estado), o que impulsiona as empresas a ajustarem sua estrutura interna para que seja possível manter bons resultados diante de variadas transformações (ROBBINS, 2009).

Nessa perspectiva, foi desenvolvida a teoria da contingência, cuja abordagem se mostrou contrária às teorias clássicas da Administração, pois a mesma defende que não existe um modelo aplicável ou forma única de se administrar todas as estruturas organizacionais. Essa ideia trazida pela teoria da contingência implicou na mudança do paradigma de que há modelos universais de estruturação, pois tudo depende de variáveis ambientais, que na maioria das vezes não são controladas pela organização, interferindo na maneira como irão ser tomadas as decisões internas (CAMACHO, 2010).

Segundo Silva (2005), variadas teorias foram desenvolvidas e estudadas ao longo dos anos, trazendo enfoques diferentes e também contribuições. Inicialmente, o enfoque estava voltado para as tarefas, tendo a escola científica da administração como a principal representante dessa abordagem, em seguida o foco foi dado à estrutura, pessoas, ambiente e tecnologia, em que todas as abordagens exerceram a sua contribuição para a consecução da atual abordagem de administração.

Consoante essa ideia, é pertinente destacar que atualmente defende-se que não há um único modelo de estrutura organizacional aplicável de forma universal a todas as organizações, perspectiva essa que se deu com o desenvolvimento da teoria da contingência, segundo a qual não há uma forma única de gestão a ser adotada nas organizações, pois cada uma precisa buscar a melhor forma de se adaptar a diversos fatores contextuais e se estruturar de forma adequada para obter continuidade nas suas operações e atingir os objetivos e metas traçadas (LAWRENCE; LORSCH, 1967).

É pertinente mencionar que a teoria da contingência teve o seu surgimento propondo um ambiente determinista à organização, embora a sua abordagem seguinte agregou a dimensão

estratégica em se tratando das contingências que influenciam e determinam a estrutura organizacional, evidenciando a capacidade que a organização possui de moldar a si mesma diante das variáveis contextuais (BRADSHAW, 2009).

De acordo com Camacho (2010), a teoria da contingência se originou a partir de estudos cujo objetivo consistia em identificar modelos de estruturas organizacionais mais adequados e eficazes para cada tipo de empresa. O autor vai além ao apresentar que para a realização desses estudos eram levados em consideração fatores que pudessem explicar o nível de eficiência das organizações e se as organizações com melhores resultados tinham como características a divisão do trabalho, hierarquia de autoridade, amplitude de controle, dentre outros elementos considerados no âmbito da teoria clássica, o que implicou na confirmação de uma concepção de empresa, segundo a qual a estrutura e o funcionamento de cada organização dependem da forma como ela se relaciona com o ambiente externo.

Dessa forma, pode-se aduzir que foi a abordagem sistêmica que exerceu forte influência na concepção e desenvolvimento da teoria da contingência, sobretudo a partir do final da década de 1950, momento em que diversos estudiosos começaram a investigar questões estruturais das organizações levando em consideração o ambiente externo em que as mesmas estavam inseridas. À época, foram produzidos estudos clássicos na literatura internacional que marcaram o início das investigações cujo eixo ideológico estava voltado para questões externas às organizações, tais como os estudos de Burns e Stalker (1960), Chandler (1962) e Woodward (1965), que objetivavam mostrar como variáveis contingenciais (ambiente, tecnologia e estratégia, por exemplo) interferiam e até contribuía para os resultados alcançados. É pertinente comentar que esses estudos são considerados os precursores da teoria da contingência, os estudos que forneceram subsídios para o desenvolvimento dos demais estudos posteriores (GUERRA, 2007).

Complementarmente, Fagundes et al. (2010) apresentam que os trabalhos de Woodward (1958), Burns e Stalker (1960) e Lawrence e Lorsch (1967) foram os trabalhos propulsores em relação ao desenvolvimento da teoria da contingência. Tais estudos abordaram que a performance empresarial era diretamente influenciada e afetada por questões estruturais, tecnológicas e ambientais. Destarte, vê-se que diversos trabalhos importantes foram realizados com vistas a desenvolver e consolidar a abordagem da teoria da contingência. Dentre esses trabalhos, é oportuno destacar que o trabalho de Woodward (1958) tratou a tecnologia como um fator contingencial, já Burns e Stalker (1960) abordaram o ambiente externo sob a perspectiva mecânica e orgânica, Chandler (1962) fez uma relação entre a estrutura e estratégia,

Lawrence e Lorsch (1967) associaram ambiente e estrutura, e por sua vez, Perrow (1976) trabalhou a relação entre tecnologia e estrutura.

Em estudos mais recentes, outros pesquisadores contribuíram para a consolidação da teoria da contingência, como Chenhall (2003), que procedeu à revisão de estudos que abordaram a teoria da contingência desde a década de 1980, ponderando a necessidade e importância da realização de trabalhos de cunho qualitativo sobre a teoria contingencial. Por outro lado, Tillema (2005), Aguiar e Frezatti (2007) e Cadez (2007) investigaram a relação entre fatores contingenciais e sistemas contábeis. Já Chen (2008), trabalhou os efeitos que os fatores contingenciais exercem sobre os orçamentos (FAGUNDES et al. 2010).

Corroborando com Guerra (2007), Zanatta (2018) também afirma que a teoria da contingência surgiu por volta dos anos 50, sobretudo pelo desenvolvimento de trabalhos que fizeram o uso da ideia de contingências as relacionando com estruturas organizacionais. A partir disso, foram publicados estudos relevantes sobre a teoria da contingência, cujos principais autores são Burns e Stalker (1960), Chandler (1962), Woodward (1965), Lawrence e Lorsch (1967), Perrow (1967), Thompson (1967), Khandwalla (1972) e Donaldson (1999). Seguindo essa linha de abordagem, Escobar e Lobo (2002) vão além ao afirmarem que Woodward (1958) ao estudar a relação entre a estrutura da empresa e a tecnologia deu início à teoria da contingência.

Não obstante, Reid e Smith (2000) ponderam que em razão do surgimento de estudos que utilizaram a teoria da contingência sob a abordagem da gestão empresarial, principalmente na década de 1960, houve a evolução e início do processo de consolidação dessa teoria. Nessa perspectiva, os autores explicam que os estudos iniciais eram limitados a analisar como a estrutura organizacional era influenciada por questões contingenciais, por outro lado, os trabalhos desenvolvidos contemporaneamente fazem uso da teoria da contingência para investigar a forma como determinados fatores contingenciais exercem influência e moldam os sistemas e práticas gerenciais, inclusive em relação aos artefatos de contabilidade gerencial.

Por conseguinte, do exposto até o momento pode-se entender que a teoria da contingência surgiu na década de 1950, com evolução acentuada a partir da década de 1960 e vem sendo tema principal de diversos estudos e discussões cujo foco está direcionado ao campo organizacional. De forma primária, a teoria da contingência tem como base o estudo do comportamento organizacional frente às suas características e do seu ambiente (incerteza ambiental, tamanho e tecnologia). Ademais, a abordagem contingencial vem sendo utilizada para estudos com enfoque gerencial, inclusive no que concerne a práticas de contabilidade gerencial, tais como o orçamento (SILVA; GONÇALVES, 2008; ZANATTA, 2018). O Quadro

1 apresenta de forma sintetizada e ordem cronológica as principais contribuições teóricas que inauguraram e ajudaram a desenvolver e consolidar a abordagem contingencial.

Quadro 1 – Síntese das principais contribuições teóricas sobre a Teoria da Contingência

AUTORES	PRINCIPAIS CONTRIBUIÇÕES
Woodward (1958)	Foi a primeira pesquisadora a propor a teoria da contingência. Woodward evidenciou que, à medida que a tecnologia avança, as empresas levam primeiro uma estrutura mais mecanicista e, depois, uma estrutura mais orgânica.
Burns e Stalker (1960)	Evidenciaram que, quando uma organização enfrenta um ambiente estável, com poucas mudanças, a estrutura mecanicista é mais eficaz. Ao contrário disso, quando uma organização se depara com um ambiente mais dinâmico, com elevado grau de mudanças, faz-se necessário ter uma estrutura orgânica.
Chandler (1962)	Mostrou que a estratégia determina a estrutura. Entretanto, a organização necessita manter uma adequação entre sua estratégia e sua estrutura; caso contrário, terá uma performance menor.
Lawrence e Lorsch (1967)	Analisaram as estruturas internas em termos de diferenciação e integração.
Perrow (1976)	Deu seguimento aos primeiros estudos de Woodward sobre a variável “tecnologia”, identificando duas importantes dimensões da tecnologia: (a) a possibilidade de analisar a tecnologia; (b) a previsibilidade ou variabilidade do trabalho.
Pesquisadores da Universidade de Aston	Também deram seguimento às pesquisas de Woodward (1958 e 1965). Os estudiosos da Universidade de Aston concluíram que, para empresas pequenas, existe pouca necessidade de estrutura formal; porém, à proporção que a empresa vai evoluindo, deveria aumentar também sua formalização.

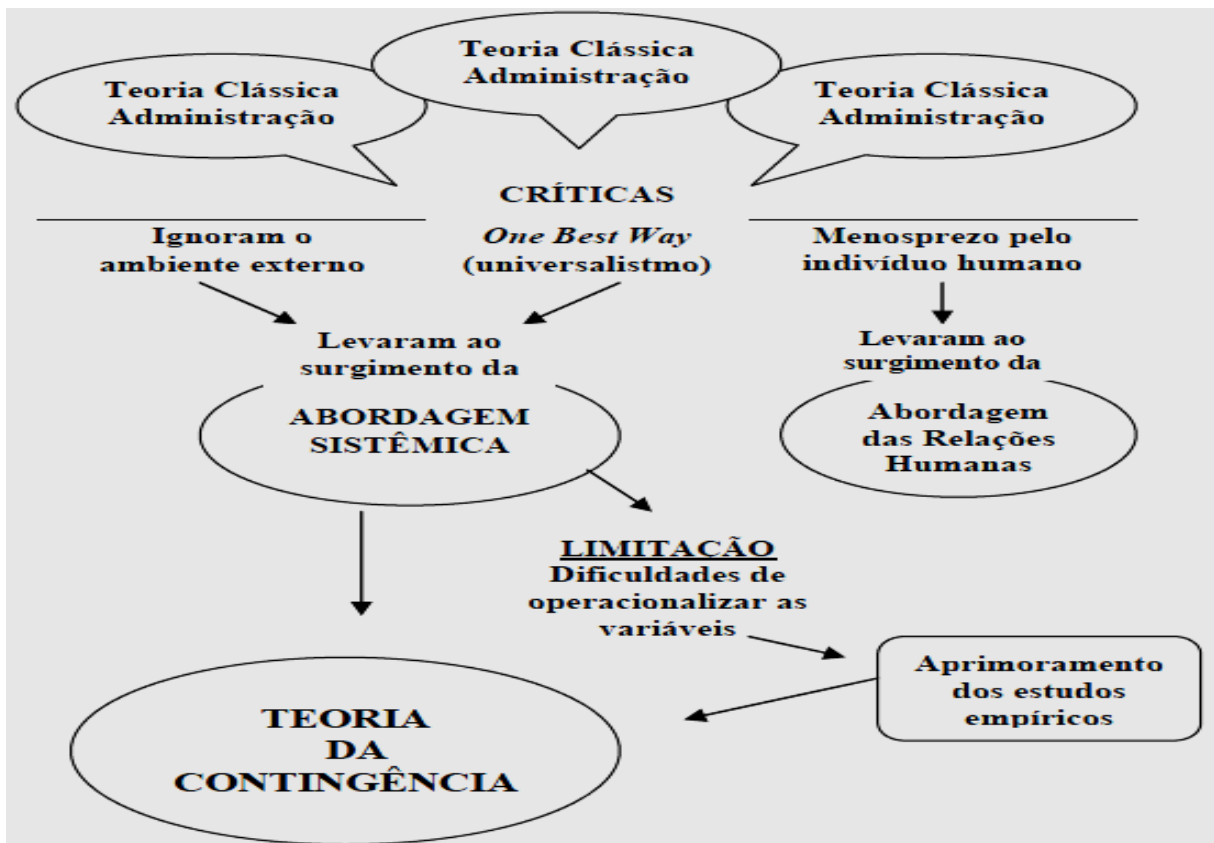
Fonte: Adaptado de Fagundes et al. (2010, p. 56).

Com base no Quadro 1 é possível observar que os estudos iniciais sobre a teoria da contingência buscaram compreender a influência exercida sobre a estrutura organizacional por parte de fatores contingenciais, ou seja, variáveis que nem sempre são controláveis pela organização, mas que podem determinar a maneira como se estruturam e se organizam. As principais contribuições teóricas apresentadas levaram em consideração o ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia para analisar as variadas interações existentes entre esses elementos e a performance organizacional. É importante destacar os estudos da autora Woodward, que além de iniciar a teoria contingencial, serviram de suporte para desdobramentos e desenvolvimento de outras contribuições importantes, tais quais os estudos dos pesquisadores da Universidade de Aston, que se dedicaram a trabalhar características estruturais das empresas com base em seu porte.

Destarte, percebe-se que a perspectiva de abordagem e análise mudou de forma substancial quando em comparação com as premissas oriundas das teorias clássicas da administração, pois essas não consideravam grande parte das variáveis introduzidas nos estudos inaugurais da teoria da contingência. Com vistas a explicitar de forma mais adequada o caminho ideológico percorrido até se chegar às ideias da teoria da contingência, como também mostrar

a diferença entre as abordagens clássicas e a contingencial, a Figura 1 traz uma síntese sobre o processo de surgimento da teoria da contingência.

Figura 1 – Surgimento da Teoria da Contingência



Fonte: (GUERRA, 2007, p. 21).

Sobre a Figura 1 é importante ressaltar que a mesma explicita a maneira como as teorias clássicas da administração ignoravam os ambientes em que as organizações estavam inseridas, e por isso defendiam que havia uma forma universal de estruturação, e que essa forma seria a mais adequada em relação às diversas organizações, sem considerar fatores internos e externos a elas e que muitas vezes influenciam na maneira como uma determinada organização precisa operar. As teorias clássicas eram norteadas pela ideia do universalismo. Não obstante, a partir dessa limitação surgiram os estudos que passaram a considerar o ambiente em que as organizações operam, dando força à abordagem sistêmica, que mesmo representando um avanço em relação às abordagens anteriores, ainda carecia de precisão na operacionalização das variáveis ambientais.

Dessa forma, em face do amadurecimento acerca da análise ambiental e de fatores que influenciam as organizações, houve o surgimento e consolidação da abordagem contingencial, o que incluiu melhorias nas técnicas de operacionalização dos estudos. Sobre esse mérito,

Bernardes e Marcondes (2003) afirmam que a teoria da contingência representou um avanço porque possibilitou a definição, forma de mensuração e operacionalização das variáveis ambientais.

Para compreender a teoria da contingência é oportuno discutir o que a literatura aborda como sendo uma contingência. Nessa perspectiva, o termo contingência pode ser entendido como algo eventual, incerto, cujo acontecimento pode ou não se concretizar (PASQUALOTTO, 2017). Outrossim, contingência é associada a uma situação que está fora do controle de alguém ou até mesmo de uma entidade, podendo ser uma empresa nesse caso, ou seja, é um fator de incerteza. Na seara empresarial o termo contingência pode ser entendido como uma variável não influenciável pela organização, embora o contrário seja verdadeiro, ou seja, uma contingência pode influenciar e causar impactos em uma organização (BRANDT, 2010).

Dessa forma, considerando que uma contingência representa uma circunstância do ambiente externo à organização, sendo não controlável e que exerce influência na forma como a organização irá conduzir as suas atividades, é pertinente apontar que a organização precisará se adaptar a essas circunstâncias externas para que possa garantir a continuidade das suas operações e assim atingir os objetivos estabelecidos. Sendo assim, a teoria da contingência aduz que não há uma única estrutura organizacional que seja aplicável e eficiente para todas as organizações, pois a estrutura se modifica de acordo com as contingências, ou sejam fatores não controláveis e que exercem forte influência sobre a organização (BRANDT, 2010; PASQUALOTTO, 2017).

De acordo com a discussão apresentada sobre o entendimento do termo contingência, em se tratando do âmbito organizacional, a teoria da contingência pode ser definida e entendida como uma perspectiva teórica que analisa o comportamento organizacional ante à determinada contingência, tal como o ambiente e tecnologia, sobretudo em relação à forma como a contingência afeta o desenvolvimento e o funcionamento organizacional (MOLINARI; GUERREIRO, 2004).

Nesse contexto, é importante destacar que as contingências exercem forte influência sobre a estrutura das organizações, como também em sua formalização, especialização, diferenciação e burocratização (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996). A teoria da contingência adquire caráter positivista, funcionalista, estruturalista e sistêmico, abordando que uma estrutura deriva de um conjunto de relações, não podendo ser imposta, a estrutura não é determinista, uma vez que não determina que há uma única estrutura universal (ZANATTA, 2018).

Conforme Islam e Hu (2012), a teoria da contingência visa ao estudo do comportamento das organizações e busca elucidar como fatores contingenciais, tais como a tecnologia, ambiente externo e interno e cultura, influenciam o desenho da estrutura organizacional. O pressuposto para a aplicação da teoria da contingência é que não existe um único tipo de estrutura organizacional que seja aplicável a todas as empresas. Não há uma única estrutura comum a todas as organizações porque nada é absoluto e imutável nas empresas, pois há diversos fatores não controláveis que podem alterar a realidade das organizações em seus diversos contextos (GORLA; LAVARDA, 2012).

Logo, uma estrutura ótima para uma organização é aquela contingente aos variados fatores contingenciais, ou seja, uma estrutura adequada é relativa a cada organização, e será a melhor possível à medida em que a organização for adaptável e desenvolver boas estratégias para lidar com variáveis não controláveis por ela (DONALDSON, 1999). Sobre isso, Otley (1994) explica que as organizações contemporâneas sobrevivem em razão da adaptação, tendo sua evolução condicionada às renovações e reinvenções empreendidas na empresa.

As organizações são consideradas sistemas abertos e em contínua interação com o ambiente externo, buscando um equilíbrio adequado entre fatores internos e externos (MORGAN, 2008). Consoante essa ideia, pode-se asseverar que a teoria da contingência considera que as condições ambientais externas em que as empresas operam implicam em mudanças e interferências em seu interior (SILVA et al. 2017). Sendo assim, é consistente o entendimento de que quanto maior for o grau de adequação entre os ambientes interno e externo, melhor será o desempenho alcançado pela organização (NASCIMENTO; CALLADO, 2019).

Diante do exposto, é importante explicar que as características do ambiente social e empresarial são constituídas como fatores que induzem processos de mudança, ou seja, as empresas são influenciadas a implementar processos de mudança na forma como operam, como também em seu modelo de gestão, artefatos gerenciais, sendo assim, na própria contabilidade gerencial. Considerando esse contexto, pode-se apontar que a teoria da contingência surge e exerce forte influência. A teoria da contingência objetiva explicar o processo de mudança interno e externo à organização, bem como a relação entre fatores ambientais e essas mudanças. Essa teoria fornece subsídios que possibilitam um melhor entendimento acerca de fatores que levaram uma organização a reagir às mudanças do ambiente, adotar um determinado sistema de gestão, ou até mesmo as razões que a levaram ao desuso do mesmo (BRANDT, 2010).

Para Morgan (2008) as principais perspectivas da teoria da contingência no âmbito da análise organizacional são pontuadas da seguinte forma: as organizações são consideradas sistemas abertos, e por isso necessitam ser administradas da maneira correta para alcançar o

equilíbrio entre as necessidades internas e as circunstâncias ambientais; a teoria da contingência considera que não existe uma melhor maneira de se organizar e estruturar, haja vista que isso vai depender do tipo de tarefa e ambiente em que a organização está inserida; dentre as várias preocupações inerentes à administração, sobretudo deve haver a preocupação atingir alinhamentos e bons ajustes, pois esses determinam como a empresa se relaciona com o meio; abordagens distintas em relação à administração podem ser úteis para realizar diferentes tarefas no dentro da empresa, pois não há uma forma fixa e estática; e, diferentes tipos de organização são necessárias a diferentes tipos de ambientes.

No tocante aos estudos acerca da teoria da contingência relacionados à contabilidade gerencial, esses partem do princípio de que não há um único modelo de contabilidade gerencial que seja útil e adequado para todas as organizações em quaisquer circunstâncias, haja vista que são feitas modificações nos sistemas de contabilidade em razão dos impactos e acontecimentos que ocorrem no ambiente externo (MOLINARI; GUERREIRO, 2004).

Então, pode-se ponderar que a teoria da contingência considera que as diferenças culturais e ambientais de diversas localidades, podendo ser até mesmo países, representam um fator de diferenciação no que cerne aos métodos de contabilidade gerencial empregados e utilizados (MACARTHUR, 2006). Corroborando essa ideia, Beuren e Fiorentini (2014) afirmam que a teoria da contingência busca entender a forma como cada empresa funciona, levando em consideração suas peculiaridades e questões contextuais, que refletem sua estrutura, estratégias e seus processos internos, o que abrange as suas práticas de contabilidade gerencial.

Em face dos pontos abordados até então, pode-se observar que dentre as variadas teorias da administração, a teoria da contingência consolida-se como uma das mais utilizadas pelos estudiosos dos sistemas gerenciais, desde os anos de 1970 e 1980 (CHENHALL, 2003; ESCOBAR; LOBO, 2002; OTLEY, 1980). O Quadro 2 consolida os principais conceitos e pontos abordados até o presente momento sobre a teoria da contingência, fornecendo mais subsídios para o entendimento da abordagem trazida pela teoria contingencial.

Quadro 2 – Conceitos chaves da Teoria da Contingência

<ul style="list-style-type: none"> • As organizações são sistemas sociotécnicos (os sistemas sociais internos influenciam as configurações técnicas das organizações);
<ul style="list-style-type: none"> • As organizações têm relação de identidade com as características da personalidade dos grupos sociais que as compõem;
<ul style="list-style-type: none"> • As contingências situacionais influenciam estratégias, estruturas e processos das organizações e os administradores devem ajustá-las a essas contingências;

- As organizações são entidades políticas e ativas que têm influência considerável na construção do setor onde fazem parte (ao contrário das outras teorias, que as viam como um ente passível diante das demandas do ambiente) e que procuram controlar os recursos disponíveis dos quais dependem.

Fonte: Adaptado de Oliveira et al. (2015, p. 52).

Consoante o Quadro 2, pode-se aduzir que a teoria da contingência considera que as organizações são sistemas sociotécnicos ativos e operantes em relação ao ambiente e que estão inseridas, buscando exercer influência sobre ele ao mesmo tempo em que une esforços para controlar os recursos dos quais é dependente. Como os ambientes são diferentes e estão em constante mudança, essa realidade exige que a empresa implante uma estrutura interna que responda de maneira adequada todas as transformações com vistas a atingir eficiência organizacional e garantir bons resultados para a manutenção da sua continuidade (OLIVEIRA et al., 2015). Corroborando com esse posicionamento, Lacombe e Heilborn (2003) asseveram que a teoria da contingência tem como base a ideia de que as condições ambientais são as principais causadoras das transformações que ocorrem no interior das organizações.

2.1.1 Fatores Contingenciais

Conforme o que foi exposto sobre a teoria da contingência, que essa leva em consideração as condições ambientais nas quais as empresas operam são distintas, e que para alcançar bons resultados e eficiência operacional as organizações necessitam de adaptabilidade em relação ao contexto em que estão imersas, o que compreende considerar os fatores contingenciais (DONALDSON, 1999; OTLEY, 2016; SILVA et al., 2017; UYAR; KYZEY, 2016). Os fatores contingenciais podem ser entendidos como elementos que influenciam a organização em variados níveis, de forma interna ou externa, tais como aspectos do ambiente, cultura, estratégia, dentre outros (DUTRA, 2014).

No âmbito da teoria da contingência, esses fatores, os chamados fatores contingenciais, são bastante importantes e sempre precisam ser levados em consideração em estudos que tenham essa abordagem. Tais fatores estão presentes tanto no ambiente interno, como no ambiente externo à organização. No ambiente externo se encontram os fatores que representam variáveis independentes, ou seja, fatores sobre os quais a organização não detém o controle, como por exemplo a tecnologia. Já no ambiente interno, pode ser encontrados os fatores sobre os quais a organização pode exercer o controle, pois são variáveis dependentes, como no caso da estrutura, estratégia, tamanho e cultura organizacional (GUERRA, 2007).

Ainda concernente aos fatores contingenciais, Otley (2016) vai além ao pontuar que as variáveis internas ainda compreendem os sistemas de informação, participação dos colaboradores nos sistemas, variáveis psicológicas, posição da empresa ante ao mercado, estágio do ciclo de vida dos produtos e também as mudanças. Por outro lado, esse autor ainda considera que as variáveis externas também representam a concorrência no mercado ou hostilidade, a incerteza e a cultura nacional.

Sobre a abordagem dos fatores contingenciais no tocante à área contábil, Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) explicam que a teoria da contingência tem sua importância atribuída ao estudo de três contingências capazes de influenciar a estrutura organizacional, quais sejam: o seu tamanho, sua tecnologia em utilização e o seu ambiente, que ainda de acordo com os autores sobre essa contingência é possível ponderar que não há uma melhor forma para uma empresa se organizar, como também que se as diversas partes de uma organização sofrem interferências das contingências, então é pertinente que tais partes se estruturam também de formas diferentes. Para Mantovani (2012), os fatores contingenciais representam variáveis que influenciam a escolha e o uso de artefatos de controles gerenciais, de tal forma que o desenho e uso dos sistemas de contabilidade gerencial precisam ser moldados para atender as demandas informacionais das quais os gestores necessitam para tomar boas decisões.

Ainda considerando a abordagem dos fatores contingenciais relativos aos estudos em contabilidade, a literatura de contabilidade gerencial apresenta que há fatores diversificados que exercem influências sobre a escolha de práticas gerenciais a serem adotadas em uma organização, em que os fatores comumente encontrados na literatura sobre essa abordagem dizem respeito à estrutura, estratégia, incerteza ambiental e também a tecnologia (MACÊDO; CALLADO, 2019). Sobre esse mérito, Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) afirmam que no âmbito da abordagem contingencial, determinadas mudanças nas práticas gerenciais das empresas podem ser compreendidas por meio da consideração do contexto em que as empresas atuam, ou seja, a partir da consideração das variáveis contingenciais. Outrossim, é importante mencionar que em relação às variáveis contingenciais trabalhadas em estudos de contabilidade gerencial, frequentemente, são usadas as mesmas variáveis (BEUREN; MACOHON, 2011).

Consoante Chenhall (2007), os principais fatores contingenciais considerados em estudos sobre sistema de contabilidade gerencial compreendem o ambiente, a estratégia, a tecnologia, o porte da organização, sua estrutura organizacional e a cultura nacional. Sobre a cultura nacional o autor afirma que pesquisas relacionadas a esse fator têm se limitado a pesquisas exploratórias, cujos resultados são variados no que se relaciona aos efeitos da cultura em aspectos do sistema de contabilidade gerencial, não sendo encontrado consenso entre os

resultados encontrados. Por outro lado, Malmi e Granlund (2009) defendem que os estudos que consideram os fatores contingenciais em sistemas de contabilidade gerencial apresentam resultados gerais, ou até mesmo tão evidentes que em muitos casos agregam pouco valor em termos práticos.

Sobre o estudo das variáveis contingenciais, é importante comentar que no estágio inicial da pesquisa acerca das contingências, muitos estudos examinaram a relação de apenas uma variável independente com uma variável dependente. No entanto, Fisher (1995) argumenta que é essencial entender as interações entre múltiplos fatores contingentes e de controle na determinação da eficácia do sistema de controle. Com base nisso e nos estudos até então realizados, pode-se apresentar que as principais variáveis independentes podem ser agrupadas em variáveis externas e variáveis internas.

As variáveis externas comumente examinadas incluem tecnologia, competição ou hostilidade no mercado, incerteza ambiental e cultura nacional. As principais variáveis internas são tamanho organizacional, estrutura, estratégia, sistemas de compensação, sistemas de informação, variáveis psicológicas (por exemplo, tolerância à ambiguidade), participação dos funcionários nos sistemas de controle, posição no mercado, estágio do ciclo de vida do produto e mudança de sistemas. Já as variáveis dependentes mais amplamente examinadas são desempenho, medidas de desempenho, comportamento orçamentário, design do sistema de controle gerencial e seu uso, eficácia, satisfação no trabalho, mudança de práticas e inovação de produtos (OTLEY, 2016). Outrossim, o Quadro 3 apresenta algumas das principais variáveis contingenciais contempladas em estudos anteriores.

Quadro 3 – Variáveis contingenciais utilizadas em estudos anteriores

ESTUDO	VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS
Burns & Waterhouse	Origem, tamanho, tecnologias, dependências, estrutura (estruturação das atividades, centralização da autoridade).
Daft & Macintosh	Tecnologia (variedade de tarefas e procedimentos de busca).
Dermer	Objetivos organizacionais, Tecnologia, estilo de gestão, estrutura (diferenciação, descentralização).
Gordon & Miller	Ambiente (dinamismo, heterogeneidade e hostilidade) e estrutura (descentralização, burocratização e disponibilidade de recursos).
Hayes	Fatores ambientais, de interdependência e internos.
Khandwalla	Tipo de competição enfrentada.
Piper	Complexidade das tarefas (variedade de produtos, variabilidade entre unidades, estrutura (descentralização da tomada de decisão).
Waterhouse & Tiessen	Previsibilidade ambiental, repetitividade da tecnologia, estrutura (subunidades operacionais ou de gestão).

Fonte: Adaptado de Godoy e Raupp (2017, p. 74).

O Quadro 3 e toda a discussão apresentada acerca dos fatores contingenciais permitem identificar que os principais fatores contingentes estudados são o ambiente e a tecnologia, em se tratando de variáveis externas à organização, como também a sua estrutura, estratégia e porte, considerando-se como variáveis internas à organização, pois podem ser controladas. Dessa forma, com base na literatura pesquisada e apresentada, o presente trabalho irá considerar para o seu desenvolvimento os fatores contingenciais explanados a seguir.

2.1.1.1 Ambiente

O fator contingente denominado ambiente é considerado um fator externo à organização. Segundo Chenhall (2003, p. 136), o ambiente pode ser entendido como “[...] atributos particulares como intensa competição de preço de competidores potenciais ou existentes, ou a probabilidade de uma mudança na disponibilidade de materiais”. Por outro lado, há alguns autores que tratam o ambiente sob a abordagem de aspectos relacionados à incerteza, a relacionando com a estrutura organizacional (BURNS; STALKER, 1960; LAWRENCE; LORSCH, 1967; PERROW, 1972).

Nesse sentido, Oliveira et al. (2015) apresentam que os principais aspectos que se relacionam com o fator ambiente são os seguintes: a análise do ambiente que permeia a organização, interconexões entre os variados elementos que compõem o ambiente, bem como as mudanças que ocorrem o tempo todo no mercado e a concorrência enfrentada. Dessa forma, é importante pontuar que a mudança tecnológica e de mercado no ambiente organizacional é relevante para entender se a estrutura da organização é mecanicista ou orgânica (ÇAKIR, 2012).

O ambiente é uma variável utilizada para analisar as características do meio organizacional que exercem influência sobre as práticas gerenciais e sistemas de controle das empresas. Frequentemente, as dimensões que vêm sendo abordadas para caracterizar o ambiente das empresas são o dinamismo, a hostilidade e a diversidade. Tais dimensões são utilizadas de forma frequente porque representam os principais desafios enfrentados pelas organizações (LÖFSTEN; LINDELÖF, 2005).

Mintzberg (2011), propõe e apresenta que as dimensões do ambiente podem ser analisadas sob as seguintes óticas: i) estabilidade, em que o ambiente que permeia uma organização pode variar de estável a dinâmico. Um ambiente dinâmico está intrinsecamente ligado aos imprevistos. O dinamismo no ambiente organizacional é causado sobretudo por mudanças econômicas, mudanças inesperadas na demanda do cliente, como também mudanças na parte de tecnologias; ii) complexidade, sobre a qual se diz que o ambiente de uma

organização tende a variar de simples a complexo. Destarte, a complexidade diz respeito à quantidade de variáveis necessárias para se obter a compreensão do ambiente organizacional; iii) a diversidade de mercado de uma organização, podendo variar de uniformizado a diversificado. Tal diversidade está relacionada à quantidade de produtos ou serviços ofertados, como também a diversificação da cartela de clientes e região geográfica em que atua; iv) por fim, aborda-se a hostilidade de mercado, que considera uma variação de amigável a hostil no que tange ao ambiente de mercado.

A hostilidade tem relação direta com a oferta de recursos disponíveis, concorrência enfrentada e também com a relação existente entre a organização e aqueles que possuem algum tipo de interesse nela. No mais, é importante ressaltar que ambientes hostis tendem a ter um acentuado nível de dinamismo (LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015).

De todas as variáveis utilizadas nos estudos da teoria da continuidade, uma das que ganhou a atenção mais ampla na área de contabilidade gerencial é a da incerteza ambiental. Isso parece ser por várias razões. Primeiro, produziu alguns dos resultados mais fortes nos primeiros estudos, de maneira semelhante ao trabalho inovador de Burns e Stalker (1960) na literatura organizacional. Se uma organização ou unidade é confrontada com altos níveis de incerteza, ela requer sistemas flexíveis e adaptáveis para gerenciar atividades quando ocorrem eventos inesperados. Segundo, pode-se argumentar que a incerteza ambiental aumentou ao longo dos anos, em parte, devido ao desenvolvimento da economia global e à concorrência mais acirrada. Terceiro, há também a questão da medição. Então, a variável comumente mais usada é uma medida da incerteza ambiental percebida, que pode ser facilmente incorporada em entrevistas ou questionários administrados a profissionais de forma individual (OTLEY, 2016).

Segundo Nimtrakoon e Tayles (2010) a incerteza ambiental percebida é talvez a mais amplamente utilizada como variável ambiental externa em pesquisas baseadas em contingências. Muitos pesquisadores examinaram o efeito da incerteza no design de sistemas de contabilidade gerencial e descobriram que a ela foi associada a utilidade de informações de forma abrangente. Especificamente, informações adicionais devem ser fornecidas aos gerentes que enfrentam alta incerteza, a fim de melhorar suas decisões e o desempenho das empresas.

Então, estudos verificaram o efeito moderador da incerteza ambiental na relação entre o uso do sistema de contabilidade gerencial e o desempenho gerencial. Verificou-se que um sofisticado sistema de contabilidade gerencial teve um efeito positivo no desempenho da empresa sob altos níveis de incerteza enfrentados. Pesquisas recentes investigaram a relação entre incerteza, desenvolvimento de fornecedores e o uso de informações do sistema de contabilidade gerencial, sobre os quais os resultados indicaram que o aumento da incerteza

motiva as empresas a adotarem mais estratégias da cadeia de suprimentos, que demandam mais o uso do sistema de contabilidade gerencial (NIMTRAKOON; TAYLES, 2010).

Em um ambiente percebido como incerto, as informações de clientes e concorrentes podem ser imprevisíveis ou difíceis de prever. Vários fatores podem levar a essa situação, como por exemplo, as mudanças que ocorrem no ambiente de mercado entre as gerações de produtos ou durante um projeto de desenvolvimento podem ser tão rápidas e radicais que a empresa é incapaz de desenvolver um entendimento de como essas mudanças influenciam os requisitos do cliente e como eles podem ser traduzidos em atributos do produto, como também o comportamento do concorrente. Assim, as informações necessárias não estão disponíveis no momento do estágio inicial do projeto de desenvolvimento de novos produtos, momento em que as necessidades e requisitos do cliente são examinados e as especificações do produto geralmente são feitas, e o comportamento dos concorrentes é avaliado (AX; GREVE; NILSSON, 2008).

Já a intensidade da competição é reconhecida há muito tempo como um fator importante que influencia o design e o uso do sistema de controle gerencial. Vários estudos examinaram a relação entre a intensidade da competição e os sistemas de controle, sobre os quais os resultados sugerem que a intensa competição está positivamente associada ao maior uso e sofisticação do sistema de controle gerencial. Tais resultados são válidos tanto para o sistema de controle tradicional (custo padrão e incremental, por exemplo), quanto para o moderno (sistema baseado em atividades, por exemplo) (AX; GREVE; NILSSON, 2008; KHANDWALLA, 1972).

Assim, à medida que a concorrência aumenta, os benefícios esperados de um sistema de controle também tendem a aumentar. A explicação subjacente é que existe o risco de que os concorrentes explorem quaisquer erros de custo cometidos e conseqüentemente, informações de custo mais confiáveis são necessárias sob intensa concorrência. Também é sugerido que a intensa concorrência leva as empresas a personalizarem seus produtos e serviços, o que cria a necessidade de informações relacionadas ao cliente. Ademais, a competição também leva à necessidade de um controle rígido dos custos incorridos no desenvolvimento das atividades (AX; GREVE; NILSSON, 2008; KHANDWALLA, 1972).

Por conseguinte, considerando a relação direta entre o nível de competição e o uso e necessidade do refinamento dos controles gerenciais, Ax, Greve e Nilsson (2008) vão além ao aduzirem que a incerteza ambiental percebida como moderada exerce influência de maneira significativa em relação à adoção do artefato gerencial denominado de custeio alvo em ambientes cada vez mais competitivos. Os autores acreditam que o custeio alvo requer dados de mercado confiáveis que só podem ser obtidos em ambientes de incerteza moderada a baixa.

Sobre o mérito do custeio alvo, Dekker e Smidt (2003) encontraram uma correlação positiva significativa do custo alvo com a intensidade de competição e um ambiente imprevisível. Já Hibbets, Albright e Funk (2003) examinam o ambiente competitivo levando em consideração cinco forças: rivalidade de vendedores, ameaça de novos concorrentes, ameaça de produtos substitutos, poder de fornecedores e poder de compra de clientes. Os autores concluíram que a rivalidade entre concorrentes é a força motriz por trás do ambiente competitivo das empresas que utilizam o custeio alvo.

2.1.1.2 Tecnologia

O fator contingencial externo, denominado tecnologia, fora estudado primariamente por Joan Woodward, por volta dos anos 1950, em que a estudiosa inglesa considerou a tecnologia como um fator tão importante quanto a estrutura interna e processos executados no âmbito das organizações. O seu estudo foi realizado com as 100 maiores empresas britânicas, que possuíam no mínimo 100 colaboradores em seu quadro. As organizações foram classificadas considerando três tipos de sistemas de produção: unitário e pequenos lotes, grande quantidade e produção em massa e processo contínuo (FAGUNDES et al., 2008). Nesse sentido, Espejo (2008) também ratifica que a tecnologia é um fator contingencial e afirma que há duas vertentes a serem consideradas, a tecnologia da informação que é utilizada na empresa e a tecnologia empregada na manufatura dos produtos.

Sobre a tecnologia Chenhall (2003) explica que no âmbito organizacional ela se refere à forma como são realizados os processos internos, o que compreende a utilização de software, hardware, os próprios colaboradores e até mesmo o conhecimento em relação às atividades. Destarte, a tecnologia adquire duas dimensões independentes, sendo a variedade ou exceções dos processos e o grau de compreensão de tais processos. Quando os processos possuem um número expressivo de exceções e não são bem compreendidos, esses processos podem ser considerados como não rotineiros. Por outro lado, os processos que possuem poucas exceções e são bem compreendidos podem ser considerados como rotineiros (DAFT; MACINTOSH, 1978; MILES et al., 1978; PERROW, 1967).

Perrow (1976) deu prosseguimento aos estudos iniciados pela autora Woodward agregando destaque para duas dimensões relevantes da tecnologia: a possibilidade de analisar a tecnologia e também a previsibilidade ou variabilidade do trabalho. É importante ressaltar que a variabilidade se relaciona com o número de casos excepcionais ou imprevisíveis, como também com a extensão em que os problemas são conhecidos. A partir da análise dessas duas

dimensões pode-se caracterizar um formato de tecnologia denominado de rotineiro e não rotineiro. No caso da utilização de uma tecnologia rotineira, a estrutura organizacional pode ser considerada como burocrática, possuindo critérios bem definidos nos níveis tecnológicos e supervisionais. Por outro lado, na utilização de uma tecnologia não rotineira, a estrutura organizacional tende a ser uma estrutura orgânica.

Considerando a tecnologia, obtém destaque os aspectos relacionados à análise da tecnologia ou mecanismos usados por outros e também as escolhas da empresa. Çakir (2012) corrobora que em uma estrutura mecanicista, característica de uma modelo hierárquico, os processos são realizados com base em tecnologias rotineiras. Não obstante, em uma estrutura orgânica, em que há um grau maior de participação, os processos são desenvolvidos geralmente por meio de tecnologias não rotineiras. Já relacionando a tecnologia com a estratégia adotada pela empresa, Miles e Snow (1978) asseveram que as empresas que possuem estratégia de prospectora, geralmente, são usuárias de tecnologias flexíveis e não rotineiras, em razão do ritmo acelerado de desenvolvimento dos produtos. Destacam ainda que tais tecnologias utilizadas estão relacionadas a baixos níveis de especialização e níveis moderados ou até mesmo elevados de interdependência.

Perrow (1967), em seu estudo foi além ao apontar que a tecnologia é um fator contingencial que se relaciona com todas as atividades desempenhadas na organização. Convergindo com esse posicionamento, Thompson (1967) afirma que a tecnologia e o ambiente são os principais e mais importantes fatores contingenciais. Dessa forma, pode-se apresentar que o ambiente e a tecnologia são variáveis importantes capazes de influenciar muitas das características organizacionais. Então, é importante ressaltar que existe um forte impacto das questões relacionadas ao ambiente e às tecnologias sobre as organizações, pois as organizações necessitam de tecnologias para manter as suas operações e alcançar os seus objetivos. É importante ressaltar que a tecnologia pode ser vista sob duas óticas na abordagem contingencial: a tecnologia como uma variável ambiental e a tecnologia como uma variável organizacional (BRANDT, 2010).

2.1.1.3 Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional pode ser apontada como um fator contingencial interno, pois é um aspecto controlável pela organização. Geralmente, estudos sobre a estrutura organizacional são conduzidos pela consideração acerca do grau de descentralização, ou seja, quanto maior for o grau de descentralização há a condução para uma estrutura organizacional

orgânica e maior distanciamento de uma estrutura mecanicista. Estudos importantes sobre a estrutura organizacional foram realizados por Gordon e Narayan (1984), Gul e Chia (1994) e o estudo de Sharma (2002) (GORLA; LAVARDA, 2012).

Sobre a estrutura organizacional os principais aspectos que se relacionam com esse fator contingencial é a análise de qual é a estrutura que se faz presente, os objetivos que definem essa estrutura, o porte da empresa, como também as incertezas que causam impacto na forma como a organização se estrutura. Em organizações de porte maior as operações e a administração são executadas de forma repetitiva, em que um procedimento de tomada de decisão baseado em regras ocasiona eficiência e também rentabilidade. Por outro lado, as organizações de menor porte necessitam de estruturas que sejam mais simples e desburocratizadas para um bom funcionamento (ÇAKIR, 2012).

A estrutura pode ser entendida como a maneira como as organizações demonstram a autoridade existente internamente e a forma como distribui as responsabilidades às pessoas, ou seja, a forma como procede à divisão dos trabalhos e a atribuição de autoridades no caminho para atingir os seus objetivos (MAXIMIANO, 2004). Nos estudos que abordam a estrutura como fator contingencial, frequentemente, a estrutura organizacional é classificada como mecanicista e orgânica.

Destarte, uma estrutura mecanicista é consideravelmente mais burocrática, possuindo divisão do trabalho de forma bem definida em que os seus cargos são ocupados por especialistas, e sobre as decisões, essas são centralizadas e concentradas na alta cúpula. Essa estrutura é mais adequada para ambientes mais estáveis. Já o modelo de estrutura orgânica é mais flexível, possuindo maior nível de aceitação e confiabilidade em comunicações informais, possui também pouca divisão do trabalho e as decisões são menos centralizadas, sendo direcionadas aos níveis mais inferiores. Tal tipo de estrutura é mais adequada para ambientes com muitas mudanças tecnológicas e mercadológicas (LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015).

Nesse sentido, os pesquisadores Tom Burns e Stalker analisaram 20 corporações inglesas na década de 1960, por meio de uma entrevista estruturada efetuada com os executivos e assessores das empresas estudadas. Foi empreendida uma análise sobre os efeitos do ambiente externo sobre a forma de gestão e o desempenho econômico delas, classificando dois sistemas contrários de estrutura e práticas de gestão, o sistema mecânico e o sistema orgânico. Em ambientes acometidos por incertezas os sistemas orgânicos se faziam presentes nas organizações, possibilitando uma adaptação rápida em ambientes diferentes, ao passo que a certeza do ambiente propicia a existência de estruturas mecanicistas. O sistema mecânico concebe o funcionamento de uma empresa tal qual uma máquina, para que os seus objetivos e

metas sejam alcançados conforme o planejamento realizado. Por sua vez, em um sistema orgânico o funcionamento de uma organização e os caminhos percorridos para o alcance das metas e objetivos são realizados com base na procura pela maximização da satisfação, flexibilidade, como também o desenvolvimento dos recursos humanos disponíveis (FAGUNDES et al., 2008).

Com base no exposto sobre a estrutura organizacional, sobretudo em relação às classificações encontradas na literatura, o Quadro 4 expõe as principais características e condições necessárias para a adoção e utilização de cada uma das duas classificações discutidas no presente trabalho.

Quadro 4 – Características e condições para estrutura mecânica e orgânica

ESTRUTURA ORGANIZACIONAL		
	Mecânica	Orgânica
Características	Cargos estreitos em conteúdo	Cargos amplamente definidos
	Muitas regras e procedimentos	Poucas regras e procedimentos
	Claras responsabilidades	Responsabilidades ambíguas
	Hierarquia	Sistemas subjetivos de recompensas
	Sistemas objetivos de recompensas	Sistemas subjetivos de seleção
	Critérios objetivos de seleção	Informal e pessoal
	Oficial e impessoal	
Condições	Tarefas e metas conhecidas	Tarefas e metas vagas
	Tarefas divisíveis	Tarefas indivisíveis
	Desempenho por medidas objetivas	Desempenho por medidas subjetivas
	Empregados responsivos e recompensas monetárias	Empregados motivados por necessidades complexas
	Autoridade aceita como legítima	Autoridade desafiada

Fonte: Elaborado com base em Silva (2005, p. 374).

O Quadro 4 mostra de forma analítica as principais diferenciações entre as estruturas mecânicas e orgânicas, sobre as quais é possível compreender que a estrutura mecânica é mais fechada e pautada em regras fixas, não comportando exceções. Nesse tipo de estrutura as empresas são vistas como máquinas que funcionam de forma programada e certa, não considerando incertezas e outras complexidades que podem ser encontradas dentro e fora da organização. Por outro lado, na estrutura orgânica há espaço para um nível maior de participação por parte do quadro laboral, as pessoas são ouvidas e as ideias são valorizadas, sobretudo porque nessa abordagem as incertezas são consideradas, razão pela qual é um tipo de estrutura apropriada para ambientes incertos e mais flexíveis.

No âmbito da estrutura organizacional, o tamanho ou porte das organizações é caracterizado como um fator interno, evidenciando uma característica física de dimensões da organização. Esse fator contingente pode exercer influência direta sobre a estrutura organizacional e sobre os mecanismos de controle gerencial. Segundo Baldrige e Burnham (1975) o tamanho de uma organização pode impactar na postura de uma organização em relação à busca por inovações. Outrossim, é importante destacar que o tamanho das organizações, sob à luz da teoria contingencial, vem sendo estudado desde o início do desenvolvimento dessa teoria, como trabalhado nos estudos de Blau (1970) e Child (1973).

A relação que pode ser estabelecida entre o porte de uma organização e a sua estrutura tem a ver com o aumento do número de colaboradores e a necessidade de aumentar as divisões e níveis hierárquicos. Isso porque quando aumenta o número de colaboradores se torna menos comum a utilização de modelos informais de comunicação e controle, como por exemplo a comunicação oral e a supervisão direta, respectivamente, pois há um crescimento significativo no fluxo de informações produzidas e que precisam ser gerenciadas da melhor forma possível. Destarte, mudanças no quadro funcional de uma organização podem implicar em mudanças também na sua estrutura interna e nos meios de comunicação utilizados internamente, haja vista o aumento da necessidade de se obter informações cada vez mais formais e oficiais, refletindo diretamente no seu sistema de controle gerencial (MERCHANT, 1984).

Existem várias maneiras de medir tamanho, as quais incluem considerações sobre os lucros da entidade, volume de vendas, ativos, avaliação de ações e número de funcionários, mas os estudos de sistemas de controle gerenciais que são baseados em questões contingenciais definiram e mediram o número de funcionários como sendo a variável mais adequada para classificar uma organização quanto ao porte. A medida precisa do tamanho pode ser importante, dependendo do elemento do contexto e das dimensões do sistema de controle que está sendo estudado (DROPULIC, 2013).

O tamanho das organizações como fator contingencial foi estudado por Merchant (1984), como também por Hansen e Van der Stede (2004), que mensuraram a variável tamanho levando em consideração a quantidade de funcionários que trabalhavam em horário regular e integral na empresa. Consoante a essa classificação, Pugh et al. (1969) também adotaram a quantidade de funcionários para mensurar a variável tamanho das organizações. Entretanto, sabe-se que há muitos casos de setores de indústrias que terceirizam e investem em automação de variados processos internos, o que representa uma limitação para se classificar o porte com base no quadro funcional. Dessa forma, no Brasil, frequentemente utiliza-se o faturamento

operacional bruto anual como uma variável para qualificar o porte da organização (ESPEJO, 2008).

Quando se considera o aumento do porte de uma organização, se considera também que irá aumentar a complexidade e a necessidade de se desenvolver procedimentos contábeis mais sofisticados para atender as demandas gerenciais que a empresa precisa, como também que o custo para se processar informações por unidade de resultado diminui ao passo que o porte aumenta. Dessa forma, o porte da organização é um dos fatores contingentes que vem sendo analisado com frequência em estudos sobre contabilidade gerencial, os quais convergem no sentido de que a sofisticação de um sistema de contabilidade de custos aumenta diretamente proporcional ao aumento do porte da organização (CADEZ; GUILDING, 2008; HALDMA; LÄÄTS, 2002).

Aborda-se que o tamanho das empresas é considerado um fator vital em se tratando de estudos sobre a adoção de práticas de controles gerenciais, pois o tamanho exerce influência direta na adoção de sistemas de controles gerenciais, conforme trabalhos no estudo de Abdel-Kader e Luther (2008). O aumento no tamanho oferece às empresas mais oportunidades de especialização, mais poder no controle de seu ambiente operacional e mais recursos para expandir seus os negócios, podendo até chegar a níveis globais. Com base em estudos anteriores, discutiu-se que havia evidências apoiando uma relação positiva entre tamanho e maior uso e maior utilidade percebida na contabilidade gerencial e que considera os concorrentes da organização (NIMTRAKOON; TAYLES, 2010).

Verificou-se que as organizações maiores adotam sistemas de controle mais sofisticados do que as organizações menores. Empresas maiores com maiores quantidades de informação podem exigir mais ênfase em sistemas formais de controles gerenciais, como participação em orçamentos e controle mais sofisticado (CHENHALL, 2003). Os resultados apresentados nessas pesquisas levam à conclusão de que o tamanho é uma variável contextual em potencial em um modelo que considera a abordagem contingencial (NIMTRAKOON; TAYLES, 2010).

No que cerne ao porte, Chenhall (2003) pondera que são escassas as pesquisas sobre controles gerenciais que consideram o porte como uma variável contingencial, pois geralmente os estudos empreendidos são desenvolvidos no âmbito de grandes empresas sob a justificativa de que essas empresas tendem a adotar práticas de controles gerenciais mais formais. O autor ainda afirma que os estudos não levam em consideração as diferenças de porte entre as empresas, o que faz com que se torne relevante investigar as diferenças entre os portes das empresas. O porte é um fator que pode exercer forte influência sobre a estrutura organizacional e sobre os mecanismos de controles implantados. Ademais, é importante ressaltar que empresas

maiores dispõem de mais recursos em comparação com empresas menores, o que reflete diretamente na adoção de práticas mais sofisticadas por parte das empresas maiores (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008).

O tamanho da organização é um fator importante que afeta a estrutura e outros arranjos de controle. Organizações maiores têm recursos para adotar práticas gerenciais mais sofisticadas do que organizações menores. Otley (1995), por exemplo, relatou evidências do impacto do tamanho nas técnicas de controle em estudos sobre o papel dos sistemas de controle após fusões ou aquisições. Além disso, Haldma e Lääts (2002) argumentam que o nível de sofisticação dos sistemas de contabilidade e orçamento de custos tende a aumentar conjuntamente com o tamanho de uma empresa. Mudar de sistemas de controle simples para práticas mais sofisticadas requer recursos e especialistas acessíveis, o que na maioria dos casos sempre é uma realidade exclusiva de grandes organizações (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008).

Corroborando, Ax, Greve e Nilsson (2008) afirmam que pesquisas empíricas anteriores mostraram que o tamanho da empresa tem um impacto no uso e design do sistema de controle gerencial adotado, os resultados discutiram acerca das taxas de adoção de práticas de controle de custos e gerenciamento desenvolvidos, cujos índices de utilização, recentemente, são mais altos em grandes empresas. Afirmam ainda que o tamanho da empresa foi medido a partir do número de funcionários e que essa variável serve como uma variável de controle no modelo a ser estudado.

2.1.1.4 Estratégia Organizacional

A estratégia organizacional é outro fator contingencial controlável pela empresa, portanto, é um fator contingencial interno à organização. Conforme Ansoff e McDonnell (1993, p. 70) a estratégia “é um conjunto de regras de tomada de decisão para orientação do comportamento de uma organização”.

Sobre esse fator, pesquisas de estudiosos como Porter (1986) e Mintzberg (1995), buscaram abordar duas classificações para a estratégia, de um lado tem-se as estratégias trabalhadas na teoria clássica da administração, portanto conhecidas como genéricas, e por outro lado tem-se aquelas conhecidas como grupos estratégicos de empresas, provenientes da economia industrial (GORLA; LAVARDA, 2012).

Em se tratando da estratégia organizacional os principais aspectos a serem levados em consideração se relacionam à análise da estratégia que está sendo adotada pela organização,

definição do nicho de mercado que se deseja atingir, como também a análise de ameaças e oportunidades no que cerne ao ambiente e competitividade de mercado. Destarte, Miles e Snow (1978) apontaram quatro classificações de estratégias organizacionais, sendo a prospectora, analisadora, defensora e reativa, em que a aplicação e efetividade de cada uma depende de questões contextuais, estruturais e estratégicas.

As organizações prospectoras estão sempre em busca de oportunidades de mercado, sendo criadoras de inovação. Já as defensoras possuem menos dinamismo e se reportam para a eficiência como um diferencial para o atingimento de bons resultados. As analisadoras são vistas como uma forma híbrida de estratégia, isso porque adquirem a forma prospectora em alguns momentos e em outros se manifestam como defensoras. Por fim, empresas que adotam características de estratégia reativa não se adaptam bem ao ambiente, respondendo de forma negativa às transformações, não representando propriamente uma estratégia, mas sim a falta dela (OLIVEIRA et al., 2015).

Uma das classificações de tipologias relacionadas à estratégia tem como base a inter-relação entre estratégia, estrutura e também processo. Assim, essas tipologias são classificadas com base em suas características da seguinte forma: estratégia prospectora, segundo a qual sua adoção deve ocorrer em atuação de ambientes dinâmicos, pois essa objetiva o pioneirismo no atendimento de novas demandas de mercado, como também novas ofertas de produtos e serviços, mesmo que isso não impacte de forma positiva na sua rentabilidade. Esse tipo de estratégia é aderente à estrutura orgânica. Na defensora, as empresas empreendem esforços conseguir encontrar e manter um certo domínio sobre um determinado nicho de mercado. Para manter esse domínio, buscam ofertar produtos e serviços de qualidade e com preços atraentes. Esse tipo de estratégia se torna assertiva e é eficiente em organizações que possuem uma estrutura mecanicista. Por fim, na estrutura analista, há a junção das outras duas estratégias abordadas, mesclando características de cada uma, pois buscam novos mercados e também ofertar novos produtos e serviços, se adequando bem a estruturas matriciais (LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015).

Corroborando, Cadez e Guilding (2008) explicam que os prospectores estão continuamente buscando oportunidades no meio ambiente, enquanto os defensores se concentram na eficiência. Então entende-se que os prospectores estão mais preocupados com o posicionamento estratégico, enquanto os defensores estão mais preocupados com a eficácia operacional para que se mantenham competitivos no mercado.

Já Porter (1992) faz uma classificação entre estratégia de diferenciação e liderança de custo. A diferenciação está relacionada à busca pela exclusividade no que diz respeito a algum

atributo de um produto ou serviço, como por exemplo a qualidade e inovação. Por outro lado, na liderança de custo a organização se empenha em atingir o menor custo possível em seu domínio de produto ou mercado, possuindo uma ampla cartela de produtos ou serviços, de modo que pode atender e satisfazer variados segmentos.

Gupta e Govindarajan (1984) desenvolveram uma abordagem de ciclo de vida baseada na sequência de missões estratégicas de construção, manutenção, retorno e de investimento. Nos estágios iniciais, o foco é construir uma participação de mercado e uma posição estratégica, com menor ênfase nos ganhos de curto prazo ou no fluxo de caixa. À medida que os negócios avançam para uma estratégia de retorno, a empresa deixa de investir, exceto onde for estritamente necessário, e busca alcançar a curto prazo lucro e fluxo de caixa, em vez de aumentar a participação de mercado. Uma estratégia de espera é intermediária a essas duas, em que uma empresa busca proteger a participação de mercado e a posição estratégica enquanto obtém retornos razoáveis. Finalmente, a estratégia de alienação ocorre quando uma empresa decide sair de uma área específica de atividade e expandir suas operações. Então, cada estratégia tende a ser associada a um grupo específico de controles empreendidos na organização.

Estudos qualitativos mais detalhados tentaram capturar os detalhes das estratégias reais adotadas e as maneiras pelas quais elas influenciaram o uso dos sistemas de controle. Um desses estudos foi o estudo de Adler e Chen (2011), o qual indicou a existência de uma estratégia de confronto (distinta da liderança ou diferenciação de custos), associada a culturas organizacionais colaborativas, estruturas e práticas organizacionais enxutas e programas de treinamento e desenvolvimento focados em desenvolver equipes capacitadas e com várias habilidades de funcionários autônomos e coordenadores.

Segundo Chenhall (2007) a estratégia é um dos fatores contingenciais que difere dos outros por justamente não ser um fator contextual, mas sim é compreendido como o meio pelo qual os gestores podem exercer certa influência sobre o ambiente externo, como também sobre a tecnologia, estrutura e sistema de contabilidade gerencial. Dessa forma, pode-se comentar que a estratégia é um fator contingencial relevante para se trabalhar a adoção e utilização de práticas de contabilidade gerencial, sobretudo em relação aquelas que dizem respeito a pensamentos estratégicos, a exemplo do custeio alvo.

Nesse sentido, ao examinar o vínculo entre o custeio alvo e a estratégia pretendida (liderança ou diferenciação de custo) pode-se obter subsídios que ajudem as empresas a decidir se implementam a prática do custeio alvo. Hibbets, Albright e Funk (2003) fornecem um exemplo de vinculação entre o custeio alvo e uma estratégia de diferenciação. No entanto, propõe-se que o custeio alvo é benéfico para as empresas que adotam uma estratégia de

confronto, porque tais empresas se preocupam em produzir produtos de baixo custo projetados com a funcionalidade e a qualidade que os clientes exigem.

Defende-se que não há relações diretas entre o design da organização, a tecnologia e as práticas de contabilidade gerencial sofisticadas, as mudanças nesses fatores parecem ser uma resposta exclusivamente às mudanças na ênfase estratégica. Os resultados de estudos já realizados indicam também que as organizações de sucesso estão mudando para estratégias de diferenciação. Uma estratégia competitiva baseada na diferenciação leva ao aumento do uso de ferramentas baseadas em equipes, estruturas e práticas de contabilidade gerencial sofisticadas e, conseqüentemente, uma maior dependência de tais práticas, justamente em razão do fornecimento de uma série de medidas de desempenho não financeiros que ajudam a desenvolver a organização em um sentido mais amplo (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008).

2.2 CUSTEIO ALVO

2.2.1 Definições

O termo original 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*.

Frequentemente, há confusão no entendimento acerca dos termos *target costing* e *target cost*, que mesmo parecendo sinônimos, possuem significados e classificações distintas. *Target costing* é entendido como um método de custeamento, ao passo que *target cost* é um dos elementos e objetivo principal do referido método de custeamento (SCARPIN; ROCHA, 2000). Nessa perspectiva, Camacho e Rocha (2007) avançam na explicação ao reforçar que custeio alvo e custo alvo não são sinônimos, o primeiro é um processo e o segundo é um dos elementos que fazem parte do processo, tais como o preço de venda e a margem de lucro. Adicionalmente, Rocha e Martins (1998) argumentam que custeio alvo é o processo pelo qual se alcança o custo alvo, e o custo alvo é o custo máximo admissível de um produto ou serviço, dado o preço de venda do mercado. Em suma, “custeio alvo é o processo de custeamento para a determinação do custo do produto e *target cost* é o custo capaz de tornar o produto competitivo” (BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008, p. 74).

Outra divergência quanto à terminologia abordada na literatura é em relação ao termo adequado para se referir ao *target cost*, havendo duas denominações, custo alvo e custo meta. O custo alvo pode ser entendido como o custo máximo permissível de um produto, com vistas a atingir a margem objetivada praticando o preço definido pelo mercado consumidor. Por sua vez, o custo meta é o custo pelo qual um produto deve ser produzido para que seja possível atingir uma meta de rentabilidade, ou seja, o total de custos que pode incorrer na produção para que gere lucro para um determinado produto (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004). No entendimento de Camacho e Rocha (2008), o termo adequado a se utilizar é custo alvo, tendo em vista que a diferença entre o custo estimado da produção e o custo permissível é móvel, como pode ser caracterizado um alvo.

Então, com base no exposto e diferenciações apresentadas, segue-se com as variadas definições encontradas na literatura no que tange ao custeio alvo. Dentre as definições há diversos posicionamentos, uns abordam pela perspectiva do gerenciamento de custos, outros pela perspectiva do planejamento de lucros, e há aqueles que argumentam sobre o custeio alvo ser um método de gestão estratégica de custos e lucros.

O custeio alvo é um sistema de gerenciamento de custos projetado para o desenvolvimento de produtos com um nível de produtividade ideal para que se justifique a sua produção. É um sistema de gerenciamento de custos que se volta para as demandas e restrições do mercado no que cerne ao desenvolvimento de um produto (BINTE et al., 2020; KEE, 2010). Convergente com essa ideia, de que o custeio alvo está relacionado ao gerenciamento de custos, depreende-se que o custeio alvo é uma ferramenta que permite a gestão estratégica de custos (CAMACHO; ROCHA, 2008). Para Cruz e Rocha (2008) o custeio alvo é um processo de gerenciamento de custos que permite atingir o custo alvo, para então, empregar esforços para eliminá-lo. De acordo com Filomena, Kliemann Neto e Duffey (2009), o custeio alvo é uma técnica utilizada para a gestão de custos na fase de desenvolvimento do produto.

Marques e Rocha (2015) endossam que o custeio alvo é um processo de gerenciamento de custos que leva em consideração a determinação e obtenção do custo alvo, de forma a assegurar o retorno desejado pela organização e satisfazer os requisitos almejados pelos consumidores. Braun, Biederman e Lindemann (2008) têm esse mesmo pensamento ao defenderem que o custeio alvo é um método predominantemente utilizado no gerenciamento de custos.

O método do custeio alvo pode ser entendido 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. Os autores ainda ressaltam que para desenvolver o custeio alvo numa organização é imprescindível o envolvimento de todas as áreas da empresa.

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 que permite 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 de custos dos produtos ao longo do estágio do seu projeto e desenvolvimento (ZENGIN; ADA, 2010).

Para Lerner, Silva e Souza (2007) o custeio alvo é um sistema de determinação de custos na fase de planejamento e desenvolvimento de um novo produto, considerando-se fatores externos à organização, como por exemplo, questões de mercado, estruturação da empresa e lucro objetivado. É uma ferramenta para o gerenciamento estratégico de custos, cujos resultados são percebidos no longo prazo, não havendo expressivos resultados imediatos.

O método que consiste em planejar os custos de um produto a partir dos preços praticados pelo mercado de forma que seja possível analisar a estrutura de custos de toda a empresa e sua viabilidade dado um contexto competitivo é denominado como custeio alvo (BRUNI et al., 2008).

Na literatura contábil, a técnica do custeio alvo foi introduzida como um sistema de contabilidade de gerenciamento estratégico para a gestão de custos de produtos. É uma técnica de custeio para gerenciar os lucros futuros de uma empresa ao incluir explicitamente os custos alvo no processo de desenvolvimento do produto, como também faz parte do processo de desenvolvimento o preço alvo, previamente definido pelo mercado, e o lucro alvo, sendo a margem pretendida pela organização (DEKKER; SMIDT, 2003).

O processo do custeio alvo pode ser considerado um sistema de planejamento de lucro e gerenciamento de custos orientado para o preço e para o cliente. Funciona, de uma forma funcional cruzada, desde a fase de design ao longo de todo o ciclo de vida do produto e envolve toda a cadeia de valor. A implementação do processo precisa de uma metodologia de cálculo de custos consistente com a lógica de gerenciamento de custos. É uma ferramenta de gerenciamento que se baseia na suposição de que o preço deve levar em conta as condições de

preço do mercado vigentes e que o custo de produção também deve ser coerente com os objetivos de rentabilidade, mantendo uma diferenciação de produto conveniente. A lógica do custeio-alvo direciona o desenvolvimento do projeto e do produto, concentrando-se nas oportunidades do cliente e do mercado, porque o objetivo final não é a minimização do custo, mas a maximização da lucratividade do produto (MARIA, 2012).

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).

Camacho e Rocha (2007) entendem que o custeio alvo é um processo de gerenciamento de custos cujo intento é alcançar o custo alvo. Ainda na opinião dos autores, o custeio alvo mesmo sendo um método de gerenciamento de custos, busca essencialmente viabilizar o lucro. Além de ser uma ferramenta gerencial, é importante para a atuação em mercados fortemente influenciados pela competição.

Dessa forma, o custeio alvo foi desenvolvido para melhorar de forma sistemática a qualidade dos produtos e serviços, ofertando maior valor ao cliente, baseando-se nos limites de preços praticados no mercado e mantendo efetivo controle sobre os custos (GUADANHIM; HIROTA; LEAL, 2011).

Sob a perspectiva do planejamento de custos e lucros, tem-se que o custeio alvo é um sistema de planejamento de lucros que busca mensurar os custos antes mesmo que sejam incorridos. Mesmo sendo diferente dos demais sistemas de custeamento, sobretudo pela sua complexidade, tornou-se uma ferramenta útil para empresas que estejam inseridas em um mercado competitivo e cada vez mais globalizado (BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008). Destarte, o custeio alvo é um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos que possibilita a empresa atingir a margem desejada praticando os preços determinados pelo mercado (ANSARI; BELL; OKANO, 2007; SWENSON et al., 2003). Rocha e Martins (1998) vão além ao asseverar que o custeio alvo é mais do que um processo de redução de custos, mas sim é um processo que visa à gestão de lucros.

Seguindo nessa linha de pensamento, o custeio alvo pode ser definido como um modelo de gerenciamento de lucros e custos, que está voltado principalmente para a fase de desenvolvimento de novos produtos, ou produtos que sofram alterações no seu projeto, visando

adequá-los a uma situação de mercado no que cerne ao preço, para que sejam competitivos e garantam o retorno do investimento feito (ONO; ROBLES JÚNIOR, 2004). Rocha, Wienhage e Scarpin (2010) defendem essa mesma ideia ao apresentarem que o custeio alvo além de ser uma proposta de trabalho voltada para o planejamento dos custos dos produtos e serviços, considerando as questões mercadológicas, é também um processo de gestão importante para o planejamento de lucro da empresa.

Na opinião de Souza, Zanella e Nascimento (2005) o custeio alvo é uma estratégia que toma como base o preço estabelecido pelo mercado e a margem de lucro objetivada pela empresa para a definição do custo ideal a ser praticado. Argumentam ainda que o custeio alvo é um importante elemento integrante da gestão estratégica da organização, que visa viabilizar as práticas da empresa ante ao ambiente competitivo atual. Sobre isso, o custeio alvo é essencial para buscar informações do mercado no que tange aos preços praticados, como também a opinião dos clientes para determinar especificações dos produtos (JAYEOLA; ONOU, 2014).

Burrows e Chenhall (2012) ensinam que o custeio alvo possui três abordagens, a abordagem conceitual, organizacional e temporal. Sobre a abordagem conceitual os autores explicam que o custeio alvo é um processo de orçamentação destinado a atingir custos competitivos dado um cenário em que os preços já estão previamente definidos pela dinâmica mercadológica. No que tange à abordagem organizacional aludem que é uma ideia interdisciplinar, que abrange variadas partes da organização na busca pelo objetivo definido. Por fim, sob a ótica temporal, aduzem que o custeio alvo envolve uma sequência de etapas, que tem início no projeto, passando pelas decisões de investimento até as reduções de custos e esforços para melhoramentos contínuos.

Pereira (2002) explica que a lógica do custeio alvo é oposta ao que pregam os sistemas de custeio tradicionais, pois esses últimos apuram os custos dos produtos ou serviços para só então fixar um preço a ser praticado, ao passo que no custeio alvo busca-se saber os preços que são comumente praticados no mercado para então calcular o custo pelo qual um determinado bem ou serviço deve ser produzido ou executado. Segue-se o caminho inverso dos sistemas tradicionais de custeio.

É uma metodologia cujo principal objetivo consiste em apurar o custo máximo admissível de um produto ou serviço, levando-se em consideração os preços praticados no mercado e a rentabilidade que se deseja ter, antes mesmo do início da produção. É importante que haja a integração de todas as áreas da empresa, com o objetivo comum de se atingir a rentabilidade desejada (ROCHA; MARTINS, 1998; SILVA, 1999).

O cálculo de custos a partir do custeio alvo também faz parte do gerenciamento de custos totais, que envolve a busca constante de oportunidades de redução de custos nas fases de desenvolvimento e design de um produto. Um sistema de custeio alvo fornece um meio de gerenciar os lucros futuros de uma empresa integrando variáveis estratégicas para planejar simultaneamente como satisfazer clientes, capturar participação de mercado, gerar planos de lucro e planejar e controlar custos. Além disso, o custeio alvo constitui o gerenciamento total de custos, o que significa gerenciamento de custos durante toda a vida do produto, que compreende desde a fase do projeto até o pós-aquisição por parte do consumidor, com a manutenção e descarte. De modo geral, o custeio alvo pode ser entendido como um processo de desenvolvimento de produto que gira em torno das equações e desenvolve custos com base nos preços, e depois trabalha para trás para projetar o produto e, finalmente, a produção (FRIDH; BORGÉNÄS, 2003).

Dimi e Simona (2014) definem o custeio alvo como um método de gestão que atua ao longo de todo o ciclo de vida de um produto, a partir do preço de venda que o mercado está disposto a pagar em conformidade com as condições de qualidade e prazo fixadas e em que todos os departamentos estão participando forma integrada para otimizar o desenvolvimento de um produto. Portanto, o custeio alvo não é apenas um método de cálculo, ele representa uma filosofia de fixação de preços, uma abordagem proativa de custos, partindo da convicção de que são mais fáceis de gerenciar quando as decisões são tomadas durante o projeto dos produtos. Os autores acreditam que o custeio alvo deve ser visto como um método de gerenciamento que permite organizar e adaptar as atividades e os custos para atingir um nível de desempenho de acordo com os objetivos definidos.

Enfim, de maneira simplória, o custeio alvo é um sistema de gerenciamento de custos, cujo foco está principalmente no desenvolvimento de novos produtos, ou produtos que terão seus projetos alterados, visando adequar os custos numa visão de mercado, para que possam ser suportados em relação aos preços previamente definidos e ainda garantir o retorno pretendido em forma de margem (SCARPIN; ROCHA, 2000).

2.2.2 Histórico

Há correntes contrárias na literatura no que diz respeito ao surgimento do custeio alvo, de modo que há argumentos que defendem o surgimento no Japão, e há quem advogue que o surgimento se deu nos Estados Unidos.

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 (SCARPIN; ROCHA, 2000; CAMACHO; ROCHA, 2007; 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. Na visão de Linhares (2003) e Faria, Freitas e Marion (2009), o ano específico em que se deu o surgimento do custeio alvo foi em 1963 no Japão, na fábrica da Toyota.

Scarpin e Rocha (2000) explicam que nos anos 60 o mercado asiático estava sendo tomado pelos produtos ocidentais, como também, as empresas japonesas passaram por escassez de recursos e falta de pessoal capacitado para competir em termos de qualidade e produtividade, dentre outros fatores, esses explicam o surgimento do custeio alvo na época. Ressaltam que o custeio alvo nasceu e se desenvolveu em meios empresariais, e não no meio acadêmico. Rocha, Wienhage e Scarpin (2010) vão além ao explicar que o custeio alvo se desenvolveu no Japão na década de 60 num período marcado por escassez de recursos após a segunda guerra mundial.

A ideia do custeio alvo foi desenvolvida na indústria automobilística japonesa nos anos 60 com o objetivo de avaliar decisões de se produzir ou não um determinado produto considerando o preço de venda (BORBA; MURCIA; SOUTO MAIOR, 2008).

Desse modo, o custeio alvo foi desenvolvido nos anos 60 no Japão sob a adoção da ideia da engenharia de valor desenvolvida pelos norte-americanos, transformada em um sistema dinâmico de redução estratégica de custos e planejamento de margens objetivadas (SCARPIN; ROCHA, 2000). Em resposta às difíceis condições de mercado da época, especificamente em relação ao encarecimento de matérias-primas, os japoneses aplicaram a 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).

Para atender as necessidades da segunda guerra mundial, linhas de produção se expandiram nas indústrias de armamentos. No contexto do pós-segunda guerra mundial, Lawrence Miles, desenvolveu em 1947 a chamada engenharia de valor, que fora aplicada na empresa americana General Electric, como estratégia para a conquista de custos menores, pois a

técnica baseava-se em como se produzir frente à escassez de materiais (ANSARI; BELL; OKANO, 2007; COLAUTO; BEUREN, 2005; COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004; ONO; ROBLES JÚNIOR, 2004).

Com base na ideia da engenharia de valor, os japoneses desenvolveram nos anos 60 o custeio alvo, um sistema dinâmico de planejamento e gestão estratégica de custos e lucros que revolucionou a indústria na época (SCARPIN; ROCHA, 2000). O custeio alvo se espalhou rapidamente pelas montadoras japonesas e também alcançou outros países que tinham indústrias instaladas no território japonês, pois essas indústrias passavam pela mesma evolução das empresas japonesas (BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008).

Uma vez que o custeio alvo se expandiu e se consolidou 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).

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; SCARPIN; ROCHA, 2000). Em contrariedade com essa ideia, Brito, Garcia e Morgan (2008) apresentam que o custeio alvo foi divulgado e expandido no meio ocidental a partir dos anos 90.

Scarpin e Rocha (2000) destacam que embora desenvolvido nos anos 60, o custeio alvo só chegou ao ocidente, mais precisamente Estados Unidos e Alemanha, nos anos 80 por meio da tradução de obras literárias dos autores Hiramoto, Sakurai e Tanaka. Os autores apontam três razões para o espaço de tempo entre o desenvolvimento da metodologia no oriente e sua chegada no ocidente, que foi a dominação de outras técnicas na época, a exemplo do *just in time*, que dominou a atenção nos anos 70 a 80; a demora do refinamento dos sistemas de custeio alvo pelas empresas japonesas, o que dificultou a expansão da ideia; e em razão do foco no desenvolvimento de novos produtos, pois normalmente as empresas japonesas têm seus projetos sob sigilo.

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; BELL; OKANO, 2007).

Até o início dos anos 90 muitas empresas japonesas já usavam o sistema de custeio alvo de forma efetiva, muito embora sua aplicação era restrita a poucos produtos. O cálculo do custo alvo era operacionalizado de forma bastante rudimentar, levando-se em consideração a intuição sem que houvesse quaisquer bases científicas. Porém, no início dos anos 90 três eventos aconteceram e influenciaram na mudança da abordagem do custeio alvo pelas empresas japonesas, que passou a ser refinado (FEIL; YOOK; KIM, 2004). Tais eventos, segundo Feil, Yook e Kim (2004) foram o estouro da bolha econômica em 1990 e 1991; o aumento da moeda japonesa em relação ao dólar e uma longa recessão causada pela crise do setor financeiro japonês, esses eventos fizeram com que as empresas intensificassem o uso do custeio alvo e melhorassem suas técnicas de processamento.

Para Burrows e Chenhall (2012), a ideia central do custeio alvo já se fazia presente nas empresas americanas sob o rótulo de alfaiataria do produto, cujos elementos do custeio alvo já eram levados em consideração por várias empresas norte-americanas, no período posterior à segunda guerra mundial. Os autores vão além ao aludir que o custeio alvo tem suas origens americanas e não japonesas, sendo o método datado de 1940. Adicionalmente ainda explicam que o custeio alvo é menos popular nos Estados Unidos em razão da economia e indústrias dinâmicas, fator pelo qual o custeio alvo tornou-se mais relevante para os japoneses.

Scarpin e Rocha (2000) discordam veementemente desse posicionamento, pois apresentam que o custeio alvo foi uma criação japonesa. Com base nessa mesma linha de pensamento, Pereira (2002) afirma que o custeio alvo foi primariamente desenvolvido no Japão sendo mais tarde levado para os Estados Unidos, onde foi aperfeiçoado e utilizado de forma estratégica por grandes empresas americanas.

Ademais, destaque-se que 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).

2.2.3 Objetivos

De modo geral, pode-se depreender que o custeio tem como objetivo principal garantir a margem objetivada pela empresa (CRUZ; ROCHA, 2008). Os autores argumentam que há outros objetivos, mas que são secundários e contribuem para a viabilização do objetivo principal. Tais objetivos secundários consistem em mudança na visão em relação à formação do preço, pois o preço deriva das condições do mercado; integração de variados setores da organização; análise dos custos considerando toda a cadeia de valor; otimização do custo total sem que haja perda da qualidade do produto.

Na concepção de Scarpin e Rocha (2000), o custeio alvo possui três objetivos básicos, que consistem em otimizar o custo total dos produtos sem fazer com que percam a qualidade; obtenção do lucro alvo, tornando o custo alvo um elemento a ser perseguido por toda a empresa; e por fim, planejar de forma estratégica os custos e lucros, envolvendo não só as partes integrantes da empresa, mas também toda a cadeia de valor, que contempla fornecedores e clientes.

Conforme Dekker e Smidt (2003) o custeio alvo é posicionado como um sistema de gerenciamento de custos, sugerindo que a redução de custos é um objetivo importante, se não o principal objetivo desse sistema de custeamento. No entanto, o processo de desenvolvimento de produtos é caracterizado por múltiplos objetivos, possivelmente conflitantes, como baixo custo, alta qualidade, satisfação do cliente e introdução oportuna do produto no mercado. O custeio alvo como mecanismo disciplinador contribui para a realização desses objetivos diferentes, fazendo com que os projetistas de produtos façam trocas explícitas entre eles.

Sua orientação para o mercado obriga os projetistas a considerar explicitamente o valor das características do produto sob a percepção do mercado e o preço que os clientes estão dispostos a pagar por ele. Sugere-se que os principais propósitos do custeio alvo são assegurar que nenhum produto não lucrativo seja introduzido e realizar uma harmonização ideal entre custo, funcionalidade e qualidade (DEKKER; SMIDT, 2003).

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 a 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 delineadas pela organização.

Na ideia apresentada por Faria, Freitas e Marion (2009), o objetivo do custeio alvo permeia em torno de se conseguir produzir mais barato, de maneira mais rápida, com maior margem e melhor qualidade ante aos produtos ofertados pela concorrência. Outrossim, a metodologia abordada tem por meta minimizar os custos do ciclo de vida de um produto para que as margens sejam maximizadas. Para atingir tal objetivo torna-se necessário avaliar os custos de toda a cadeia de valor, desenvolvendo relacionamento colaborativo com clientes e fornecedores, além de todos os membros da empresa (FEIL; YOOK; KIM, 2004).

Borba, Murcia e Souto Maior (2008) vão além ao argumentar que o custeio alvo tem por objetivo avaliar a decisão de se produzir ou não um determinado produto, levando-se em consideração o seu preço de venda. No tocante a essa ideia, tem-se que o custeio alvo está voltado sobretudo para o processo de planejamento e desenho de produtos, pois é nessa fase que a metodologia tem os seus esforços concentrados na redução de custos, tornando-se mais viável durante a fase de precede o início da produção (BIAZEBETE; BORINELLI; CAMACHO, 2009).

Segundo Lerner, Silva e Souza (2007), o custeio alvo tem por objetivo principal predeterminar o custo de um produto na fase do seu planejamento, considerando a margem desejada, o preço que o consumidor está disposto a pagar e o volume de produtos que será absorvido pelo mercado. Em linhas gerais, os autores pontuam que o objetivo central é reduzir os custos totais mantando a qualidade dos produtos.

Para Linhares (2003) os objetivos do custeio alvo são os seguintes: reduzir os custos de produtos novos para que o lucro planejado seja atingido, ao mesmo tempo em que os produtos sejam dotados de qualidade e satisfaçam todos os requisitos esperados pelo mercado consumidor; o outro objetivo proposto se refere a motivar os funcionários para que esses se sensibilizem quanto ao atingimento do lucro alvo, durante o processo de desenvolvimento de novos produtos, tonando o custo alvo não só um elemento perseguido pela administração, mas também por toda a empresa.

Ono e Robles Júnior (2004), asseveram que o custeio alvo possui vários objetivos, como por exemplo: otimização do custo total do produto, sem perda da qualidade; alcançar o lucro alvo esperado, por meio do custo alvo e do envolvimento de toda a empresa; como também, planejar de forma estratégica os lucros e custos, utilizando a formulação de planos estratégicos que abranjam toda a empresa.

Pode-se depreender que um objetivo básico para o processo do custeio alvo é identificar os custos antes que eles ocorram, portanto, não pode haver um aumento expressivo de custos durante os estágios posteriores ao projeto. O custeio alvo requer a cooperação de várias unidades dentro da empresa, por exemplo, design de produto e marketing, para que sua execução tenha sucesso. Um outro aspecto crítico que deve ser considerado para que esse processo funcione é que os gerentes da empresa devem primeiro investigar e estabelecer quanto os clientes futuros estarão dispostos a pagar pelo produto. Eles precisarão conduzir investigações, e isso é frequentemente realizado por meio de pesquisa de mercado (FRIDH; BORGENÄS, 2003).

Na visão de Ibusuki e Kaminski (2007), 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.

Dentre outros objetivos, o custeio alvo busca “estimar o preço do produto com base no qual uma empresa alcança uma meta de receita após a venda do produto. Custeio alvo é uma abordagem para atingir o custo do produto quando o preço é determinado com base na concorrência” (SHARAFODDIN, 2016, p. 126). Sobre essa ideia da concorrência, o custeio alvo tem como “objetivo principal atender as expectativas de mercados altamente competitivos através de um efetivo controle e manutenção dos custos de produção durante o ciclo de vida dos produtos” (PEREIRA, 2002, p. 79).

Por fim, pode-se depreender que o custeio alvo objetiva estabelecer metas continuadas com foco no mercado, que sejam implementadas em toda a empresa, seguindo medidas de controle de custos voltadas para resultados cujos objetivos sejam transparentes (BRAUN; BIEDERMANN; LINDEMANN, 2008).

2.2.4 Características

O sistema de custeio alvo possui algumas características, umas peculiares em relação ao sistema, o que lhe diferencia dos demais sistemas de custeamento. De acordo com Scarpin e Rocha (2000), essas características peculiares consistem em determinar o custo com base no mercado, volta-se sobretudo para a fase do projeto de um produto, integra todas as áreas da empresa e planeja lucros e custos para o longo prazo.

Esse sistema trata a formação de preços e o gerenciamento de lucros e custos de maneira diferenciada e também revolucionária para a época em que seus pressupostos começaram a ser pensados. Trata-se o preço de venda como pré-estabelecido pelo mercado, não dando margens para expressivas modificações, pois se isso ocorrer irá afetar no volume comercializado. Outro aspecto, gira em torno de uma margem de lucro também pré-estabelecida, que seja economicamente viável, para então, a partir da subtração da margem desejada do preço de venda, chega-se ao custo máximo admissível que um dado produto poderia suportar (SCARPIN; ROCHA, 2000).

No entendimento de Araújo, Marques e Silva (2001), uma característica muito importante do custeio alvo é a preocupação em vincular o custo da organização ao potencial preço de mercado do produto, ou seja, o preço que é comumente praticado. Então, tem-se que o custeio alvo se baseia no preço do produto para poder apurar o custo. Tal custo representa o custo máximo admissível para o produto seja capaz de agregar a rentabilidade almejada pela empresa. Ainda segundo esses autores, dentre outras características o custeio alvo é capaz de monitorar o custo real de um produto, devido ao efetivo controle, além de ter como requisito o envolvimento de toda a cadeia de valor, como também o custeio alvo está relacionado ao lucro no longo prazo desejado pela organização e prioriza a fase de planejamento de novos produtos.

De acordo com Sakurai (1997), podem ser identificadas as seguintes características inerentes ao custeio alvo: está voltado para a fase de planejamento de novos produtos; é uma técnica de gestão estratégica de custos, pois visa à redução de custos envolvendo toda a cadeia de valor, mas sobretudo, objetivando manter a qualidade com vistas a garantir a aceitação do mercado; é uma técnica voltada para o mercado, pois procura verificar as necessidades e anseios do consumidor; é um sistema que faz parte do planejamento de lucro da empresa; faz uso da engenharia de valor, pois por meio dela é possível diminuir os custos e atingir a rentabilidade almejada; necessita que todos os colaboradores estejam trabalhando em harmonia e comum objetivo; ainda, segundo o autor o custeio alvo se aplica melhor em produções com grande variedade e baixo volume. Sobre essa última característica, Lerner, Silva e Souza (2007),

apresentam um contraponto ao argumentar que o custeio alvo pode ser implantado com sucesso em qualquer empresa, independente da variedade e volume da produção.

O custeio alvo caracteriza-se por ser dinâmico, constantemente impulsionando para a melhoria e viabilização dos processos internos. A concentração de esforços para minimizar custos na fase do planejamento de produtos possibilita a integração de variados profissionais e núcleos da organização, como por exemplo, marketing, contabilidade e produção. Na abordagem do custeio alvo tais áreas trabalham de forma integrada no intento de desenvolver produtos competitivos e constante melhoramento dos processos internos (GAGNE; DISCENZA, 1995).

Desse modo, na metodologia do custeio alvo os trabalhos são executados de forma interdisciplinar, ou seja, com a participação de várias áreas da empresa que são guiadas por dados internos e externos (CARDOSO; BEUREN, 2006). Nesse sentido, Faria, Freitas e Marion (2009), também apresentam que o emprego de esforços conjuntos na organização é uma importante característica inerente ao custeio alvo, pois os custos devem ser gerenciados por equipes multifuncionais, ou seja, que sejam capazes de se relacionar entre si na busca pelo objetivo da organização. Os autores ainda apontam diferenças nas características do custeio alvo em relação aos sistemas de custeio tradicionais, pois esses últimos normalmente só mobilizam profissionais da área de contabilidade e custos, ao passo que o custeio alvo integra profissionais de variadas áreas.

A relação entre áreas distintas e multidisciplinaridade no custeio alvo, pode ser observada da seguinte forma: a equipe de marketing procede às pesquisas de mercado para identificar o valor percebido pelo consumidor, para então ser estabelecido um preço alvo. Por sua vez, os profissionais da administração e finanças tomando por base o preço alvo, determinam a margem alvo, e então, a engenharia irá canalizar esforços para minimizar os custos, seja na modificação dos processos ou até mesmo na substituição de materiais, para que os custos se enquadrem no custo alvo. É notório que todo o processo requer intenso trabalho conjunto e dedicação de toda a empresa a fim de se chegar ao custo alvo determinado (FARIA; FREITAS; MARION, 2009).

Zengin e Ada (2010) reforçam essa ideia ao apresentar que o custeio alvo deve ser tratado como um trabalho multifuncional em equipe, envolvendo clientes, engenheiros, designers, contadores e vendedores, todos trabalhando em torno de um objetivo comum. Para esses autores, isso significa que o custeio não é um processo que diz respeito apenas aos contadores e profissionais da administração. Para ser implementado de forma eficaz, o custeio alvo requer trabalho em equipe e suporte de cada membro da organização. Mas, mesmo

havendo total integração de todos os membros da empresa, as questões decisórias, sobretudo no que cerne à decisão de iniciar a produção, devem ser centralizadas, pois essa também é uma característica do custeio alvo (ROCHA; MARTINS, 1998).

A metodologia do custeio alvo considera a análise de todas as fases do desenvolvimento de um produto ou serviço novo, sendo assim, requer que a empresa tenha percepção do mercado quanto às necessidades e desejos dos clientes para então, a partir disso estabelecer metas a serem seguidas por todos os envolvidos na organização, como também promover ações que possam contribuir para o alcance dos objetivos delineados pela empresa (CARDOSO; BEUREN, 2006).

Para Gomes, Colauto e Moreira (2009), a principal característica relacionada ao custeio alvo é o fato de os custos serem norteados pelas condições de mercado, ou seja, pelo padrão de preço que os clientes estão dispostos a pagar por determinado bem ou serviço. Ainda segundo esses autores, o custeio alvo tem como característica o enfoque no cliente, porque tenta conciliar os anseios dos consumidores ao custo máximo admissível que a empresa suporta e aos lucros desejados.

As características de uma empresa que utiliza o custeio alvo estão relacionadas a um ambiente altamente competitivo, com ciclos de vida curtos de produto e processos de fabricação complexos. O custeio alvo pode ser usado na maioria dos tipos de empresas, mas é mais adequado para uso em empresas que têm variados tipos de produtos e pequena produção, em vez de uma produção com poucos produtos e grandes produções. O custeio alvo é principalmente um processo de desenvolvimento de produto que gira em torno do mercado e desenvolve os custos com base nos preços, depois trabalha de trás para frente para projetar o produto e, finalmente, o processo de produção é iniciado. Ao contrário dos sistemas de custos tradicionais, que são frequentemente aplicados no estágio de produção, a aplicação do custeio alvo é mais eficiente nos estágios de desenvolvimento e projeto (FRIDH; BORGÉNÄS, 2003).

Enfim, o custeio alvo busca alcançar os objetivos traçados pela organização de maneira mais integrada possível, por meio de equipes multidisciplinares e engajadas, contemplando desde administradores até os colaboradores da produção, operadores de máquinas, torneiros, entre outros, então, em virtude disso envolve toda a cadeia de valor da empresa (BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008; GOMES; COLAUTO; MOREIRA, 2009).

2.2.5 Princípios

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 dentro da sua lógica é entendido que nessa fase os custos podem ser melhor reduzidos, 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).

Em convergência com essa ideia, Cruz e Rocha (2008) ensinam que os princípios, ou razões fundamentais da existência do custeio alvo são os seguintes: o lucro é a garantia de continuação da empresa; o custo é conduzido pelo preço médio praticado no mercado; foca-se na satisfação e necessidades dos clientes; e a definição dos custos precedem o momento da produção, pois o foco está essencialmente no desenho e projeto do produto.

Destarte, a fundamentação teórica do custeio alvo é baseada nos seguintes princípios: custo guiado pelo preço, pois o custo é calculado com base no preço de mercado e não o oposto; enfoque na fase do projeto, em virtude de os custos poderem ser substancialmente reduzidos durante essa etapa; envolvimento de toda a empresa; orientação para o custo do ciclo de vida, levando em consideração não só o custo de aquisição, mas também o custo total de uso e propriedade; e por fim, o envolvimento de toda a cadeia de valor (SCARPIN; ROCHA, 2000).

Segundo Dekker e Smidt (2003) a metodologia do custeio alvo tem sua essência caracterizada por três elementos, sendo os seguintes: é uma orientação para o mercado, pois o preço de venda é o ponto de partida para a determinação do custo alvo; é uma função de coordenação, pois o custo alvo coordena as atividades dos projetistas de produtos; como também a aprendizagem estratégica, na medida em que, em interação com outros fatores, influencia a estrutura de custos a longo prazo, pois o custeio alvo foca os resultados no longo prazo, não sendo identificados grandes retornos no curto prazo após a implantação.

De acordo com Swenson et al. (2003), o custeio alvo é baseado em seis princípios, sobre os quais os autores apresentam: 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 de produto e processo e orientam a análise de custos; concentra-se no design, pois o controle de custos é enfatizado no estágio de design do produto e processo; outro princípio é o envolvimento interfuncional, esse princípio estabelece

que equipes multifuncionais de produto e processo são responsáveis por todo o produto, desde o 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, busca minimizar os custos totais para o produtor e para o cliente.

Para Kee (2010), 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 prega a concentração 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 um insumo do processo de desenvolvimento do produto e não em seu resultado” (COLAUTO; BEUREN, 2005, p. 3).

O custeio alvo é uma metodologia de custeamento voltada para o mercado, pois a percepção do consumidor é primordial para o desenvolvimento do processo de produção, norteando a tomada de decisões sobre qualidade, custo e tempo na análise dos custos do projeto (COLAUTO; BEUREN, 2005; COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004).

Na concepção de Gomes, Colauto e Moreira (2009), devem ser levadas em consideração algumas premissas em relação ao custeio alvo, dentre as quais pode-se destacar que o custeio alvo só será efetivado em empresas cujo contexto em que estão inseridas forem dotados de competitividade, que tenham o lucro como o principal objetivo e forma de continuidade. Dessa maneira, os autores explicam que o custeio alvo só deverá ser implantado em organizações que sejam capazes de definir os seus custos antes mesmo do início do processo produtivo. Adicionalmente, ressaltam que o trabalho em equipe de forma harmônica é fundamental para que o custeio alvo seja implementado assertivamente.

Para Camacho e Rocha (2007), o custeio alvo fundamenta-se nos seguintes princípios: envolvimento de várias pessoas da empresa; processo é focado sempre no projeto, tanto em relação a novos produtos, como também em relação aqueles que já estão em produção e que precisam ser novamente projetados; foco nas necessidades e expectativas dos clientes; precisa contemplar os custos relevantes do uso e propriedade dos clientes; como também, contemplar um segmento relevante da cadeia de valor.

Rocha e Martins (1998) opinam sobre os princípios que fundamentam o processo do custeio alvo, que dentre outros pilares, apresenta que o lucro é a garantia de sobrevivência da empresa. Então, o custo é definido antes mesmo do início da produção, tendo em vista que é na fase que precede a produção que a maior parte dos custos pode ser eliminada ou minimizada; o custo é fortemente influenciado pela competição, disso deriva o principal enfoque do custeio, o de que o preço é definido a partir do preço dado pelo mercado; enfoque no consumidor, porque

diante de um contexto competitivo as empresas não podem ignorar os anseios dos consumidores; o custo deve atingir toda a cadeia de valor, não pode se prender apenas aos fatores controláveis pela organização, é preciso ter uma visão sistêmica das condições externas; e o custeio alvo deve considerar o custo total de propriedade, isso significa que é levado em consideração não apenas o valor pego pela aquisição, mas também valores de manutenção e descarte pelo cliente.

Sharafoddin (2016), explana acerca dos princípios concernentes ao custeio alvo, sob a ótica do seu entendimento. Para esse autor o custeio alvo tem os seguintes princípios: baseia-se nos preços do mercado, estima-se o custo admissível para alcançar o lucro decidido com base no preço de mercado; orientação para o cliente, ou seja, as expectativas do cliente quanto à qualidade, custo e tempo devem ser consideradas simultaneamente no produto; concentração no processo de design; cooperação entre os setores especializados do sistema, equipes multitarefas, concentrando os esforços de todos os departamentos relevantes, motivando todos os funcionários; e participação na cadeia de valor, pois o objetivo final de qualquer organização ou empresa é criar valor para os clientes. Uma organização será lucrativa quando o valor criado for maior que os custos de produção e fornecimento de serviços.

Já Feil, Yook e Kim (2004) explicam os princípios que fundamentaram o desenvolvimento do custeio alvo nas empresas japonesas. Dentre entre outros fatores, destaca-se a liderança da alta gerência, pois o apoio da alta gerência cria a conscientização necessária para o atingimento de metas; orientação de equipe, no Japão o grupo sempre vem antes do indivíduo; o compromisso com o trabalho dos japoneses, é visível a prontidão em trabalhar longas horas e disposição em ter férias curtas; confiança mútua, o foco principal é a construção de confiança entre gerentes, funcionários e fornecedores; outro fator importante é a contabilidade gerencial, caracterizada pelo uso extensivo de medidas não financeiras e uma orientação estrita para o mercado; por fim, a rede de informação, as empresas japonesas têm uma excelente rede de informações com clientes e fornecedores, o que possibilita a aplicação de pesquisas constantes.

Em sua essência, o custeio alvo tem como premissa que dado um preço de mercado e um lucro objetivado pela organização, os gerentes devem assegurar custos em um nível de admissibilidade que seja capaz de viabilizar a margem pretendida. Para tal, é essencial que o custeio alvo seja empregado na fase de projeto do produto, pois é nesse momento que a análise se torna mais eficaz (SOUZA; ZANELLA; NASCIMENTO, 2005).

Na acepção de Cruz e Rocha (2008), ainda se destaca como fundamento do custeio alvo os seguintes princípios: envolvimento de diversas áreas da empresa, como por exemplo,

controladoria, marketing, engenharia de produção, compras, entre outras; volta-se para o ciclo de vida do produto, ou seja, considera tanto do ponto de vista do cliente quanto do produtor, almejando a otimização do custo total, que vai desde o projeto até a manutenção e descarte por parte do consumidor; por fim, deve ser considerada toda a cadeia de valor, envolvendo fornecedores, distribuidores, prestadores de serviços, varejistas, entre outros envolvidos no ciclo.

Scarpin e Rocha (2000), ainda contribuem apresentando que o custeio alvo possui como fundamento a integração entre todas as áreas da empresa, sobretudo na fase do projeto, pois qualquer inadequação ao custo alvo pretendido, os profissionais irão trabalhar de forma articulada e em conjunto para introduzir alterações no produto e viabilizar a sua produção. Ou seja, o projeto só será aprovado quando estiver dentro dos padrões estabelecidos, e isso na maioria das vezes só acontece quando há o princípio da cooperação e da integração entre os membros.

2.2.6 Elementos do Custeio Alvo

2.2.6.1 Preço Alvo

Na dinâmica do custeio alvo os preços são previamente estabelecidos pelo mercado, e em razão baseia-se na premissa de que os consumidores não estão interessados nos custos do fabricante, impossibilitando que as organizações exerçam influência sobre os preços, restando-lhes praticar preços quase que padronizados (COLAUTO; BEUREN, 2005).

Para que seja estabelecido um preço de venda deverão ser realizadas pesquisas de mercado por parte da empresa, para que seja identificado os preços comumente praticados pela concorrência. Dessa forma, o preço não pode ser fixado a partir dos custos de produção, pois se isso ocorrer os consumidores podem não estar dispostos a pagar quantias que não condizem com os valores praticados pelos concorrentes. Logo, na metodologia do custeio alvo os preços precisam ser fixados de acordo com as pesquisas de mercado realizadas, à luz do que os clientes estão dispostos a pagar por determinado produto (BIAZEBETE; BORINELLI; CAMACHO, 2009).

Nesse sentido, o preço alvo é baseado na avaliação das necessidades do mercado, na análise competitiva e nos planos preliminares da empresa para entregar um produto novo ou modificado com certas funções, características, estética e outras questões relacionadas à composição e utilidade do produto (JAYEOLA; ONOU, 2014). Os autores ainda apresentam

que o primeiro passo no processo de determinação de custos alvo é estabelecer o preço alvo do novo produto proposto, que envolve várias considerações. As necessidades atuais e futuras do mercado, como os desejos e preços que os clientes estão dispostos a pagar por recursos alternativos e ofertas competitivas. Uma boa maneira de determinar os desejos e necessidades atuais e futuras é entrevistar os clientes existentes e potenciais num processo chamado pesquisa de mercado.

Existem métodos para se estabelecer o preço alvo, que é um dos pilares do custeio alvo. Há empresas que analisam determinantes principais ao definir o preço alvo de um produto, ou seja, as necessidades do cliente, que estão relacionadas às características físicas do produto, o nível de preço aceitável, características do produto em comparação aos concorrentes e, finalmente, estabelecer um preço que irá ser absorvido pelo mercado (FRIDH; BORGENÄS, 2003).

O preço alvo 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).

2.2.6.2 Lucro Alvo

Antes de determinar qual o custo alvo a ser perseguido, a empresa deve determinar qual a margem objetivada que seja capaz de suportar o custo e ainda proporcionar rentabilidade à empresa, pois essa sobrevive de lucros. Dessa forma, o retorno pretendido pela empresa em razão do desenvolvimento das suas atividades, no que cerne ao processo do custeio alvo, é denominado como margem alvo (CRUZ; ROCHA, 2008).

Uma vez que fora determinado um preço para o produto ou serviço, 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 e proporcionar retornos e continuidade da organização (BIAZEBETE; BORINELLI; CAMACHO, 2009).

Determinar com precisão o nível da margem de lucro desejada requer um bom conhecimento do produto, uma vez que cada produto possui seu próprio plano de lucro e ciclo de vida. Isso envolve um processo bastante complexo de reunir planos de nível de negócios

(macro) e planos de nível de produto (micro). No nível de negócios, o lucro alvo é definido pela estimativa do lucro necessário gerado por toda a cartela de produtos que a empresa pretende produzir (FRIDH; BORGENÄS, 2003).

O lucro alvo é estimado após a definição do preço alvo por parte da empresa. Inicialmente, o lucro alvo pretendido é determinado pelo plano estratégico de negócios a médio prazo e pelo plano de lucros, no qual leva-se em consideração questões relativas ao rumo que a organização pretende tomar, como também perspectivas futuras de atuação e permanência no mercado (BOCK; PÜTZ, 2017).

Convergente com essa ideia, Woods, Taylor e Fang (2012) ponderam que o lucro alvo de um produto é tipicamente baseado no plano estratégico do negócio que forma a base para um plano de lucro da organização. Os planos de lucro incorporam um retorno sobre a medida do capital investido, uma vez que, o investimento de capital é visto como parte integrante do desenvolvimento do produto, pois se não há recursos para serem utilizados, consequentemente não há produção a ser executada.

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.

De acordo com o pensamento de Ansari e Bell (1997) determinar com precisão a margem de lucro desejada requer um bom conhecimento do produto, uma vez que cada produto possui seu próprio plano de lucro e ciclo de vida ante ao mercado. Isso envolve um processo bastante complexo de reunir planos de negócios e de produtos. No nível do plano de negócios, o lucro alvo é definido pela estimativa do lucro necessário gerado pela variedade de produtos que a empresa pretende produzir. Depois disso, a quantidade de lucro necessária para o negócio como um todo atingir o ponto de equilíbrio é determinada.

2.2.6.3 Custo Alvo

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 custo que deverá ser eliminado do produto, antes de iniciar o processo de produção. O cálculo para a identificação do custo alvo consiste em comparar o custo estimado de produção com o custo máximo admissível para que se chegue ao custo alvo, ou seja, a diferença que deve ser eliminada para

que se atinja o custo ideal para a manutenção das atividades (BIAZEBETE; BORINELLI; CAMACHO, 2009).

Sobre esse mérito, Brito, Garcia e Morgan (2008) explicam que o custo estimado pode ser entendido como o custo orçado na fase de desenho e planejamento de um determinado produto, sem nenhuma redução prévia de custos. Já em relação ao custo máximo admissível aduzem que esse pode ser entendido como o custo que o produto deve ser manufaturado para que se chegue à margem almejada e definida pela organização. Por sua vez, ainda segundo esses autores, o custo alvo representa o objetivo de redução de custos, ou seja, o custo a ser perseguido por todos os profissionais envolvidos na empresa.

A diferença entre o valor do preço alvo e a margem de rentabilidade pretendida, definida pelo planejamento estratégico, é o custo máximo sustentável para obter o consentimento do consumidor, atingir uma participação de mercado satisfatória e atingir os objetivos de lucro. O custo de produção, então, assume o papel da variável dependente, pois irá ser condicionado às práticas que a organização empreender para conseguir diminuí-lo, e isso envolve o esforço conjunto de todas as áreas (MARIA, 2012).

Na ideia do custeio alvo há a figura do chamado "custo reverso", no qual uma estimativa do preço de venda atingível e uma margem de lucro exigida são usados para determinar o custo permitido para um novo produto. Na literatura contábil, esse mecanismo de custeio reverso é chamado de "custeio orientado pelo mercado". Essa orientação para o mercado é uma característica essencial dos sistemas de custeio alvo. O cálculo de custos alvo é definido como uma técnica de cálculo de custos que utiliza uma fórmula para calcular um preço de custo permitido a ser alcançado durante o processo de desenvolvimento do produto, que basicamente consiste em diminuir o do custo estimado o custo máximo admissível, para então, se chegar ao custo alvo que deve ser eliminado (DEKKER; SMIDT, 2003).

Segundo Faria, Freitas e Marion (2009), na metodologia do custeio alvo os preços são previamente definidos pelo mercado, e a partir desse preço, é excluída a margem pretendida pela empresa, o que sobrar dessa relação é o custo máximo que a organização deve perseguir, unindo esforços em prol da eliminação de desperdícios. Esse termo chamado de custo máximo contempla os tributos incidentes nas operações, os custos de produção e despesas, sejam elas quais forem não sendo relevante a sua classificação. Diante do exposto, tem-se que o custo alvo é o preço de venda subtraída a margem de lucro almejada pela companhia. Outrossim, Camacho (2004, p. 38), aduz que "[...] uma vez definido o preço de venda e a margem desejada, é possível calcular o custo máximo admissível (custo meta), que é obtido pela diferença do preço de venda e a margem objetivada".

Então, no estabelecimento do custo alvo a diferença entre o preço de venda alvo e o lucro visado 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).

Cruz e Rocha (2008) entendem que custo alvo é o montante de custos que devem ser eliminados, para que o custo estimado de um produto ou serviço se adeque ao custo admissível, levando em consideração o custo total do cliente, o preço alvo definido pelo mercado e a margem alvo projetada pela organização.

Sob a lógica do custeio alvo as atividades são controladas levando-se em consideração um custo admissível baseado no mercado, que será perseguido com a finalidade de se obter rentabilidade. Então, uma margem planejada é subtraída do preço de venda para determinar o custo alvo para um novo produto ou serviço (MELO; CALLADO, 2019). Para tal, todos os membros da empresa precisam trabalhar concomitantemente em torno de um único objetivo, que consiste em atingir o custo alvo estabelecido (GAGNE; DISCENZA, 1995). Nessa mesma linha de pensamento, Cardoso e Beuren (2006) aludem que o custo alvo é resultado da subtração entre o preço de venda baseado no mercado, e a margem de lucro desejada pela empresa.

Destarte, o custo alvo pode ser compreendido como o custo que se precisa atingir, no desenvolvimento de um produto ou serviço, que seja capaz de proporcionar a fixação de um preço que seja competitivo perante o mercado, e ao mesmo tempo, garanta lucros justos à empresa (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004).

Adicionalmente, depreende-se que o custo alvo é considerado como a diferença entre o custo estimado e o custo máximo admissível, dado o preço comumente praticado no mercado e a margem desejada. Dessa forma, na lógica do custeio alvo o produto só entra na fase de produção uma vez que o custo alvo for igual a zero (BIAZEBETE; BORINELLI; CAMACHO, 2009; CAMACHO; ROCHA, 2008).

Logo, conforme foi apresentado, basicamente, há duas vertentes de pensamento quando se trata da abordagem em relação ao custo alvo, uma aduz que o custo alvo é o custo resultante da diminuição da margem objetivada pela empresa do preço de venda, já a outra defende que o custo alvo é a diferença entre o custo máximo admissível e o custo estimado, representando a diferença que precisa ser eliminada. As duas abordagens podem ser visualizadas por meio do exemplo a seguir, apresentado no Quadro 5.

Quadro 5 – O custo alvo de acordo com as duas vertentes de pensamento

COMPONENTES	VALOR
Preço de venda	100
Lucro meta (10%)	10
Custo alvo	90
OU	
Preço de venda	100
Lucro meta (10%)	10
Custo máximo admissível	90
Custo estimado	93
Custo alvo (<i>Gap</i>)	3

Fonte: (CAMACHO, 2004, p. 21).

De acordo com o exemplo mostrado no Quadro 5 é possível entender que de acordo com a primeira abordagem o custo alvo seria 90, representando a diferença entre o preço de venda (100) e a margem pretendida (10). Por outro lado, de acordo com a segunda abordagem o custo alvo seria a diferença (*gap*) entre o custo máximo admissível (90) e o custo estimado (93), resultando em 3, ou seja, a parcela do custo que deve ser eliminada nos processos internos da organização para que se atinja o custo alvo.

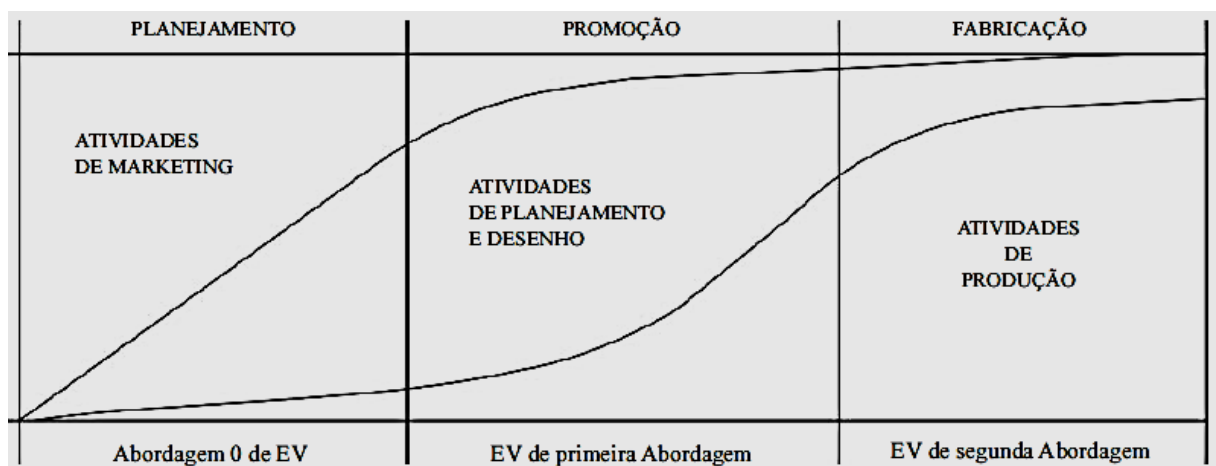
2.2.6.4 Engenharia de Valor

Outro elemento que faz parte do processo do custeio alvo é a chamada engenharia de valor, que basicamente 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 abordagem da 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). De acordo com Csillag (1995), no âmbito da engenharia de valor os colaboradores da área mercadológica trabalham em relação aos requisitos dos consumidores, a engenharia define questões relacionadas aos produtos, a manufatura cuida dos processos de produção, sempre em consonância com as metas já traçadas, e outros profissionais tais como especialistas de compras, finanças e qualidade contribuem para que seja realizado o processo como um todo denominado de engenharia de valor.

Para Sakurai (1997) a engenharia de valor é uma ferramenta imprescindível para perseguir o atingimento do custo meta. O referido autor classifica as etapas da engenharia de valor da seguinte forma: engenharia de abordagem zero – sendo aplicada na fase de planejamento do produto; engenharia de valor de primeira abordagem – aplicada no estágio de desenho e desenvolvimento do produto; e engenharia de valor de segunda abordagem – aplicada no estágio da manufatura, quando o produto já se encontra em produção. A relação entre as etapas da engenharia de valor abordadas por Sakurai (1997) podem ser melhor visualizadas por meio da Figura 2.

Figura 2 – Relação entre os tipos de Engenharia de Valor (EV)



Fonte: (CARDOSO; BEUREN, 2006, p. 16).

Por meio da Figura 2 é possível entender que na primeira etapa, que compreende a engenharia de abordagem zero, é o momento em que é idealizado o lançamento do produto, e isso envolve pesquisa de mercado junto aos clientes e potenciais clientes, para que se analise a viabilidade de aceitação. Uma vez que o produto fora idealizado, na engenharia de valor de primeira abordagem o produto sai do campo das ideias e passa a ganhar formas através de projetos, definições de componentes, dentre outros elementos. Nessa também são feitos os primeiros testes e são concebidos os protótipos, com as devidas avaliações e ajustes necessários. Por fim, na última etapa, a chamada engenharia de valor de segunda abordagem, diz respeito à fabricação de forma efetiva, em que as melhorias e modificações necessárias para reduzir os custos de fabricação já foram agregadas ao produto.

Camacho (2004) ensina que a engenharia de valor consiste em decompor os produtos ou serviços em funções realizadas, para que sejam analisados os valores de cada uma delas. Dessa forma, durante o processo do custeio alvo se faz o levantamento das necessidades dos consumidores em relação ao produto, e a partir disso com a decomposição das funções e

características dos produtos são atribuídos valores a cada uma, tornando possível a visualização de qual resulta em maior custo de produção. Uma vez que os custos são identificados, a engenharia de valor permite a substituição de funções que não agregam valor ao produto e nem contribuem para a viabilidade do produto, mas sem incorrer em perda da qualidade, pois todos os processos são convergidos em prol das necessidades dos consumidores.

Segundo Cruz e Rocha (2008), a engenharia de valor é um conjunto de procedimentos que visa manter a funcionalidade e qualidade de um produto ao passo que os custos sejam substancialmente reduzidos, tanto para a empresa, quanto para o consumidor. Ainda de acordo com o pensamento desses autores, a engenharia de valor se desenvolveu nos Estados Unidos após a segunda guerra mundial, tendo a finalidade de produzir diante da escassez do pós-guerra. Para tal, componentes eram substituídos ou reduzidos, mas de uma maneira que não compromettesse a qualidade dos produtos.

Nessa perspectiva, a engenharia de valor considera projetar um produto de variados ângulos no objetivo de se obter um custo menor, mas sempre analisando as funcionalidades esperadas pelos consumidores. A engenharia de valor pode ser aplicada em compras, planejamento, projeto, produção e outros processos normalmente executados dentro de uma organização (GAGNE; DISCENZA, 1995).

A engenharia de valor consiste na pesquisa sistemática de cada processo de desenvolvimento de um bem ou serviço, cujo objetivo é o constante aperfeiçoamento e obtenção do menor custo possível, no entanto, sem perda de qualidade para que as expectativas do mercado sejam satisfeitas. Na lógica do custeio alvo, a engenharia de valor pode ser caracterizada como a essência de tal método de custeamento, pois possibilita que sejam empreendidos esforços no sentido de implantar uma análise funcional do produto para atingir, com mais efetividade, todas as funções requeridas pelo mercado de um produto, ao menor custo possível. A engenharia de valor proporciona melhoramento no projeto dos produtos, alterações de materiais na composição, e até mesmo viabiliza a forma em que são executados os processos, pois sempre busca novas tecnologias que auxiliem a deliberar sobre quais processos e componentes devem ser modificados ou então eliminados (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004).

O método da engenharia de valor objetiva e se propõe a desenvolver melhorias em cada etapa do processo de desenho e planejamento de um produto, procedendo à alteração de materiais mais caros por matérias com melhor custo benefício, contudo, um dos pilares da engenharia de valor é que a qualidade não deve ser diminuída, pois se volta para a satisfação do cliente. A engenharia de valor se preocupa também com a forma de execução dos processos,

pois busca novas tecnologias para melhorá-los e em razão disso se tornar mais competitivo no mercado. Para que os fundamentos da engenharia de valor sejam concretizados e efetivados na prática se faz necessária a integração das variadas áreas da empresa, pois é uma abordagem multidisciplinar. As análises no projeto de um produto são realizadas por engenheiros, profissionais da área administrativa como: compras, contabilidade de custos e vendas, como também profissionais da parte de manufatura (COLAUTO; BEUREN, 2005; GOMES; COLAUTO; MOREIRA, 2009).

Uma técnica de que possui abordagem criativa e organizada, assim pode ser caracterizada a engenharia de valor, porque tem como propósito a identificação e posterior minimização de custos desnecessários no processo que não agregam valor, ou seja, os custos que não agregam qualidade, utilidade, durabilidade, boa aparência e outros requisitos pretendidos pelo consumidor são cortados do processo de planejamento e desenho do produto (ONO; ROBLES JÚNIOR, 2004).

Na acepção de Biazebete, Borinelli e Camacho (2009), a engenharia de valor é uma ferramenta de gestão de custos utilizado no processo do custeio alvo. Nesse sentido, a engenharia de valor suporta o cálculo do custo alvo, remodelando o projeto do produto para reduzir custos sem alterar a qualidade ou a sua funcionalidade (ZENGIN; ADA, 2010).

A engenharia de valor é uma ferramenta de redução de custos que pode ser usada na fase de design de um novo produto. Analisa as funções do produto ao mesmo tempo que tenta obter o menor custo possível, sem comprometer as características do produto como, por exemplo, segurança, desempenho e qualidade. A engenharia de valor é frequentemente conduzida em quatro estágios, que são os seguintes, análise das funções, desenvolvimento criativo, solução de problemas e desenvolvimento de novas ideias em relação ao produto que se esteja desenvolvendo (FRIDH; BORGENÄS, 2003).

Há uma nova proposta conceitual da engenharia de valor, consiste na busca de possíveis inovações no nível do projeto de um produto, ainda em fase de desenvolvimento, antes que sejam estabelecidos os requisitos de qualidade, custo e investimento. Representa a ideia de melhorias focadas no estágio inicial. Diferentemente da proposta convencional de engenharia de valor, que atua para aumentar o valor de um produto por meio da melhoria das funções existentes sem aumentar seus custos. A nova ideia da engenharia de valor propõe um estágio de busca da inovação como uma fase constituinte do processo de desenvolvimento de um produto, aumentando as chances de desenvolvimento de produtos revolucionários. Para tanto, ideias, independentemente do momento de sua geração, devem ser gerenciadas para uso futuro no processo de aplicação da engenharia de valor (IBUSUKI; KAMINSKI, 2007).

Em outra abordagem conceitual, a engenharia de valor pode ser entendida como um exame sistemático e interdisciplinar de fatores que afetam o custo de um produto com o objetivo de conceber um meio para alcançar seu propósito específico nos padrões exigidos de qualidade e confiabilidade e a um custo aceitável, custo esse previamente definido com base no preço alvo apontado pelo mercado e lucro alvo pretendido pela organização (BURROWS; CHENHALL, 2012).

A engenharia de valor e o custo alvo são elementos e processos complementares, porque, enquanto um permite a identificação de onde a redução de custos pode ser alcançada, no caso da engenharia de valor, o outro mostra o alvo a ser atingido para garantir o plano de lucratividade de longo prazo da empresa, no caso do custo alvo (IBUSUKI; KAMINSKI, 2007).

2.2.7 Processo do Custeio Alvo

Na lógica da dinâmica 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 (BIEDERMANN; LINDEMANN, 2008).

O custeio alvo pode ser reduzido a dois momentos. O primeiro momento envolve o planejamento de um produto que satisfaça as necessidades do cliente, bem como o estabelecimento do custo alvo a partir do lucro desejado, menos o preço de venda desejado do novo produto, ou produto que esteja passando por mudanças no seu projeto. O segundo momento diz respeito a realizar o custo alvo usando a engenharia de valor, em que esse recurso faz uma comparação entre custo alvo e custo alcançado. Se os custos reais excederem o custo desejado, existem alguns métodos que podem ser usados para recuperar o controle dos custos, ao ponto de viabilizar o atingimento do custo alvo (FRIDH; BORGENÄS, 2003).

Zengin e Ada (2010) apresentam os principais passos relativos à utilização do custeio alvo nos processos de uma organização. O primeiro passo do processo será proceder à determinação das especificações, funcionalidade e qualidade desejadas, momento em que os requisitos do cliente são integrados ao processo. Em um segundo momento o preço alvo é

especificado de acordo com as condições de mercado, por meio da contribuição dos clientes. No terceiro passo, com base no preço de venda especificado e na política de lucros da organização, uma margem de lucro é determinada e o custo alvo, teórico, é estabelecido. O quarto passo envolve a divisão de custos nos direcionadores de custos. A análise da engenharia de valor é incorporada ao modelo para reduzir o custo na fase de design do produto, pois é especialmente eficaz nesse estágio. O quinto passo envolve o cálculo de custos alvo por meio do design do produto, sendo tal cálculo integrado a outras funções, ferramentas e técnicas de gerenciamento para obter redução de custos. Assim, o custo alvo é alcançado e a melhoria contínua é sugerida pela filosofia Kaizen, que consiste no emprego de esforços para o melhoramento contínuo dos processos executados.

Por sua vez, Maria (2012) explana sobre o processo de cálculo para se chegar ao custo alvo. De acordo com a autora, o processo pode ser resumido em três etapas, que compreendem: definir o custo permitido relacionado ao estágio de planejamento e o design inicial do produto; em seguida, definir e alcançar o custo alvo que está ligado ao design detalhado do produto e à produção; por fim, definir o plano de industrialização e preparação da fabricação, que irá aplicar as estratégias traçadas na fase do projeto e unir esforços para atingir melhorias constantes nos processos. As duas primeiras etapas compõem a fase de projeto do cálculo do custo alvo, enquanto a terceira constitui a fase operacional. A primeira etapa do processo de custeio tem como objetivo determinar o custo permitido e está vinculada ao planejamento estratégico, identificando mercados específicos, consumidores e produtos que a empresa pretende desenvolver, e ao projeto inicial do produto. Este custo é determinado calculando a diferença entre o preço, definido de acordo com a lógica de mercado, e lucro esperado.

Conforme apresenta Ibusuki e Kaminski (2007), a abordagem do custeio alvo possui os seguintes passos para sua implementação: primariamente, é necessário reorientar a cultura e as atitudes dos colaboradores da organização, pois esses precisam ter o pensamento voltado para o mercado; em seguida, estabelecer um preço alvo com base nas noções de mercado; então, deverá ser determinado o custo alvo, subtraindo-se do preço alvo a margem determinada; depois estabelecer e organizar os processos internos para colocar em prática o custeio alvo, devendo as equipes ser preparadas para trabalhar em conjunto e de forma organizada; estabelecer modelos de custo do produto para apoiar a tomada de decisão; utilização de ferramentas para a redução dos custos, como por exemplo, a engenharia de valor; unir esforços para a identificação e redução dos custos indiretos; e por fim, medir os resultados e manter o foco de gerenciamento, pois o custo estimado atual precisa ser monitorado em relação ao custo alvo ao longo de todo o desenvolvimento.

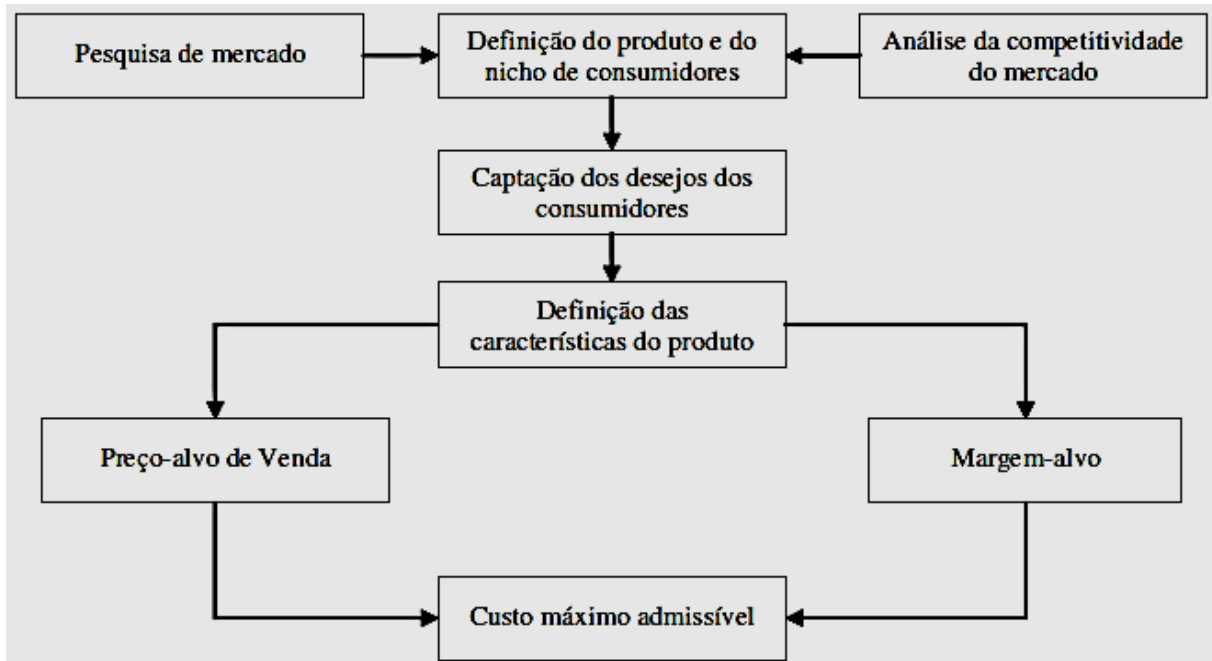
Na concepção de Dimi e Simona (2014), em termos de desenvolvimento do método do custeio alvo em uma organização, devem ser seguidos os seguintes passos: planejamento do produto, que envolve conceito e uso do produto, especificações de funcionamento, atividades de marketing e produção do produto; em seguida definição de conceitos como o preço alvo e o custo alvo a ser atingido para um novo produto; depois a criação de base, que consiste em realizar o desenho geral do produto com base no cálculo do custo alvo; em seguida, deverá ser detalhado o projeto, as características de fabricação do produto são estabelecidas com base no esquema geral do plano e no cálculo do custo alvo; e finalmente a preparação para a fabricação, de modo que o sistema de manufatura e as variações do produto são projetados por meio de métodos e processos de fabricação determinados que possibilitem a realização do custeio alvo.

Pode-se compreender que o processo de cálculo do custo-alvo começa com a pesquisa sobre os atributos e a qualidade que os clientes desejam em um potencial produto e o preço que estão dispostos a pagar por esses recursos. A próxima etapa envolve subtrair a lucratividade exigida pelo fabricante para fabricar um produto a partir de seu preço de mercado para determinar seu custo-alvo ou o custo permitido. Todos os esforços subsequentes ao cálculo de custos alvo estão focados em alcançar o custo admissível de um produto. Se o custo alvo de um produto puder ser alcançado, ele é produzido, mas caso contrário, o produto é rejeitado como sendo um produto economicamente inviável para integrar a cartela da empresa (KEE, 2010).

Conforme preconizado por Hansen (2002), as etapas para a definição do custeio alvo compreendem: (i) a pesquisa de mercado, para que sejam identificadas as expectativas e preferências dos consumidores, (ii) análise acerca da competitividade do mercado, para que seja determinado o nível de concorrência que o produto irá enfrentar, (iii) o próximo passo é definir bem o tipo de produto e o nicho de consumidores, o que pode ser viabilizado por meio de pesquisas voltadas a potenciais consumidores, (iv) por meio da pesquisa um elemento muito importante é a captação dos desejos dos consumidores, pois são levados em consideração na elaboração do produto, (v) a próxima etapa é a definição das características do produto, sempre partindo das necessidades dos consumidores, (vi) então, considera-se o preço de mercado para a determinação do preço de venda, (vii) para posteriormente considerar a margem desejada, ou seja, o retorno que a empresa espera em relação ao produto, (viii) e por fim, define-se o custo alvo, sendo o custo máximo admissível para que o produto entre em desenvolvimento.

Dessa forma, com base nas discussões apresentadas em relação ao processo do custeio alvo e definição do custo alvo, a Figura 3 sintetiza e ilustra de forma mais explícita como ocorre o processo de definição do custo alvo a ser perseguido pela entidade, conforme abordagem da literatura pesquisada.

Figura 3 – Processo de obtenção do custo alvo

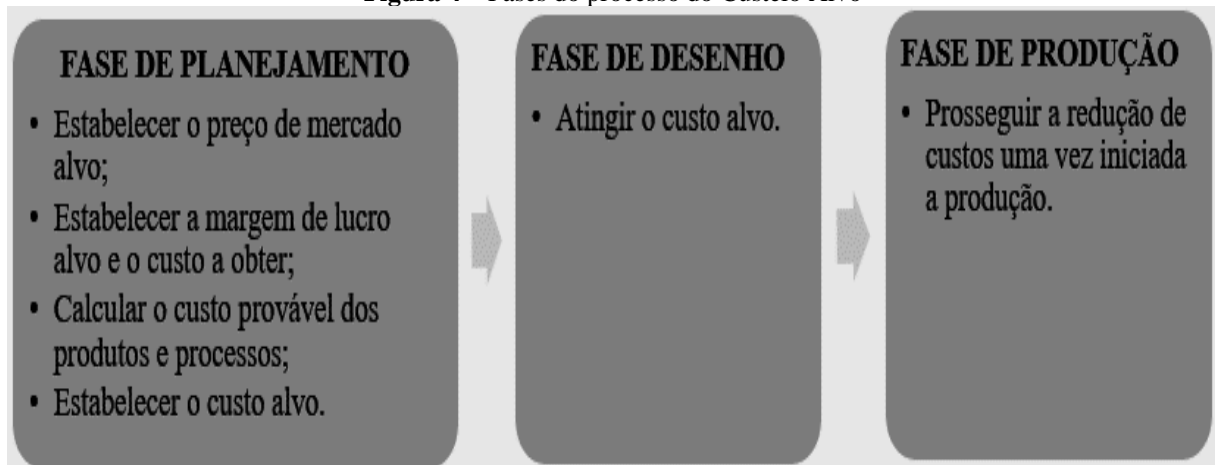


Fonte: (CRUZ; ROCHA, 2008, p. 38).

A partir da apresentação da Figura 3 percebe-se que o processo de definição do custo alvo tem início no meio externo à organização, ou seja, tem início no próprio mercado, pois antes de iniciar os processos internos é de suma importância o empreendimento de análises de mercado, as quais compreendem investigação sobre a competitividade de mercado, para que se possa definir o seu nicho de atuação e os seus produtos, com base na percepção e desejos dos clientes. Uma vez que essas informações são coletadas, começa o trabalho interno, com a definição das características e componentes que farão parte do produto, sempre procurando alternativas viáveis financeiramente, mas que satisfaçam os desejos dos consumidores e funcionalidades necessárias. Por fim, considera-se os preços que os clientes estão dispostos a pagar para só então definir a margem objetivada e qual o custo que deve ser perseguido para que a produção seja viável.

Complementarmente, as etapas apresentadas até então em relação ao processo completo do custeio alvo, como também em relação à definição do custo alvo de forma isolada, foram agrupadas em três fases, as quais se dividem em: fase de planejamento, fase de desenho e fase de produção, conforme disposto pelo CAM-I (1998). A Figura 4 mostra de forma mais detalhada como foi feita essa divisão das etapas do processo do custeio alvo em três fases.

Figura 4 – Fases do processo do Custeio Alvo



Fonte: (CAM-I, 1998).

Observando a Figura 4 percebe-se 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.

2.2.8 Vantagens

Embora o sistema de custeio alvo tenha surgido e se desenvolvido nos meios manufatureiros, uma das vantagens inerentes ao custeio alvo é que mesmo se aplica em quaisquer tipos de organizações, sobretudo naquelas que trabalham diante de uma realidade de escassez de recursos (CRUZ; ROCHA, 2008). Nessa perspectiva, o custeio alvo tem se revelado como uma ferramenta estratégica atraente para as mais variadas empresas do mundo (ARAÚJO; MARQUES; SILVA, 2001).

Ellram (2000) apresenta algumas das vantagens inerentes ao custeio alvo, dentre as quais destaca-se: 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.

Diante do atual cenário competitivo em que as organizações estão inseridas, ser capaz de ofertar um produto com um preço acessível e de boa qualidade, atendendo as expectativas dos clientes, e ainda garantir a margem objetivada pela empresa, tem feito do custeio alvo um artefato importante para a gestão estratégica das empresas (ARAÚJO; MARQUES; SILVA, 2001).

Uma outra vantagem do custeio alvo é que esse sistema de custeamento permite a definição e controle sobre os custos antes mesmo que eles aconteçam, pois, seu foco está voltado para a fase do projeto, que é quando a maioria dos custos podem ser controlados e reduzidos de forma mais fácil. Além disso, o custeio alvo está diretamente ligado ao planejamento de lucros de longo prazo, pois considera uma margem pré-estabelecida para o cálculo do custo alvo, dessa forma, se relaciona diretamente à sobrevivência e continuidade da organização. Outra vantagem pontuada em relação ao custeio alvo diz respeito a sua interação de todos os membros da empresa em prol de um objetivo comum, pois dessa forma os funcionários tornam-se cada vez mais comprometidos com a empresa. Por essas e outras vantagens que o custeio alvo tem sido utilizado em diversas partes do globo, não ficando restrito apenas ao território japonês (ARAÚJO; MARQUES; SILVA, 2001).

A adoção do custeio alvo deve ser vista não apenas como um método capaz de calcular o custo alvo e definição de esforços para o atingimento do mesmo, mas também deve ser entendido como uma ferramenta facilitadora para a execução da gestão estratégica de custos na cadeia valor como um todo, por intermédio do comprometimento de todos os integrantes da cadeia na busca por maior competitividade dos seus produtos ante ao mercado. Destarte, o custeio alvo é uma ferramenta interessante quanto ao inter-relacionamento das várias empresas pertencentes a uma cadeia de valor em comum (SILVA, 1999).

Na opinião de Colauto, Beuren e Rocha (2004), a principal vantagem inerente ao custeio alvo diz respeito ao planejamento de custos com base na visão de mercado e redução dos custos do produto, de forma orientada pelas informações externadas pelos clientes, o que contribui para o processo de melhoramento constante e ajuda a tonar os produtos da empresa cada vez mais competitivos ante ao mercado. Sobre isso, Martins e Rocha (1998) apontam que o custeio alvo é essencialmente útil em ambientes tomados pela competitividade, mas nada impede que seja também adotado em outros tipos de cenários que não sejam imbuídos de competição.

A principal vantagem do custeio alvo reside no planejamento e redução dos custos dos produtos, a partir de uma visão de mercado, com enfoque nas informações obtidas de

fornecedores, concorrentes e consumidores. Sua importância está atrelada à redução do ciclo de vida dos produtos, o que impulsiona as organizações a estarem projetando e lançando novos produtos num curto espaço de tempo, dessa forma, a necessidade de gerenciar os custos na fase do projeto e desenho de novos produtos se faz imprescindível. Dessa forma, o custeio alvo pode ser utilizado como uma ferramenta estratégica da organização já na fase do planejamento dos produtos, o que influencia na obtenção das margens esperadas (COLAUTO; BEUREN, 2005).

De acordo com Gomes, Colauto e Moreira (2009), uma importante vantagem relacionada ao custeio alvo diz respeito à integração e união de todas as partes da empresa em prol de um objetivo em comum, que permeia em torno do desenvolvimento de novos produtos e melhorias nos produtos já existentes. Então, para que seja atingido o custo alvo é necessário a cooperação de todos os colaboradores da empresa, o que aumenta o compromisso de todos com a organização da qual fazem parte.

Uma outra expressiva vantagem relacionada ao custeio alvo é que o mesmo possibilita a empresa a se antever na determinação dos custos de produção antes mesmo da sua ocorrência, o que auxilia no entendimento acerca da viabilidade de um determinado produto, ainda na fase do projeto. Na fase do projeto os custos podem ser ajustados por meio de mudanças no projeto, que incluem por exemplo, substituição de materiais, e com isso as empresas têm mais facilidade em lidar com a mudança de rotinas na fase da produção, cuja fase é responsável pela ocorrência de fato dos custos (BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008).

É importante ressaltar que no estágio do projeto e desenvolvimento de produtos há mais oportunidades significativas para a redução de custos, pois de 70% a 80% dos custos de um produto permanecem inalterados após o estágio do projeto, ou seja, quando já está sendo realizada a produção. Isso permite apontar que uma das vantagens para a adoção do custeio alvo reside no fato de o mesmo propicia uma maior acurácia no que tange ao planejamento empresarial, diminuindo riscos de imprecisões e ineficiências após iniciado o processo produtivo (CENGIZ; ERSOY, 2010).

Faria, Freitas e Marion (2009), explanam acerca de algumas das vantagens relacionadas ao custeio alvo, sobre as quais os autores apresentam o seguinte: o custeio alvo é uma ferramenta que permite a identificação de problemas não só do dia a dia da empresa, mas também pode detectar problemas futuros, sobretudo em relação ao impacto de externalidades sobre a organização, como por exemplo, alterações nos valores dos materiais, folha de pagamento e tributação, podendo simular dados estimados para analisar a viabilidade de um novo produto; é um instrumento que baseia seus processos sempre voltado para a visão de mercado, e isso ajuda na aceitação dos produtos por parte dos consumidores; é um sistema

contrário às ideias de sistemas de custeio tradicionais, pois por meio da visão de mercado possibilita viabilizar a obtenção do custo alvo do produto, e quando esse não é atingido se faz necessário repensar a produção de um determinado produto, o que se não for feito poderá gerar resultados econômicos negativos para a empresa; por fim, pode-se afirmar que o custeio alvo é uma ferramenta inovadora e de lógica fácil para a utilização do empreendedor, pela qual se pode potencializar as habilidades e conhecimentos no seu segmento de atuação.

A 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).

Proceder ao cálculo de custos alvo atende às novas condições do mercado, integrando requisitos do cliente, atributos técnicos e informações sobre custos na fase de projeto do produto e reduzindo o custo do produto, eliminando a falta de valor de funções adicionais. O cálculo de custos alvo permite que os fabricantes gerenciem os custos com eficiência, agregando valor aos produtos (ZENGIN; ADA, 2010). Sendo assim, a abordagem do custeio alvo é altamente benéfica, pois trabalha para controlar ativamente os custos antes ou durante o desenvolvimento do produto, mas sobretudo, na fase do projeto, pois é nessa fase que se faz possível um maior nível de gestão e controle sobre os custos (FEIL; YOOK; KIM, 2004).

O custeio alvo pode fazer parte de um processo mais amplo de gerenciamento de custos do produto, que se preocupa com a obtenção de um custo alvo simultaneamente com o planejamento, desenvolvimento e projeto detalhado de novos produtos, o que agrega mais eficiência no que cerne à otimização de planejamento e redução dos custos na fase do desenho e projeto de novos produtos ou naqueles em que são feitas alterações (DEKKER; SMIDT, 2003). Sobre esse mérito, Shank e Fisher (1999) vão além ao argumentar que o custeio alvo pode ser aplicado a produtos já existentes e também aos estágios de fabricação do ciclo de vida de um produto.

De acordo com o pensamento Fridh e Borgenäs (2003), outros benefícios que foram identificados e sustentam o uso do custeio alvo apontam para a importância das atividades de desenvolvimento para a lucratividade da empresa, devido ao desenvolvimento de produtos e serviços cada vez mais caros. Além disso, o custeio alvo é um procedimento que economiza tempo e, portanto, um aspecto valioso nas empresas atuais, nas quais o tempo é precioso.

2.2.9 Desvantagens

Como todo artefato gerencial, o custeio alvo também apresenta algumas desvantagens em relação a sua implantação e uso, como por exemplo, o custeio alvo requer um processo administrativo complexo, pois uma das suas premissas é o envolvimento integrado de equipes multifuncionais, que compreende desde administradores até colaboradores da linha de produção, e nem sempre é possível alinhar os pensamentos em torno de um objetivo em comum a ser atingido por muitas pessoas envolvidas (BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008).

Já na concepção de Cengiz e Ersoy (2010), na lógica do custeio alvo permeia um problema de percepção acerca do método, pois os seus princípios buscam o envolvimento de todas as áreas da empresa, dispostas em equipes multifuncionais, o que segundo os autores pode não ser internalizado por muitos colaboradores envolvidos nos processos, uma vez que muitos gestores entendem que o custeio alvo é relacionado apenas aos profissionais de contabilidade e finanças, não dando muita credibilidade de concentração esforços para o atingimento dos objetivos traçados com base no método do custeio alvo. Os autores ainda ressaltam que a implementação do custeio alvo requer envolvimento e ampla colaboração de agentes internos e externos à empresa, o que representa uma dificuldade em relação ao custeio alvo.

Em seu trabalho, Davila e Wouters (2004) criticaram o custeio alvo em relação à grande atenção que é dada aos chamados direcionadores de custos, ou seja, fatores de associação entre a ocorrência dos custos e a execução das atividades dentro da empresa, pois segundo esses autores ao passo que é dada atenção aos direcionadores de custos, é dada atenção insuficiente a fatores de receita, como por exemplo tempo de atuação no mercado e tecnologia utilizada, fatores esses que são distintos de uma empresa para outra e que exerce influência sobre a atuação no mercado. Esses autores também externaram críticas em relação ao custeio alvo pelo fato que é um método muito burocrático, demorado e detalhado, embora empregue conceitos relativamente simples, mas na prática algumas implicações limitantes são observadas.

Kato (1993) vai além ao apontar críticas em relação ao custeio alvo no que diz respeito às exigências e condições de trabalho que são impostas a alguns profissionais envolvidos no processo de custeio alvo, a exemplo de projetistas e engenheiros, pois tais profissionais são submetidos à rigorosa pressão de tempo e longas jornadas de trabalho, o que provoca cansaço exacerbado aos funcionários, comprometendo a qualidade de vida e condições de trabalho. A pressão de tempo e longas jornadas de trabalho se devem ao fato dos curtos prazos estabelecidos para as equipes, pois soluções precisam ser desenvolvidas em tempo hábil para que projetos viáveis de produtos sejam aprovados e entrem na fase de execução. É uma pressão interna e

externa, pois o mercado é dinâmico e os clientes almejam agilidade em soluções, qualidade e preços baixos.

Já Brito, Garcia e Morgan (2008) argumentam que o custeio alvo é uma ferramenta que exige um processo administrativo bastante complexo, pois há a necessidade de envolver equipes multifuncionais e dotadas de sinergia, abrangendo desde os administradores, até os trabalhadores do operacional, como por exemplo, operadores de máquina, torneiros, entre outros, o que representa um grande desafio. Sobre esse mérito Sakurai (1997, p. 59) assevera que o custeio alvo permeia toda a empresa e que “o talento de todos, desde os estágios de desenho e de desenvolvimento do produto, passando pela fabricação, até a produção em massa”.

Para Atkinson et al. (2000), o custeio alvo tem suscitado alguns problemas em face da sua utilização. Os autores abordam que o custeio alvo ocasiona conflitos entre partes, pois há muita pressão envolvida em relação aos seus colaboradores, o que pode implicar em falhas durante no processo. Nesse sentido, os autores ainda argumentam que enquanto a engenharia luta para reduzir centavos dos produtos, outros setores da empresa não têm consciência e continuam se excedendo nos gastos. Assim como Kato (1993), Atkinson et al. (2000) defenderam de forma contundente que o custeio alvo coloca determinados colaboradores em nível muito elevado de pressão, o que os leva à exaustão e compromete a qualidade de vida no trabalho.

O custeio alvo é uma abordagem impulsionada pelo mercado e precisa de um amplo compromisso organizacional. Pesquisas de mercado abrangentes, foco nas demandas do cliente, características de design dos produtos, equipes multifuncionais, integração de fornecedores e muitos outros fatores afetam o sucesso do custeio alvo. Embora a definição do processo denote uma abordagem prática, a implementação do processo não é tão simples, porque requer uma relação harmoniosa de variados fatores, o que muitas vezes se torna uma dificuldade tanto na implementação, como na continuidade da utilização da técnica do custeio alvo (HORSCH, 1998).

Destarte, a dificuldade na implementação e uso do custeio alvo nas atividades das empresas está também relacionada ao volume de tempo e investimentos que se fazem necessários para desenvolver o uso da ferramenta, investimentos esses que são ainda mais vultuosos em empresas de porte maior (BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008).

3 METODOLOGIA

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa é classificada como exploratória e descritiva em relação aos objetivos delineados. Sobre pesquisas exploratórias pode-se depreender que as mesmas têm como finalidade proporcionar maior aproximação com o problema estudado, no intento de torná-lo mais explícito ao ponto de ser possível proceder à formulação de hipóteses (GIL, 2010). O autor ainda vai além ao argumentar que a maioria das pesquisas com propósitos acadêmicos, num primeiro momento, assumem caráter exploratório, porque nesse momento é pouco provável que o pesquisador tenha definições claras do que irá investigar.

De acordo com Michel (2005), estudos exploratórios têm por objetivo auxiliar na definição de objetivos e levantamento de informações acerca do assunto e objeto estudado. A pesquisa exploratória busca subsidiar condições para a formulação de respostas em relação a uma dúvida, uma lacuna do conhecimento. Nesse sentido, Tripoli, Fellin e Meyer (1981, p. 64) endossam que a pesquisa exploratória objetiva “desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, a fim de fornecer hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”.

Por sua vez, Cervo, Bervian e Silva (2007), explicam que a pesquisa exploratória não requer a elaboração de hipóteses a serem testadas no trabalho, mas sim, definir objetivos e buscar mais informações sobre determinado tema. Tal tipologia tem por objetivo permitir que o pesquisador possa se familiarizar com o tema e fenômeno estudado ou desenvolver uma nova percepção sobre ele e formular novas ideias.

Com base nos ensinamentos supra apresentados, é importante pontuar que a presente pesquisa ao relacionar os fatores contingenciais ao custeio alvo com enfoque nas indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE, abordagem não identificada na literatura, proporcionou maior familiaridade com o problema levantado, como também forneceu indícios para aprofundamentos em estudos futuros, haja vista a importância socioeconômica do objeto investigado e a necessidade de se aumentar a produção científica sobre o custeio alvo na literatura nacional, sobretudo sob variados aspectos metodológicos.

Ainda sobre a classificação da pesquisa concernente aos objetivos, outra característica inerente a essa pesquisa é que a mesma também é descritiva. Sobre pesquisa descritiva entende-se que a mesma “tem o propósito de analisar, com maior precisão possível, fatos ou fenômenos em sua natureza e características, procurando observar, registrar e analisar suas relações, conexões e interferências” (MICHEL, 2005, p. 36). A autora ainda aduz que em pesquisas

descritivas os fatos e fenômenos devem ser extraídos da realidade, onde ocorrem, e analisados à luz das influências que o meio exerce sobre eles.

Para Gil (2010), as pesquisas descritivas têm o propósito de descrever as características de uma população, como também estabelecer possíveis relações entre variáveis. Esse tipo de pesquisa também tem como objetivo estudar as características de um grupo, como por exemplo, distribuição por idade, sexo, procedência, escolaridade, etc. Algumas pesquisas descritivas vão além desses objetivos apontados e buscam determinar a natureza da relação entre variáveis, nesse caso, aproximando-se da pesquisa exploratória.

No entendimento de Cervo, Bervian e Silva (2007), pesquisas descritivas observam, registram, analisam e correlacionam fatos ou fenômenos, cujo intento não é manipular. De modo geral, pode-se depreender que pesquisas descritivas têm como objeto de trabalho dados ou fatos colhidos da própria realidade. Os dados precisam ser levantados e registrados de forma ordenada para que sejam adequadamente estudados.

Logo, a presente pesquisa pode ser considerada descritiva, pois permitiu a observação, registro e apresentação de forma ordenada das características das empresas investigadas, como também apresentação dos aspectos relativos aos fatores contingentes internos e externos que influenciam as atividades das empresas. Ademais, permitiu estabelecer e discutir relações existentes entre os fatores contingentes e a utilização de aspectos inerentes ao custeio alvo nos processos das empresas pesquisadas.

3.2 DELIMITAÇÃO E UNIVERSO

Para a realização de uma pesquisa se faz necessário estabelecer limites para a investigação que se almeja empreender. Uma pesquisa pode ser delimitada quanto ao assunto, à extensão ou a uma série de fatores, como por exemplo, meios humanos, econômicos e prazos definidos (MARCONI; LAKATOS, 2010).

Outrossim, a presente pesquisa possui delimitações de duas naturezas. A primeira se refere ao assunto, pois no âmbito dos artefatos gerenciais focalizou o custeio alvo, especificamente os seus processos, à luz dos fatores contingenciais. Já a segunda delimitação diz respeito à localização geográfica do objeto estudado, pois dentre as indústrias de confecções que compõem o APL de Pernambuco, espalhadas pelos 10 municípios de fazem parte do APL (Agrestina, Brejo da Madre de Deus, Caruaru, Cupira, Riacho das Almas, Santa Cruz do Capibaribe, Surubim, Taquaritinga do Norte, Toritama e Vertentes), a presente pesquisa investigou as indústrias instaladas na cidade de Santa Cruz do Capibaribe.

Conforme apresentado no estudo de Araújo et al. (2019), a cidade de Santa Cruz do Capibaribe concentra a maior parte de unidades produtivas do polo de confecções, com 38,10% do total de unidades, ou seja, 7.169 de um total de 18.803 unidades, em 2013, considerando levantamento do SEBRAE (2013). Nesse contexto de muitas unidades produtivas, foi construído em Santa Cruz do Capibaribe o Moda Center, considerado o maior centro de compras de atacado de confecções da América Latina, chegando a receber 150 mil compradores por semana (ARAÚJO, 2017).

Outrossim, delimitou-se quanto ao espaço geográfico a cidade de Santa Cruz Capibaribe em razão da representatividade dessa cidade no APL de confecções, sendo a cidade mais importante e de maior destaque nesse aglomerado, conforme dados e informações supra apresentados. Outro ponto determinante para essa delimitação geográfica foi a necessidade de aumentar a viabilidade operacional da pesquisa, haja vista que a inclusão de outros municípios iria demandar um tempo significativamente maior para realizar a coleta de dados.

Já em relação ao universo ou população da pesquisa, antecipadamente, é importante explicar que o mesmo pode ser entendido como a totalidade de elementos distintos que possui certo nível de semelhança no que diz respeito a características definidas para a realização de um determinado estudo (BEUREN, 2004). Complementarmente, Marconi e Lakatos (2002) argumentam que o universo ou população representa um conjunto de seres animados ou inanimados que possuem pelo menos uma característica em comum.

Consoante Gressler (2004) o universo ou população é uma junção de elementos que compartilham de determinadas características, conforme são apresentadas na própria pesquisa. Com base nessa definição, a autora avança na explanação ao ensinar que um elemento representa a unidade sobre a qual o pesquisador coleta suas informações e dados que serão objeto da análise.

Dessa forma, para a realização da presente pesquisa o universo ou população considerada, inicialmente, dizia respeito as 142 indústrias de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe cadastradas na base de dados da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE). Todavia, com o intuito de verificar a validade do cadastro obtido, quanto a sua atualização, foram consultadas todas as inscrições no CNPJ junto à Receita Federal do Brasil (RFB), constatando-se que das 142 empresas, 22 foram baixadas, 03 estavam inaptas (irregulares) e 117 estavam ativas. Dentre as ativas, 04 não estavam mais classificadas como indústrias, pois foram transformadas em comércio, e 03 mudaram de endereço para outro município diverso do considerado neste estudo.

Logo, chegou-se a uma nova população, composta por 110 empresas, pois as inativas, inaptas, que mudaram de segmento e município foram desconsideradas da presente pesquisa. Com base no exposto, as 110 indústrias mencionadas constituíram o objeto de estudo desta pesquisa, o que lhe conferiu natureza censitária, pois todas as 110 indústrias foram devidamente contactadas por telefone e e-mail, sendo convidadas a participar da pesquisa.

Por meio do Quadro 6 podem ser visualizadas informações acerca da distribuição dessas indústrias quanto à natureza da sua produção, considerando o código principal da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), disponível no comprovante de situação cadastral de cada empresa junto à RFB.

Quadro 6 – Natureza da produção quanto ao tipo de produto

NATUREZA DA PRODUÇÃO	CÓDIGO CNAE	NÚMERO DE EMPRESAS
Confecção de peças de vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob encomenda	14.12-6-01	92
Confecção de roupas íntimas	14.11-8-01	18
Total de empresas		110

Fonte: Elaboração própria (2020).

De acordo com o Quadro 6, observa-se que a grande maioria das indústrias consideradas (83,64%) se dedica à produção de peças de vestuário em geral, com exceção das roupas íntimas e roupas feitas sob encomenda. Essas indústrias abrangem todas aquelas que produzem calças, camisas, camisetas, blusas, saias, shorts, etc., para o público feminino, masculino e também peças infantis. Por outro lado, a minoria das indústrias (16,36%) se dedica à produção de roupas íntimas, tanto femininas como também masculinas.

Além dos aspectos teóricos e práticos já discutidos ao longo do trabalho acerca da escolha do objeto estudado, também é importante destacar o porquê da utilização da base de dados da FIEPE. Escolheu-se a base de dados dessa federação porque é um dos órgãos representativos da indústria com maior tradição e visibilidade no âmbito estadual. Ademais, todas as empresas cadastradas na sua base de dados são formalizadas, o que permitiu a obtenção de informações que possibilitaram o contato, como por exemplo e-mail, telefone e endereço. A FIEPE possui mais de 80 anos de atuação, objetivando a promoção do desenvolvimento da indústria local, como também o aperfeiçoamento empresarial e melhoramento das condições socioeconômicas regionais e nacionais (FIEPE, 2020).

3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA

As variáveis de uma pesquisa podem ser entendidas como “características individuais ou fatores, mensuráveis, através dos diferentes valores que assumem, discerníveis em um objeto de estudo, para testar a relação enunciada em uma proposição” (KÖCHE, 1997, p. 112). Destarte, Fachin (2006) entende que as variáveis podem ser um aspecto ou dimensão de um fenômeno que em determinado momento da pesquisa podem assumir valores diversos.

Já na visão de Gressler (2004, p. 119), “variáveis são valores, fatos ou fenômenos que, numa hipótese, são considerados em sua dimensão de inter-relação, de modo que um ou mais deles são determinados como causa e outros como efeitos”. A autora ainda contribui explicando que as variáveis são sempre quantificáveis, mesmo que ao nível primitivo da dicotomia.

Marconi e Lakatos (2018, p. 139) definem variáveis como “uma classificação ou medida; uma quantidade que varia; um conceito operacional, que contém ou apresenta valores; aspecto, propriedade ou fator discernível em um objeto de estudo e passível de mensuração”. Nessa perspectiva, Beuren (2004) argumenta que no âmbito de qualquer pesquisa, seja ela exploratória, descritiva ou explicativa, há a presença de variáveis.

Conforme proposto por Bruni (2008), as variáveis podem ser classificadas em qualitativas e quantitativas. Complementarmente, esse mesmo autor aduz que as variáveis qualitativas podem ser subdivididas em nominais (sem possibilidade de comparação) e ordinais (com possibilidade de comparação). Por outro lado, as variáveis quantitativas são subdivididas em discretas (conjunto finito ou enumerável) e contínuas (podem assumir qualquer valor em dado intervalo).

Concernente às variáveis, um aspecto importante a ser tratado é a sua escala de mensuração, pois exerce três funções importantes para os pesquisadores, podendo ser utilizada para: classificar e categorizar no nível nominal; ordenar em postos no nível ordinal; e, atribuir pontuação no nível intervalar. O nível nominal é usado para nomear casos em categorias e proceder à contagem da sua frequência. Já no nível ordinal o pesquisador busca ordenar seus casos levando em consideração o grau de determinadas características que eles possuem. Ademais, no nível intervalar além de informar a ordenação das categorias, o pesquisador também informa a distância entre elas com certo nível de exatidão (LEVIN; FOX, 2004).

Destarte, para a operacionalização da presente pesquisa foram considerados três grupos de variáveis, cujas variáveis podem ser classificadas como nominais e ordinais, considerando a escala de mensuração. O primeiro grupo de variáveis visa à obtenção de informações acerca do

perfil da empresa, tais como o seu tempo de atuação no mercado e a abrangência das suas operações.

Já o segundo grupo de variáveis diz respeito a informações relativas aos fatores contingenciais, uma vez que, tais fatores fornecem os subsídios necessários ao entendimento da utilização do artefato gerencial considerado neste estudo, no caso, o custeio alvo. Foram considerados quatro fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia), os quais correspondem às categorias do segundo grupo de variáveis.

No que diz respeito aos fatores contingenciais externos, a primeira categoria (ambiente) considera as seguintes variáveis: competição, dinamismo e incerteza ambiental. A segunda categoria (tecnologia) contempla a incerteza na tarefa, padronização dos processos, complexidade tecnológica e aplicação de tecnologia da informação como variáveis.

Por outro lado, no que tange aos fatores contingenciais internos, a terceira categoria (estrutura) aborda como variáveis o grau de estratificação, grau de formalização dos processos; grau de descentralização e variáveis relativas ao porte, tais como o faturamento e o número de funcionários. Por fim, a quarta categoria (estratégia) foi considerada sob o ponto de vista das variáveis que compreendem inovação e mudança, defesa, redução dos custos e pensamento estratégico de longo prazo.

O terceiro grupo de variáveis contempla aspectos relacionados ao processo do custeio alvo. Antes de discorrer acerca das variáveis extraídas da literatura sobre o processo do custeio alvo, é pertinente apresentar que, para fins desta pesquisa as fases relativas ao processo do custeio alvo foram agrupadas conforme preconizado pelo CAM-I (1998), que compreende a fase de planejamento do produto, fase de desenho do produto e a fase de produção. Para cada uma dessas três fases foram identificadas e atribuídas variáveis correspondentes.

Outrossim, para a primeira fase considerou-se como variáveis a pesquisa de mercado, características dos produtos, necessidades dos consumidores, preço de acordo com clientes, preços praticados pelos concorrentes, retorno do produto, momento da estimação dos custos e cálculo do custo alvo. Para a segunda fase do processo as variáveis identificadas foram as seguintes: decomposição do custo alvo para identificação de melhorias, envolvimento global da equipe, remodelagem de projeto, funcionalidade e qualidade. Sobre a última fase considerada, as variáveis extraídas da literatura compreendem o monitoramento, redução de custos, otimização de recursos e processos e melhoramento contínuo.

Por conseguinte, o Quadro 7 sintetiza todas as variáveis consideradas na pesquisa, de acordo com as categorias em que foram agrupadas e com as suas respectivas fontes,

demonstrando a organização estrutural do instrumento de coleta com base nas variáveis definidas.

Quadro 7 – Variáveis estruturais do instrumento de coleta de dados

GRUPO	CATEGORIA	VARIÁVEIS	FONTE
I. Perfil das empresas	Caracterização	Tempo de atuação; Abrangência de mercado.	SILVA PAULA, 2018.
II. Fatores contingenciais	Ambiente	Competição; Dinamismo; Incerteza ambiental.	POISTER, 2003; FERREIRA; OTLEY, 2010; JUNQUEIRA, 2010; MINTZBERG, 2011; WADONGO, 2014.
	Tecnologia	Incerteza na tarefa; Padronização dos processos; Complexidade tecnológica; aplicação de TI.	PERROW, 1967; DAFT; MACINTOSH, 1978; MILES et al., 1978; WADONGO, 2014; AL-AMMARY; HAMAD, 2012.
	Estrutura	Grau de estratificação; Grau de formalização dos processos; Grau de descentralização; Faturamento; Número de funcionários.	BURNS; STALKER, 1960; BROWN; IVERSON, 2004; FERREIRA; OTLEY, 2010; WADONGO, 2014; THOMSON, 2010.
	Estratégia	Inovação e mudança; Defesa; Redução dos custos; Pensamento estratégico de longo prazo.	MILES et al., 1978; MCADAM; BAILIE, 2002; AKINGBOLA, 2006; WAWERU; SPRAAKMAN, 2009; OLIVEIRA; CALLADO, 2018.
III. Processo do custeio alvo	Fase de planejamento	Pesquisa de mercado; Características dos produtos; Necessidades dos consumidores; Preço de acordo com clientes; Preços praticados pelos concorrentes; Retorno do produto; Momento da estimação dos custos; Cálculo do custo alvo.	HANSEN, 2002; DEKKER; SMIDT, 2003; ZENGIN; ADA, 2010.
	Fase de desenho	Decomposição do custo alvo para identificação de melhorias; Envolvimento global da equipe; Remodelagem de projeto; Funcionalidade; Qualidade.	DIMI; SIMONA, 2014; BIAZEBETE; BORINELLI; CAMACHO, 2009.
	Fase de produção	Monitoramento; Redução de custos; Otimização de recursos e processos; Melhoramento contínuo.	DIMI; SIMONA, 2014.

Fonte: Elaboração própria (2020).

O Quadro 7 mostra como fora composto estruturalmente o instrumento de coleta da pesquisa, em que as variáveis definidas estão dispostas entre três grupos de variáveis. Esses três

grupos representam os blocos do instrumento de coleta. Ademais, as variáveis definidas foram trabalhadas em algumas questões cujas respostas foram dispostas em uma escala do tipo *likert*, que variou de “nem um pouco” até “extremamente” (escala de mensuração ordinal), por exemplo. Segundo Silva Júnior e Costa (2014, p. 4), “a escala de verificação de Likert consiste em tomar um construto e desenvolver um conjunto de afirmações relacionadas à sua definição, para as quais os respondentes emitirão seu grau de concordância.” Dalmoro e Vieira (2014) explicam que, em uma escala *Likert* tida como ideal há a presença de cinco opções de respostas, ou seja, uma escala de cinco pontos.

Por outro lado, outras variáveis foram trabalhadas por meio de respostas distribuídas entre “é feito dessa forma” ou “não é feito dessa forma” (escala de mensuração nominal), conforme pode ser observado no instrumento de coleta apresentado no apêndice.

3.4 COLETA DE DADOS

3.4.1 Instrumento de Coleta

A coleta de dados é uma etapa importante de uma pesquisa que se está empreendendo, pois, a mesma precisa fornecer resultados úteis e fidedignos. Destarte, a coleta de dados ocorre após a escolha e delimitação do tema, definição dos objetivos, a formulação do problema e hipóteses e identificação das variáveis. Diversos passos são seguidos na coleta de dados, como por exemplo, a determinação da população a ser estudada, elaboração do instrumento de coleta, programação de coleta e também o tipo de dados e coleta (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007).

De acordo com Gressler (2004), as informações úteis a serem buscadas para a pesquisa precisam ser válidas e precisas. Nesse sentido, é necessário dispor de instrumentos de coleta que também sejam válidos e precisos. Um instrumento válido é aquele que reúne as informações necessárias para a consecução do estudo. Um instrumento pode ser considerado preciso quando apresenta resultados nos quais se pode confiar. Ainda na linha de pensamento da autora, os principais instrumentos de coleta de dados são: questionários, entrevistas, observação e formulários.

Dessa forma, para a operacionalização da presente pesquisa escolheu-se o *survey* (levantamento), que pode ser caracterizado como um método em que há a interrogação direta das pessoas cujos comportamentos se deseja conhecer e entender. Nesse tipo de pesquisa informações sobre o problema considerado são solicitadas a um grupo significativo de pessoas,

para então, a partir da análise quantitativa se chegar às conclusões a respeito dos dados levantados (GIL, 2002).

Aborda-se que em levantamentos nos quais se considera as informações de todos os integrantes do universo, tem-se um censo, mas, por questões de viabilidade na maioria dos levantamentos não são pesquisados todos os integrantes da população investigada. Pontua-se que os levantamentos são adequadamente mais aplicados em pesquisas descritivas do que explicativas. Entende-se que o levantamento é uma das modalidades de observação direta, ou seja, observação direta extensiva (GIL, 2002). Sobre o levantamento pode-se apresentar que “esse tipo de pesquisa ocorre quando envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento desejamos conhecer através de algum tipo de questionário” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 57).

Tendo em vista a adoção do levantamento para a realização da presente pesquisa, o instrumento de coleta utilizado foi o questionário. Sobre o questionário, Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 43) expõem que “o questionário é a forma mais usada para coletar dados, pois possibilita medir com exatidão o que se deseja. Em geral, a palavra questionário refere-se a um meio de obter respostas às questões por uma fórmula que o próprio informante preenche”. Os autores ainda vão além ao ponderar que todo questionário deve ser impessoal a fim de garantir a uniformidade nas avaliações. Sua vantagem reside no fato de que os respondentes se sentem mais confiantes em razão do anonimato, o que implica na obtenção de respostas mais reais e confiáveis.

Na visão de Gil (2002) os questionários representam um elenco de questões que deverão ser respondidas por escrito por parte dos pesquisados. O autor aponta como benefícios dessa técnica de coleta o fato de o mesmo se constituir como uma forma rápida e de baixo custo para a obtenção de informações, além de garantir anonimato do pesquisado, o que pode contribuir para a confiabilidade das respostas.

Já no entendimento de Prodanov e Freitas (2013, p. 108) “o questionário, numa pesquisa, é um instrumento ou programa de coleta de dados. Se sua confecção for feita pelo pesquisador, seu preenchimento será realizado pelo informante ou respondente”.

Nesse sentido, considerando a adequação e validade dos questionários, conforme apontamentos dos autores supracitados, para a coleta dos dados dessa pesquisa e consecução dos objetivos, confeccionou-se um questionário totalmente estruturado, ou seja, com respostas fechadas previamente dispostas. O questionário foi composto por 39 questões, separadas em 3 blocos, que representam os grupos de variáveis. A escolha de elaborar um instrumento

estruturado se deu em razão da natureza quantitativa do problema formulado na pesquisa, pois respostas fechadas possibilitam a aplicação de técnicas estatísticas de análise.

O primeiro bloco do questionário foi destinado a obter informações sobre o perfil das empresas, possuindo 2 questões. A primeira questão busca saber qual o tempo de atuação da empresa no mercado, cujas respostas estão distribuídas entre 6 opções, variando de 1 até 3 anos a acima de 16 anos. A segunda questão procurou saber a abrangência de mercado da empresa, em que as respostas variam de atuação no mercado local até atuação no mercado internacional.

O segundo bloco do questionário foi dedicado a obter informações relativas aos fatores contingenciais externos e internos às organizações investigadas. Esse bloco é composto por 22 questões, cujo detalhamento dos fatores abordados e questões elaboradas pode ser acompanhado nos parágrafos que seguem.

Sobre o fator ambiente 7 questões foram elaboradas, as quais buscaram extrair informações acerca da competição por profissionais entre as empresas, como também competição por clientes e insumos dos fornecedores entre os concorrentes. Questões sobre o dinamismo do ambiente também fazem parte do questionário, as quais buscaram saber acerca da mudança do ambiente regulamentar das atividades, mudança de cenário socioeconômico e também mudanças em relação aos gostos dos consumidores.

No que diz respeito ao fator tecnologia, foram elaboradas 5 questões, as quais buscaram extrair informações sobre as mudanças no âmbito tecnológico, sobre a padronização dos processos executados, bem como sobre o emprego de tecnologia da informação, o que envolve o uso de sistemas de informações gerenciais.

Partindo para os fatores internos, a estrutura organizacional fora trabalhada em 6 questões que buscaram compreender a hierarquia das empresas, formalização dos seus procedimentos, descentralização do poder, faturamento e número de funcionários. Em relação à estratégia, o questionário possui 4 questões, que dentre outras informações, buscam compreender a forma como as empresas operam para que se diferenciem dos seus concorrentes.

Por fim, o terceiro bloco do questionário elenca as questões sobre o processo do custeio alvo, conforme as fases dispostas pelo CAM-I (1998). Esse bloco contempla 15 questões. Sobre a primeira fase se buscou saber a respeito da coleta de informações junto aos consumidores por parte das empresas, especificamente informações sobre o lançamento de novos produtos, como também se buscou saber se as empresas definem os seus preços conforme os preceitos do custeio alvo, ou seja, com base nos preços praticados no mercado. Também há questões que buscam saber se as empresas definem as margens de retorno para todos os produtos que fabricam. Por outro lado, há questões que buscaram saber como as empresas estimam os seus

custos e em que momento, a fim de verificar se estão em consonância com os preceitos do custeio alvo.

Já em relação à segunda fase, buscou-se extrair informações sobre a postura da empresa ante aos custos, ou seja, se os decompõem entre os componentes dos produtos e processos. Dando continuidade, o questionário buscou também extrair informações sobre algumas ações da empresa, a fim de caracterizar se há ou não a aplicação de preceitos relacionados a engenharia de valor, o que abrange remodelagem do projeto e busca por alternativas que barateiem a produção, mas que mantenham a qualidade e funcionalidade.

Finalizando o instrumento, sobre a terceira e última fase do processo do custeio alvo, buscou-se informações sobre a postura da empresa no que diz respeito ao monitoramento, busca por melhoria contínua dos processos, como também a otimização dos custos.

Após a elaboração do instrumento de pesquisa, o mesmo foi submetido à validação junto a dois especialistas, detentores do título de Doutor, que além de sinalizar algumas imprecisões, que foram posteriormente corrigidas, também fizeram algumas sugestões de melhoria, sendo todas elas agregadas à versão final do questionário.

3.4.2 Estratégias de Coleta

A aplicação do questionário ocorreu entre o período de 03 de agosto de 2020 até o dia 04 de novembro de 2020, ou seja, foram três meses e um dia de coleta. A versão final do questionário foi inserida em um formulário do *Google Forms*, para que fosse gerado um link de acesso, sendo disponibilizado às empresas investigadas por meio de e-mail.

A estratégia utilizada para a aplicação do questionário compreendeu três momentos. O primeiro momento foi dedicado à abordagem inicial por telefone, em que todas as empresas foram contactadas e convidadas a participar da pesquisa. Primeiramente, foi feita a apresentação do pesquisador, em seguida, pediu-se para conversar com algum responsável pela empresa, destacou-se que poderia ser o gestor ou o proprietário. Uma vez que o pesquisador era colocado em contato com o responsável, era explicado do que se tratava a pesquisa, como também se falava acerca da sua importância. Vislumbrando aumentar a chance de adesão, era reforçado o caráter confidencial, em que nem a empresa e nem o respondente seriam identificados. Aquelas empresas em que não constava o endereço de e-mail no cartão CNPJ extraído da RFB, era solicitado no momento do contato telefônico. Conseguiu-se contato telefônico e endereços de e-mail das 110 empresas. Já o segundo momento foi dedicado ao envio do link com o questionário por e-mail.

Durante os meses de agosto e setembro foi realizado o contato telefônico e envio de e-mails para todas as empresas. Durante esses dois meses, em dias úteis, foi reservado o tempo de uma hora por dia para contactar as empresas, em que se ligava para 5 novas empresas da lista ainda não abordadas, com posterior envio do link por e-mail, e depois, se ligava para mais 5 empresas, só que dessa vez para empresas já contactadas nos dias anteriores, para saber se o questionário tinha sido respondido, e, nesse momento, o pesquisador reforçava o pedido de ajuda, quando o responsável informava que ainda não havia respondido, e quando era informado que a pesquisa havia sido respondida, o pesquisador agradecia e então desconsiderava a empresa da lista, para evitar contatos futuros desnecessários. Ou seja, durante esse período, todos os dias foram realizadas 10 ligações.

Ao final de setembro, todas as empresas do universo foram contactadas por telefone, por pelo menos duas vezes, e também contactadas com o envio do link por e-mail. Ademais, o terceiro momento da coleta foi empreendido durante o mês de outubro inteiro, pois esse mês foi dedicado a contactar por telefone, mais uma vez, todas as empresas que ainda não haviam sido desconsideradas da lista, ou seja, aquelas em que ainda não se tinha confirmação da adesão à pesquisa.

Com a aplicação das estratégias descritas conseguiu-se a obtenção de 24 questionários totalmente respondidos, o que resultou em uma taxa de resposta de 21, 82% em relação ao universo considerado. De modo geral, encontrou-se bastante resistência por parte dos responsáveis contactados, sendo um dos fatores determinantes da baixa adesão. Muitos argumentavam estar sempre ocupados, outros citavam a pandemia enfrentada (COVID-19), em que estavam com o quadro reduzido em um momento crítico, que coincidiu a reabertura do Moda Center Santa Cruz, então esses profissionais estavam sempre sobrecarregados e não mostravam interesse em participar de pesquisas. Dessa forma, a baixa adesão das empresas representou uma limitação da presente pesquisa.

3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Considerando a abordagem do problema, foram empregadas técnicas essencialmente quantitativas para o tratamento dos dados coletados e consecução dos objetivos delineados. Dessa forma, pode-se apresentar que as pesquisas quantitativas consideram que tudo pode ser quantificável, o que permite o entendimento de que as opiniões e informações podem ser traduzidas em números para serem analisados. Pela sua natureza e forma de se trabalhar os dados, a pesquisa quantitativa requer a utilização de procedimentos estatísticos para a sua

realização. Ademais, no âmbito de uma pesquisa com essa abordagem é importante estabelecer relações entre as variáveis para que os resultados sejam precisos (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Inicialmente, os dados coletados foram analisados à luz da estatística descritiva, com vistas a possibilitar um nível assertivo de organização, sumarização e caracterização dos elementos investigados na pesquisa (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Destarte, as frequências obtidas foram evidenciadas com o intuito de possibilitar análises acerca do perfil das empresas investigadas, bem como descrever os aspectos relacionados aos fatores contingenciais e processo do custeio alvo, sinalizando postura e aderência das empresas a tais aspectos.

Adicionalmente, com o propósito de analisar as relações entre as variáveis definidas para esta pesquisa, foi empregado o teste não-paramétrico do coeficiente de correlação de *Spearman*. Testes não-paramétricos são aqueles baseados em condições nas quais não há especificação acerca da distribuição em relação à amostra extraída. Ou seja, testes não-paramétricos independem de parâmetros populacionais, tais como média, variância, desvio padrão, proporção ou estimativas amostrais, como também testes dessa natureza não são afetados por ocorrência de valores extremos de dados (SIEGEL; CASTELÃ JÚNIOR, 2006).

O teste do coeficiente de correlação de *Spearman* objetiva quantificar a “intensidade de correlação entre duas variáveis como níveis de mensuração ordinal, de modo que os objetos ou indivíduos em estudo possam dispor-se por postos, em duas séries ordenadas.” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 131). Corroborando com essa abordagem, Stevenson (1981) aduz que esse teste pode ser caracterizado como um teste de correlação por postos, o qual busca mensurar o nível de relacionamento entre observações de duas variáveis, para situações em que os elementos testados estão dispostos em postos. Ademais, Martins (2006) ensina que essa técnica não-paramétrica mensura a intensidade de correlação entre duas variáveis que se encontram em escala de mensuração ordinal.

Sobre o coeficiente de correlação de *Spearman*, representado pela letra (r), é importante comentar que sua variação se dá em um intervalo de $-1 \leq r \leq 1$. Por conseguinte, quanto mais próximo o coeficiente estiver dos números extremos, maior será a associação entre as variáveis testadas. Se $r > 0$, significa que as variáveis variam no mesmo sentido, mas se $r < 0$ significa que as variáveis variam em sentidos opostos. Por outro lado, se $r = 0$, significa que não há correlação entre as variáveis testadas.

Nesse sentido, uma das interpretações para o coeficiente de correlação de *Spearman* fora proposta por Mukaka (2012), em que a partir de 0,9 indica uma correlação muito forte, de 0,7 a 0,9 indica uma correlação forte, de 0,5 a 0,7 a correlação é moderada, 0,3 a 0,5 a correlação

é fraca, e por fim, de 0 a 0,3 a correlação é desprezível. Contudo, nesta pesquisa analisou-se a significância estatística das correlações, de modo que se encontrou vários coeficientes cujas correlações eram fortes e até mesmo muito fortes, segundo Mukaka (2012), mas não foram analisados porque as correlações não foram consideradas estatisticamente significativas.

Destarte, para fins da operacionalização do presente estudo, foram consideradas relações estatisticamente significativas, exclusivamente, aquelas que apresentaram um nível de significância na ordem de 99% ($p=0,01$). Ademais, é pertinente destacar que as variáveis consideradas foram testadas por meio da utilização do software *Statistica*. O software *Statistica* não apresenta na matriz gerada por ele o *p-value*, mas indica em destaque na cor vermelha os coeficientes encontrados cujas correlações são consideradas estatisticamente significativas ao nível de 99%.

O emprego do teste de correlação de *Spearman* se fez adequado em face das variáveis ordinais definidas, como também para satisfazer aos objetivos geral e específicos elaborados para a pesquisa, em que o referido teste de correlação testou relações estatisticamente significativas entre os fatores contingenciais e as fases do processo do custeio alvo. Ou seja, o teste foi utilizado para analisar se os fatores contingenciais estão correlacionados de alguma forma à utilização de aspectos do processo do custeio alvo, tomando como base as indústrias de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados e discutidos os resultados obtidos por meio do processo de coleta de dados. Inicialmente, com vistas a definir o perfil das empresas pesquisadas e sumarizar os resultados encontrados, faz-se a utilização da estatística descritiva, para só então apresentar-se os resultados encontrados por meio da utilização da estatística inferencial, que consistiu em analisar a significância das relações por meio do teste de correlação de *Spearman*.

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

4.1.1 Perfil das Empresas

A primeira variável analisada em relação ao perfil das empresas pesquisadas diz respeito ao tempo de atuação no mercado em que estão inseridas. A Tabela 1 evidencia os resultados encontrados para essa variável.

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
Total	24	100

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. Dentre as 24 empresas, 6 (25%) têm de 10 a 12 anos de atuação, o que também pode ser considerado um tempo razoável. 1 empresa possui de 1 até 3 anos de atuação (4,17%), 1 empresa possui de 13 até 15 anos de atuação (4,17%) e nenhuma das empresas tem de 4 a 6 anos de atuação ou de 7 a 9 anos de atuação.

Desse modo, os dados encontrados nesta pesquisa não apresentam consonância com o que fora encontrado na pesquisa de Callado, Callado e Bomfim (2020), que ao estudarem a utilização de aspectos do custeio alvo em empresas do setor de TI de Campina Grande-PB, constataram que 71,40% das empresas investigadas possuem menos de 5 anos de atuação no mercado.

A segunda variável analisada em relação ao perfil das empresas diz respeito a abrangência de mercado. Os resultados são mostrados por meio da Tabela 2.

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
Total	24	100

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. 1 empresa (4,17%) possui atuação internacional, ou seja, exporta as mercadorias confeccionadas. Esse último resultado encontrado também reforça o argumento acerca da expansão de mercado das empresas investigadas, pois nenhuma delas possui atuação com limite local ou regional.

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.

4.1.2 Fatores Contingenciais

4.1.2.1 Ambiente

A segunda parte da pesquisa buscou extrair informações acerca dos diversos fatores contingenciais externos e internos que permeiam as atividades das empresas. O primeiro fator

contingencial considerado foi fator externo ambiente, em que a primeira variável trabalhada foi a competição por profissionais qualificados, cujos resultados são expostos na Tabela 3.

Tabela 3 – Competição por profissionais qualificados

Competição por profissionais	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	2	8,33
Um pouco	1	4,17
Mais ou menos	6	25
Muita	14	58,33
Extrema	1	4,17
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A partir da observação dos dados da Tabela 3, visualiza-se que, sobre a competição por profissionais qualificados no mercado de confecções de Santa Cruz do Capibaribe, mais da metade das empresas pesquisadas (58,33%) sinalizou que há muita competição por profissionais nesse meio. Para 25% dos respondentes há competição moderada, pois responderam na escala mais ou menos. Sobre haver pouca e extrema competição por profissionais, houve a percepção de 4,17%, respectivamente. Por outro lado, para dois respondentes (8,33%) não há nenhuma competição por profissionais qualificados no mercado de confecções de Santa Cruz do Capibaribe.

Já em relação à competição por consumidores, os resultados são mais diversificados, em que nenhuma das escalas foi marcada por mais da metade dos representantes das empresas. Os resultados são apresentados na Tabela 4.

Tabela 4 – Competição na captação dos consumidores

Competição por consumidores	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	0	0
Um pouco	5	20,83
Mais ou menos	8	33,33
Muita	10	41,67
Extrema	1	4,17
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Sobre a competição por consumidores, a maioria (41,67%) entende que há muita competição entre as indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe. Não obstante, 33,33% dos respondentes sinalizaram que há mais ou menos competição entre as empresas. 20,83% acreditam que há um pouco de competição por consumidores entre as indústrias de confecções. Apenas 4,17% acham que há uma competição extrema. Por outro lado, nenhuma das empresas sinalizou que não há nem um pouco de competição entre as indústrias de confecções, o que permite o entendimento de que, em grau maior ou menor, mas sempre há algum nível de competição entre as indústrias de confecções, segundo a percepção dos representantes das empresas.

Ainda no âmbito da competição, outra variável investigada foi a competição no lançamento de inovações. Os resultados são mostrados por meio da Tabela 5.

Tabela 5 – Competição no lançamento de inovações

Competição em inovação	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	1	4,17
Um pouco	9	37,5
Mais ou menos	4	16,66
Muito	9	37,5
De forma extrema	1	4,17
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Sobre o lançamento de inovações em produtos ofertados aos consumidores, um total de 37,5% das empresas pesquisadas acredita que há muita competição nesse sentido por parte das indústrias de confecções. Contudo, outros 37,5% dos entrevistados sinalizaram que há um pouco de competição entre as empresas no quesito lançamento de inovações. 16,66% acreditam que há mais ou menos, expressando uma opinião intermediária, ao passo que 4,17% acham que não há nem um pouco, e outros 4,17% assinalaram que há competição extrema em se tratando do lançamento de inovações.

Outro tipo de competição abordada no instrumento de pesquisa direcionado às empresas solicitou informações acerca da competição por insumos e fornecedores. Os resultados dessa variável podem ser visualizados na Tabela 6.

Tabela 6 – Competição por insumos e fornecedores

Competição por insumos e fornecedores	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	6	25
Um pouco	9	37,5
Mais ou menos	3	12,5
Muita	4	16,67
Extrema	2	8,33
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados supra apresentados mostram percepções variadas em relação à competição por insumos e fornecedores. Dessa forma, a maior parte (37,5%) acredita que há um pouco de competição nesse sentido. A segunda maior frequência foi obtida na percepção de que não há nem um pouco de competição (25%). Por outro lado, 16,67% acreditam que há muita competição por insumos e fornecedores, ao passo que 8,33% sinalizaram que há competição extrema. Considerando a escala intermediária, a percepção ficou na ordem de 12,5%. Logo, depreende-se que a maior parte das empresas respondentes estão mais alinhadas quanto a percepção de que há pouca ou nenhuma competição por insumos e fornecedores entre as indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe.

Partindo para a perspectiva do ambiente regulamentar das atividades das empresas analisadas, uma das variáveis abordadas foi a mudança nas regulamentações, considerando o ambiente externo. Os resultados estão dispostos na Tabela 7.

Tabela 7 – Mudanças nas regulamentações que regem a atividade

Mudanças nas regulamentações	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	0	0
Um pouco	16	66,67
Mais ou menos	5	20,83
Muito	3	12,5
De forma extrema	0	0
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Considerando essa variável, a maior parte, que corresponde a mais da metade das empresas analisadas (66,67%), sugere que há um pouco de mudanças no ambiente regulamentar das atividades, que se refere as mudanças normativas. Ademais, 20,83% sinalizaram que as

regulamentações mudam mais ou menos ao longo do tempo. Para 12,5% as regulamentações mudam muito ao longo do tempo. Diferentemente, nenhuma das empresas acredita que as regulamentações não mudam ao longo do tempo ou que mudam de forma extrema.

Em relação aos fatores contingenciais externos, as mudanças ocorridas no cenário econômico e social também foram consideradas, sobre as quais os resultados são apresentados na Tabela 8.

Tabela 8 – Mudanças no cenário econômico e social

Mudanças no cenário	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	0	0
Um pouco	5	20,83
Mais ou menos	10	41,67
Muito	9	37,5
De forma extrema	0	0
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados da Tabela 8 permitem identificar que, sobre as mudanças no cenário socioeconômico as empresas pesquisadas possuem um posicionamento intermediário, em sua maioria, pois 41,67% dos respondentes marcaram a escala mais ou menos. 37,5% acreditam que haja muita mudança no cenário socioeconômico, e, por outro lado, 20,83% assinalaram que há pouca mudança no cenário. Nenhuma das escalas nos níveis nem um pouco ou de forma extrema foi marcada.

Na perspectiva da mudança, outra variável trabalhada foi a mudança no gosto consumidores ao longo do tempo. Os resultados obtidos sobre essa variável são expostos por meio da Tabela 9.

Tabela 9 – Mudanças no gosto dos consumidores ao longo do tempo

Mudanças em relação ao gosto	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	2	8,33
Um pouco	6	25
Mais ou menos	6	25
Muito	10	41,67
De forma extrema	0	0
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Sobre a mudança no gosto dos consumidores, os dados obtidos permitem identificar que a percepção dos respondentes está dividida entre não haver nem um pouco de mudança entre haver muita mudança. Destarte, 41,67% das empresas acreditam que o gosto dos consumidores muda muito ao longo do tempo. 25% acham que muda mais ou menos e também 25% acreditam que muda um pouco. Para 8,33% o gosto dos consumidores não muda nem um pouco. Mudanças de forma extrema não foram apontadas pelos respondentes da pesquisa. De modo geral, os dados sugerem que o gosto dos consumidores muda consideravelmente ao longo do tempo, o que representa um desafio para as empresas de confecções de Santa Cruz do Capibaribe, pois precisam se diferenciar e inovar cada vez mais para que possam satisfazer as exigências dos consumidores.

4.1.2.2 Tecnologia

No que tange às mudanças do ambiente tecnológico, a pesquisa procurou extrair informações sobre essa variável em relação ao surgimento/lançamento de máquinas e equipamentos voltados à realização das atividades de empresas de confecções. Os dados são apresentados na Tabela 10.

Tabela 10 – Mudanças no ambiente tecnológico

Mudanças no ambiente tecnológico	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	3	12,5
Um pouco	2	8,33
Mais ou menos	6	25
Muito	13	54,17
De forma extrema	0	0
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados permitem identificar que, mais da metade das empresas analisadas (54,17%) defendem que há muita mudança no ambiente tecnológico que permeia a atividade das indústrias de confecções. Esse dado indica dinamismo tecnológico, cenário em que as empresas precisam estar sempre conectadas com novas ferramentas que sejam capazes de melhorar e potencializar a produção. Não obstante, para 25% das empresas o cenário muda mais ou menos, indicando uma situação intermediária. 8,33% acham que esse cenário muda um pouco, ao passo

que 12,5% acreditam que não muda nem um pouco. No nível da mudança extrema não houve nenhuma marcação.

Sobre a tecnologia a pesquisa buscou extrair, também, informações acerca da padronização dos processos realizados. Os dados podem ser conferidos por meio da Tabela 11.

Tabela 11 – Padronização dos procedimentos internos

Procedimentos padronizados	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	1	4,17
Um pouco	2	8,33
Mais ou menos	5	20,83
Muito	15	62,5
Extremamente	1	4,17
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De forma majoritária, 62,5% das empresas sinalizaram que os seus processos internos são muito padronizados, dado que mostra uma forte tendência à padronização em se tratando da maioria das empresas. Não obstante, 20,83% sinalizaram que os seus processos são mais ou menos padronizados, para 8,33% das empresas seus processos são um pouco padronizados, ao passo que 4,17% entendem que seus processos não são nem um pouco padronizados. Por fim, na outra extremidade da escala, 4,17% ponderaram que os seus processos são extremamente padronizados.

Ainda na seara da tecnologia, no âmbito dos fatores contingenciais externos, a pesquisa também buscou saber a respeito da utilização de máquinas e equipamentos considerados complexos, tais como máquina de cortar a laser, máquina de etiquetar, etc. Os dados estão dispostos na Tabela 12.

Tabela 12 – Utilização de máquinas e equipamentos complexos

Máquinas e equipamentos complexos	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	3	12,5
Um pouco	4	16,67
Mais ou menos	6	25
Muito	9	37,5
Extrema	2	8,33
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados indicam certa homogeneidade em relação a essa variável, pois as respostas estão distribuídas entre todos os níveis da escala de forma balanceada. Nesse sentido, 37,5% ponderaram que faz uso de máquinas e equipamentos dessa natureza, seguido de 25% das empresas que indicaram que fazem uso mais ou menos de recursos desse tipo. A terceira maior frequência está no nível um pouco (16,67%), ao passo que 12,5% das empresas indicaram que não fazem uso nem um pouco de recurso dessa natureza, ou seja, são indústrias cujos processos são mais simples e com mais trabalho braçal empregado no processo produtivo. De forma totalmente contrária, 8,33% sinalizou que faz uso de forma extrema de recursos mais complexos durante a sua produção.

No que cerne ao uso de tecnologia da informação, o que engloba a utilização da internet, intranet, correio eletrônico, programas de computação, tais como programas que emitem Nota Fiscal, etc., as empresas analisadas indicaram o nível de utilização desses recursos, e os resultados podem ser vistos por meio da Tabela 13.

Tabela 13 – Utilização de ferramentas de tecnologia da informação

Ferramentas de tecnologia da informação	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	0	0
Um pouco	0	0
Mais ou menos	1	4,17
Muito	17	70,83
Extremamente	6	25
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados mostram que as indústrias analisadas têm uma forte tendência à utilização de recursos de tecnologia da informação, pois 70,83% das empresas responderam que fazem muito uso dos recursos mencionados. De forma convergente, 25% das empresas sinalizaram que fazem uso extremo de recursos de tecnologia da informação. Apenas 4,17% indicaram que usa mais ou menos. Ademais, é relevante destacar que nenhuma das empresas indicou que faz pouco uso ou nem um pouco de uso em se tratando de recursos de tecnologia da informação.

Ainda no âmbito dos recursos tecnológicos, a pesquisa buscou saber a respeito da utilização de sistemas de informação gerencial por parte das indústrias de confecções analisadas. Os dados são dispostos na Tabela 14.

Tabela 14 – Utilização de sistemas de informação gerencial

Sistemas de informação gerencial	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	1	4,17
Um pouco	2	8,33
Mais ou menos	3	12,5
Muito	10	41,67
Extremamente	8	33,33
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A partir dos dados da Tabela 14 pode-se observar que, bem mais da metade das empresas estudadas utilizam sistemas de informação gerencial, tais como sistemas que auxiliam na tomada de decisões, controle de vendas e gastos, pois 41,67% das indústrias indicaram que utilizam muito sistemas dessa natureza, ao passo que 33,33% indicaram que fazem utilização extrema desses recursos. Ou seja, uma maioria expressiva está alinhada com os níveis da escala de indicam bastante uso. Por outro lado, no nível intermediário, 12,5% assinalaram que utilizam mais ou menos sistemas desse tipo. 8,33% sinalizaram que utilizam um pouco e 4,17% sinalizaram que não utilizam nem um pouco, representando percentuais pouco expressivos comparados com aqueles dos níveis que sugerem a utilização.

4.1.2.3 Estrutura

Passando para os fatores contingenciais internos, primeiramente, a pesquisa buscou extrair informações acerca da estrutura das empresas. A Tabela 15 sintetiza os dados relativos à estrutura hierárquica das indústrias analisadas.

Tabela 15 – Estrutura hierárquica da empresa

Estrutura	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Dois níveis	13	54,17
Três níveis	6	25
Quatro níveis	5	20,83
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados apontam que a maioria das empresas é estruturada em dois níveis (54,17%), ou seja, possui a direção geral e os setores operacionais. Esse dado é coerente com o perfil geral das empresas analisadas, pois os dados dessa pesquisa e as consultas realizadas junto à RFB mostram que as indústrias são, em sua maioria, microempresas ou empresas de pequeno porte. 25% das empresas são estruturadas em três níveis (direção geral, departamentos por área funcional e setores operacionais) e 20,83% das empresas são estruturadas em quatro níveis (direção geral, diretorias por área funcional, departamentos e setores) ou mais.

No âmbito da estrutura interna, outra variável analisada foi a formalização dos procedimentos realizados internamente. Os resultados podem ser visualizados por meio da Tabela 16.

Tabela 16 – Formalização dos procedimentos realizados na empresa

Formalização dos procedimentos	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	2	8,33
Um pouco	8	33,34
Mais ou menos	6	25
Muito	6	25
Extremamente	2	8,33
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados apontam posicionamentos variados em relação à formalização dos procedimentos internos, pois todos os níveis da escala foram indicados pelos responsáveis das empresas investigadas. Houve igualdade de frequências em dois níveis, em que as opções mais ou menos e muito foram marcadas por 25% dos respondentes, respectivamente. Partindo para as extremidades da escala, obteve-se que 8,33% dos respondentes acham que os procedimentos não são nem um pouco formalizados, ao passo que 33,34% indicaram que um pouco, representando o nível com maior quantidade de respostas. Na outra extremidade da escala, no nível extremamente encontrou-se uma frequência na ordem de 8,33%.

Outra variável trabalhada buscando-se compreender a estrutura interna das empresas analisadas foi a participação dos líderes mais afastados da direção no processo de tomada de decisões. Os resultados podem ser conferidos por meio da Tabela 17.

Tabela 17 – Participação dos líderes mais afastados na tomada de decisões

Participação	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	0	0
Um pouco	2	8,33
Mais ou menos	5	20,83
Muito	16	66,67
De forma extrema	1	4,17
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Com base nos dados, pode-se apontar que a maioria das empresas analisadas considera muito a participação de líderes mais afastados na tomada de decisões, pois 66,67% dos responsáveis indicaram o nível muito da escala trabalhada. Já para 20,83% das empresas há participação intermediária, ou seja, mais ou menos. 8,33% indicaram que há um pouco de participação. Partindo para as extremidades, observa-se que nenhuma das empresas sinalizou nem um pouco de participação, e por outro lado, 4,17% sinalizaram que líderes mais afastados participam de forma extrema no processo decisório.

Ainda em relação à participação dos colaboradores nos rumos da organização, outra variável analisada foi a consideração das ideias e sugestões dos funcionários por parte da liderança. Os resultados obtidos estão expostos na Tabela 18.

Tabela 18 – Consideração das ideias e sugestões dos funcionários

Consideração das ideias e sugestões	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	2	8,33
Um pouco	1	4,17
Mais ou menos	6	25
Muito	14	58,33
Extremamente	1	4,17
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados mostram posicionamentos diversificados, em que todos os níveis da escala foram devidamente marcados. Destarte, é importante destacar que 58,33% das empresas analisadas indicaram muita consideração das ideias e sugestões dos funcionários. Para 25% das empresas há mais ou menos consideração. Sobre não haver num um pouco de consideração das ideias e sugestões dos funcionários, 8,33% apontaram que não há. Ademais, 4,17% das

empresas marcaram que leva em consideração um pouco e outros 4,17% indicaram que leva em consideração extremamente as ideias e sugestões externadas pelos funcionários.

Outro ponto analisado em relação à estrutura das empresas foi a categoria tamanho. O tamanho das empresas foi analisado sob a perspectiva de duas variáveis, o faturamento e a quantidade de funcionários. A Tabela 19 expõe os dados relativos ao faturamento bruto anual das indústrias de confecções analisadas.

Tabela 19 – 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
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Considerando a Tabela 19 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.

Finalizando a parte relativa à estrutura organizacional, e ainda à luz da categoria tamanho, uma outra variável analisada foi o número de funcionários, cujos resultados são evidenciados por meio da Tabela 20.

Tabela 20 – Número de funcionários

Funcionários	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Até 19	8	33,33
De 20 até 99	11	45,84
De 100 até 499	5	20,83
Acima de 499	0	0
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De acordo com a Tabela 20 o nível da escala com o maior número de respostas foi aquele em que há de 20 até 99 funcionários, correspondendo a um percentual de 45,84%. Não obstante, 33,33% das empresas possuem até 19 funcionários em seu quadro e 20,83% possuem de 100 até 499 funcionários. Nenhuma das empresas analisadas possui mais de 499 funcionários.

Dessa forma, os dados supra apresentados apresentam diferença em relação ao que foi encontrado por Callado, Callado e Bomfim (2020), que ao estudarem aspectos do custeio alvo em empresas do setor de TI instaladas em Campina Grande-PB, constataram que a maioria das empresas (85,70%) possui até 9 funcionários em seu quadro laboral.

4.1.2.3 Estratégia

Sobre as estratégias adotadas pelas empresas pesquisadas, a primeira variável trabalhada buscou extrair informações acerca da postura das empresas diante da busca por novas oportunidades e inovações. A Tabela 21 aduz os resultados obtidos sobre essa variável.

Tabela 21 – Busca por novas oportunidades e inovações como estratégia (prospectora)

Novas oportunidades e inovações	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	1	4,17
Um pouco	0	0
Mais ou menos	4	16,67
Muito	13	54,16
Extremamente	6	25
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados indicam que a maioria das empresas está focada em buscar novas oportunidades e desenvolver inovações como estratégia de diferenciação, pois 54,16% marcaram o nível muito da escala. Nesse sentido, 25% das empresas sinalizaram que buscam novas oportunidades e inovações extremamente, o que reforça a postura das empresas analisadas em relação a essa estratégia de diferenciação. De forma intermediária, 16,67% das empresas apontaram que buscam mais ou menos esse tipo de estratégia. 4,17% sinalizaram que não busca nem um pouco, ao passo que nenhuma das empresas respondeu que busca um pouco.

Esses resultados sugerem que as indústrias de confecções analisadas possuem convergência com a classificação prospectora, segunda a qual as empresas estão sempre em busca de novas oportunidades e inovações, conforme preconizado por Oliveira et al. (2015). Ademais, é importante destacar que esse tipo de estratégia é comum a empresas que operam em ambientes dinâmicos e incertos (LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015), tal qual o ambiente no qual estão inseridas as empresas analisadas neste estudo.

Não obstante, de forma contrária à busca por novas oportunidades e inovação, há aquelas empresas que focam na eficiência e qualidade como estratégia. A pesquisa também buscou extrair informações sobre esse tipo de estratégia, e os dados estão dispostos na Tabela 22.

Tabela 22 – Eficiência e aumento da qualidade como estratégia (defensora)

Eficiência e qualidade	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	1	4,17
Um pouco	1	4,17
Mais ou menos	8	33,33
Muito	9	37,5
Extremamente	5	20,83
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados indicam posicionamentos variados em relação à eficiência e qualidade como estratégia de diferenciação, uma vez que, houve marcação em todos os níveis da escala. Dessa forma, o nível com mais respostas foi o nível muito, marcado por 37,5% das empresas analisadas. Já 33,33% das empresas buscam mais ou menos a eficiência e o aumento da qualidade como estratégia de diferenciação. 20,83% indicaram que buscam extremamente esse tipo de estratégia, ao passo que 4,17% não buscam nem um pouco e outros 4,17% indicaram

que buscam um pouco esse tipo de estratégia como forma de diferenciação dos concorrentes. Logo, comparando os dois tipos de estratégia, pode-se ponderar que as indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe analisadas possuem maior convergência à estratégia prospectora, conforme os dados apresentados e literatura citada.

Não obstante, Hibbets et al. (2003) ao analisarem estratégias ligadas à decisão de adotar o custeio alvo, identificaram que a maioria das empresas investigadas utilizava a estratégia de diferenciação de produtos. Outrossim, os resultados encontrados no presente trabalho quanto ao tipo de estratégia preponderante vão de encontro ao tipo de estratégia identificada no trabalho dos autores citados. Baines e Langfield-Smith (2003) também identificaram em seu estudo que a estratégia preponderante foi a de diferenciação de produtos, quando da análise de práticas gerenciais, inclusive o custeio alvo, utilizadas em ambientes competitivos. Dessa forma, os achados do presente estudo também apresentam diferenças em relação aos achados desses últimos autores citados.

Na seara da estratégia, outra variável considerada foi a postura das empresas em relação ao monitoramento e redução dos custos, cujos resultados obtidos no tocante a essa variável são apresentados por meio da Tabela 23.

Tabela 23 – Monitoramento e redução de custos como estratégia

Monitoramento e redução de custos	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	1	4,17
Um pouco	2	8,33
Mais ou menos	4	16,67
Muito	15	62,5
Extremos	2	8,33
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme a Tabela 23, observa-se que a maioria das empresas também apresenta convergência ao monitoramento e a redução de custos como estratégia de diferenciação, pois 62,5% das empresas indicaram um posicionamento no nível muito da escala. De forma intermediária, 16,67% das empresas adotam mais ou menos esse tipo de estratégia. 8,33% adotam um pouco a estratégia de monitoramento e redução dos custos. Partindo para as extremidades da escala, observa-se que 4,17% não adotam nem um pouco essa estratégia, e de forma contrária, 8,33% indicaram que emprega esforços extremos em se tratando da utilização desse tipo de estratégia de diferenciação.

A pesquisa também buscou extrair informações relativas à postura das empresas sobre a tomada de decisões estratégicas considerando o longo prazo. Os dados são dispostos por meio da Tabela 24.

Tabela 24 – Decisões estratégicas de longo prazo

Decisões estratégicas de longo prazo	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	3	12,5
Um pouco	2	8,33
Mais ou menos	6	25
Muito	12	50
De forma extrema	1	4,17
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Sobre a tomada de decisões estratégicas considerando o longo prazo, os dados obtidos apontam que a metade das indústrias analisadas (50%) abrange o longo prazo nas decisões que precisam ser tomadas, ou seja, avaliam os impactos e implicações futuras que podem advir das decisões tomadas no presente. Para 25% das empresas há mais ou menos a consideração do longo prazo nesse sentido. 8,33% sinalizaram que consideram um pouco o impacto das decisões no longo prazo. Por fim, destaca-se que 12,5% não consideram nem um pouco o longo prazo em suas decisões, ao passo que 4,17% indicaram que consideram de forma extrema o impacto e implicações que as decisões presentes exercem sobre o longo prazo.

4.1.3 Aspectos Relacionados às Fases do Processo do Custeio Alvo

4.1.3.1 Fase de Planejamento

No que cerne às informações relativas ao processo do custeio alvo, primeiramente, se buscou extrair dados relativos à fase de planejamento. Destarte, a Tabela 25 apresenta os dados concernentes à primeira variável trabalhada sobre essa categoria, que foi a pesquisa de mercado quanto às características dos produtos.

Tabela 25 – Pesquisas de mercado: características dos produtos

Pesquisas quanto às características	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nunca	1	4,17
Raramente	2	8,33
Às vezes	10	41,67
Muitas vezes	6	25
Sempre	5	20,83
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados evidenciados na Tabela 25 apontam que 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. Por outro lado, 8,33% raramente empreendem pesquisas desse tipo e 4,17% sinalizaram nunca realizar pesquisas dessa natureza.

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.

Outrossim, a pesquisa também buscou saber se as empresas realizam pesquisas de mercado com vistas a obter informações acerca das necessidades que os consumidores têm, funcionalidades e qualidades que os produtos devem apresentar. Os dados obtidos estão sintetizados na Tabela 26.

Tabela 26 – Pesquisas de mercado: necessidades, especificações, funcionalidades e qualidades dos produtos

Pesquisas quanto às necessidades, especificações, funcionalidades e qualidades	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nunca	1	4,17
Raramente	2	8,33
Às vezes	7	29,17
Muitas vezes	11	45,83
Sempre	3	12,5
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados explicitados na Tabela 26 também mostram que as empresas analisadas apresentam tendência à realização de pesquisas de mercado, pois 45,83% apontaram que realizam muitas vezes pesquisas buscando saber informações sobre as necessidades, especificações, funcionalidades e qualidades requeridas. Convergindo, quanto a realização de pesquisas dessa natureza, 12,5% das empresas sempre empreendem pesquisas buscando as informações aqui consideradas. De forma intermediária, 29,17% das empresas realizam essas pesquisas às vezes. Já 8,33% raramente fazem esse tipo de pesquisa, ao passo que 4,17% indicaram nunca fazer esse tipo de pesquisa junto aos 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. Essa afirmação pode ser corroborada pela soma das frequências “muitas vezes” e “sempre”, pois juntas correspondem a mais da metade das empresas investigadas (58,33%).

No âmbito da fase de planejamento do custeio alvo, outra variável trabalhada buscou saber se as empresas analisadas consideram as condições de mercado na definição dos seus preços. Nesse sentido, a Tabela 27 apresenta os resultados obtidos acerca dessa variável.

Tabela 27 – Estratégia de definição dos preços: condições do mercado

Preços com base no mercado	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Não são definidos dessa forma	15	62,5
São definidos dessa forma para alguns produtos	3	12,5
São definidos dessa forma para todos os produtos	6	25
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados expostos na Tabela 27 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 que são produzidos e comercializados.

Sobre a definição da margem de lucro por produto, ou seja, planejamento de retorno em relação a cada produto, a Tabela 28 sintetiza os resultados obtidos em se tratando dessa variável analisada.

Tabela 28 – Definição da margem de lucro por produto

Margem de lucro por produto	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Não é definida dessa forma	13	54,17
É definida dessa forma para alguns produtos	2	8,33
É definida dessa forma para todos os produtos	9	37,5
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados da Tabela 28 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. Já 8,33% indicaram que definem a margem de lucro por produto só em relação a alguns produtos, e 37,5% sinalizaram que definem a margem de lucro por produto para todos os produtos que são fabricados.

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 29.

Tabela 29 – Estimação dos custos antes de iniciar a produção

Custos estimados antes de iniciar o processo	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Não são estimados antes	6	25
São estimados antes para alguns produtos	4	16,67
São estimados antes para todos os produtos	14	58,33
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Consoante a Tabela 29 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 Kee (2010), Cruz e Rocha (2008), Ono e Robles Júnior (2004) e Fridh e Borgenäs (2003).

Não obstante, 25% das empresas sinalizaram que os custos não são estimados antes de iniciar o processo produtivo, ao passo que 16,67% sinalizaram que os custos são estimados antes de iniciar a produção apenas em relação a alguns produtos.

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 30.

Tabela 30 – Definição dos custos com base na lógica do custeio alvo

Preço - Margem desejada= Custo admissível	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Custos não são definidos dessa forma	15	62,5
Custos são definidos dessa forma para alguns produtos	4	16,67
Custos são definidos dessa forma para todos os produtos	5	20,83
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A Tabela 30 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 29) a maioria das empresas afirma definir os seus custos antes de iniciar a produção, ou seja, esses dados representam um contraponto um em relação ao outro.

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.

Por outro lado, Bertucci (2008) ao investigar se um grupo de empresas utilizava o custeio alvo, não conseguiu obter resultados conclusivos sobre esse mérito, entretanto, abordou que havia uma forte tendência acerca da não utilização, o que converge com os achados do presente trabalho, pelo menos em relação ao aspecto que diz respeito à definição dos custos com base na lógica do custeio alvo.

Por sua vez, Melo e Callado (2019), em estudo de caso realizado em uma empresa do setor têxtil do agreste pernambucano identificaram que a empresa utiliza, empiricamente, o custeio pleno, mas que o custeio alvo era uma opção viável e que despertou interesse por parte da administração da empresa, por ter ajudado na redução/adequação dos custos de produção.

Ainda no âmbito de como as empresas calculam os custos dos seus produtos, a pesquisa também buscou extrair informações relativas à forma de cálculo perante a lógica tradicional, com vistas a estabelecer comparações entre as duas formas. Os resultados são apresentados na Tabela 31.

Tabela 31 – Definição dos custos com base na lógica tradicional

Custos da produção + Margem desejada= Preço	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Custos não são definidos dessa forma	12	50
Custos são definidos dessa forma para alguns produtos	4	16,67
Custos são definidos dessa forma para todos os produtos	8	33,33
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Mais uma vez, estabelecendo comparação entre os dados, percebe-se que não há convergência entre os achados, pois, se na Tabela 30, 62,5% das empresas sinalizaram não calcular os custos dos produtos conforme a lógica do custeio alvo, os dados da Tabela 31 indicam que a metade das empresas (50%) não define os custos dos produtos conforme a lógica tradicional de custeio, ou seja, a maioria das empresas (Tabela 30) e a metade (Tabela 31) não definem nem de uma forma e nem de outra, o que leva à reflexão de que muitas das empresas analisadas utilizam outros métodos ou abordagens de custeamento dos seus produtos, métodos que não são possíveis de serem identificados em um trabalho dessa natureza, necessitando de uma imersão para conhecer a realidade das empresas do setor.

Seguindo a análise, observou-se que 16,67% das empresas definem os custos dos seus produtos conforme a abordagem tradicional, ou seja, após a processo de produção, apenas para alguns dos seus produtos. Por outro lado, 33,33% apontaram que definem conforme a abordagem tradicional em se tratando de todos os seus produtos. No estudo de Macêdo, Monte e Callado (2020) foi constatado que 36,60% das empresas calculam os seus custos conforme a

abordagem tradicional, dado que pode ser considerado semelhante ao que fora encontrado no âmbito desta pesquisa.

4.1.3.2 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 32.

Tabela 32 – Pormenorização dos custos entre as partes dos produtos

O custo é pormenorizado	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nunca	1	4,17
Raramente	3	12,5
Às vezes	6	25
Muitas vezes	10	41,66
Sempre	4	16,67
Total	24	100

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. Por outro lado, 25% indicaram realizar às vezes, ao passo que 12,5% realizam raramente e 4,17% não realizam nunca.

Dessa forma, considerando que a soma das frequências dos níveis “muitas vezes” e “sempre” corresponde a 58,33% (maioria), pode-se ponderar que os dados encontrados nesta pesquisa são compatíveis com os achados de Tani et al. (1994) e Borgenas e Fridt (2003), pois nesses estudos anteriores houve a constatação de que a maioria das empresas procede à pormenorização dos custos entre as partes que compõem os produtos, como também entre os processos que são executados.

Um outro aspecto relacionado à fase de desenho do processo do custeio alvo diz respeito à participação global dos funcionários de variados departamentos no processo de criação ou alteração de um produto. Dessa forma, a pesquisa também buscou informações dessa natureza, cujos dados estão apresentados na Tabela 33.

Tabela 33 – Envolvimento de departamentos variados na criação/alteração de produtos

Envolvimento de departamentos variados	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nunca	6	25
Raramente	3	12,5
Às vezes	6	25
Muitas vezes	9	37,5
Sempre	0	0
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

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. 25% sinalizaram que há esse tipo de envolvimento global às vezes, ao passo que 12,5% indicaram realizar raramente. Ademais, 25% nunca procuram envolver profissionais de variados departamentos e nenhuma das empresas indicou realizar sempre. Esses resultados mostram posicionamentos inclinados a um nível de envolvimento a um nível de envolvimento intermediário, considerando a maioria das respostas.

Nesse sentido, Ansari e Bell (1997) comentam que o envolvimento global de equipes multifuncionais é um dos fundamentos do custeio alvo. 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 et al. (2015), que constataram envolvimento de equipes multifuncionais na maioria das empresas que adotavam o custeio alvo. Macêdo, Monte e Callado (2020), identificaram em seu estudo que o envolvimento global de equipes multifuncionais foi um dos fatores determinantes para a implementação do custeio alvo nas empresas investigadas.

Uma das premissas do custeio alvo está relacionada à remodelagem do projeto, sim, pois quando os custos excedem a estimativa tida como ideal, o projeto é modificado para atender o custo projetado. Nesse sentido, a pesquisa buscou saber sobre a postura das indústrias analisadas quanto a esse respeito, e os dados são apresentados por meio da Tabela 34.

Tabela 34 – Remodelagem no projeto em face dos custos estimados

Remodelagem no projeto	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nunca	0	0
Raramente	4	16,67
Às vezes	6	25
Muitas vezes	12	50
Sempre	2	8,33
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De acordo com os dados da Tabela 34, metade das empresas, ou seja, 50%, se posicionou indicando que quando os custos excedem o custo tido como alvo, muitas vezes o projeto sofre alterações para adequação dos custos. Já 25% apontaram que modificam os projetos às vezes visando à adequação. Partindo para as extremidades da escala, observa-se que 8,33% sempre alteram o projeto, e por outro lado, 16,67% raramente alteram o projeto, ao passo que nenhuma das empresas sinalizou nunca não alterar o projeto visando à adequação dos custos. Esses resultados permitem o entendimento de que, em maior o menor grau, mas 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 remodelado sem que sejam reduzidos os ideais de funcionalidade e qualidade.

Finalizando a investigação sobre a fase de desenho do processo do custeio alvo, a última variável trabalhada diz respeito à postura dos colaboradores diante de cenários em que os projetos precisam ser modificados, especificamente se há o emprego de esforços no sentido de atingir os custos estimados mantendo os ideais de funcionalidade e qualidade. Destarte, os resultados dessa variável são expostos por meio da Tabela 35.

Tabela 35 – Esforços ante a modificação do projeto de um produto

Esforços na Investigação de inovações, alternativas e técnicas	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	0	0
Um pouco	2	8,33
Mais ou menos	6	25
Muito	14	58,34
Extremos	2	8,33
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme os dados da Tabela 35, 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. No nível intermediário, 25% das empresas sinalizaram haver mais ou menos esforços dos colaboradores nesse sentido. No sentido das extremidades da escala, tem-se que 8,33% das empresas acreditam haver esforços extremos dos colaboradores nesse sentido, e por outro lado, 8,33% acreditam haver um pouco, ao passo que nenhuma das empresas acredita que não haja nem um pouco de esforços.

Por conseguinte, esses resultados indicam empreendimento de esforços, mesmo que em níveis menores em alguns casos, dos funcionários em obter melhorias nos projetos dos produtos, com redução de custos e preservação dos ideais de funcionalidade e qualidade requeridas.

4.1.3.3 Fase de Produção

Após a fase de desenho do processo do custeio alvo, tem início a fase de produção, que representa a fase operacional desse processo de custeamento. Sobre a fase de produção, a primeira variável investigada foi a busca pela redução dos custos também na fase operacional, ou seja, uma vez que já foi iniciada a produção. Os resultados acerca dessa variável podem ser visualizados por meio da Tabela 36.

Tabela 36 – Busca pela redução de custos na fase operacional

Busca contínua pela redução dos custos	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nunca	0	0
Raramente	1	4,17
Às vezes	10	41,67
Muitas vezes	8	33,33
Sempre	5	20,83
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De acordo com os dados da Tabela 36 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. De forma contrária, 4,17% indicaram que raramente buscam redução e nenhuma das empresas se posicionou acerca de nunca buscar redução de custos durante a fase operacional.

No âmbito da fase de produção do custeio alvo, outra variável investigada foi o monitoramento dos custos, com vistas a assegurar a execução do que foi concebido na fase de planejamento e de desenho. Os resultados relativos a essa variável são apresentados por meio da Tabela 37.

Tabela 37 – Monitoramento dos custos na fase operacional

Monitoramento dos custos	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	0	0
Um pouco	4	16,67
Mais ou menos	4	16,67
Muito	15	62,5
Extremamente	1	4,16
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados da Tabela 37 indicam que a maioria das empresas analisadas monitora os seus custos na fase operacional, visando ao cumprimento do que fora concebido na fase do planejamento e de desenho. 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. Em posicionamento intermediário, 16,67% indicaram monitorar mais ou menos, e outros 16,67% ponderaram que monitora um pouco. Por fim, nenhuma das empresas se posicionou no sentido de não monitorar nem um pouco os seus custos durante a fase operacional.

Um outro ponto relevante a ser considerado durante a fase de produção do processo do custeio alvo é a busca constante pela otimização dos processos e recursos empregados na produção. Sobre esse mérito, a pesquisa buscou extrair informações levando em consideração a realidade das empresas, e os resultados são apresentados na Tabela 38.

Tabela 38 – Busca pela otimização dos processos e recursos na fase operacional

Otimização dos processos e recursos	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	0	0
Um pouco	3	12,5
Mais ou menos	3	12,5
Muito	14	58,33
Extremamente	4	16,67
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A Tabela 38 mostra que 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. Por outro lado, 12,5% das empresas sinalizaram que a otimização dos processos e recursos ocorre mais ou menos durante a fase operacional. Outros 12,5% indicaram que ocorre um pouco e nenhuma das empresas se posicionou no sentido de que não há nem um pouco de otimização dos processos e recursos empregados durante a fase operacional.

Por fim, a última variável trabalhada em relação à fase de produção do processo do custeio alvo foi a busca pelo melhoramento contínuo, que dentre outros fatores, contempla a possibilidade de utilização de materiais novos e análise acerca da adequação dos procedimentos realizados. Os resultados obtidos em relação a essa variável estão dispostos na Tabela 39.

Tabela 39 – Busca pelo melhoramento contínuo na fase operacional

Melhoramento contínuo	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nem um pouco	0	0
Um pouco	2	8,33
Mais ou menos	8	33,33
Muito	9	37,5
Extremamente	5	20,84
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados da Tabela 39 indicam que as empresas analisadas estão bem alinhadas com a busca constante pelo melhoramento contínuo durante a fase operacional, sim, pois 37,5% das empresas sinalizaram que há muita busca nesse sentido, ao passo que 20,84% das empresas sinalizaram que se busca extremamente o melhoramento contínuo ante a fase operacional. Somadas, essas duas frequências representam mais da metade das empresas analisadas, o que corrobora uma inclinação da maioria pelo melhoramento contínuo. Contudo, 33,33% das empresas ponderaram que buscam mais ou menos melhoramento contínuo na fase operacional, e 8,33% sinalizaram que buscam um pouco. Ademais, nenhuma das empresas sinalizou que não busca nem um pouco o melhoramento contínuo durante a fase operacional.

Os dados encontrados nesta pesquisa sobre a busca pelo melhoramento contínuo apresentam compatibilidade com os achados de Callado, Callado e Bomfim (2020), pois identificaram que a maioria das empresas analisadas (64,29%) leva em consideração o aspecto do melhoramento contínuo pertencente aos princípios que norteiam o custeio alvo.

4.2 ANÁLISE DE SIGNIFICÂNCIA DAS RELAÇÕES

4.2.1 Fatores Contingenciais e a Fase de Planejamento do Custeio Alvo

A primeira parte da análise acerca da significância das relações entre os fatores contingenciais e os aspectos relativos à fase de planejamento do custeio alvo buscou estabelecer relações entre fatores contingenciais do ambiente e os aspectos da fase de planejamento do custeio alvo. Nesse sentido, a Tabela 40 evidencia os resultados obtidos, em que os coeficientes de correlação de *Spearman* considerados estatisticamente significativos ao nível de 99% ($p=0,01$) estão em destaque na cor vermelha.

Tabela 40 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes ao ambiente e os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo

Aspectos	Competição por mão de obra	Competição por consumidores	Competição por lançamentos	Competição por insumos	Mudanças nas regulamentações	Mudanças no cenário	Mudanças nos gostos
Características do produto	0,14	0,20	0,31	-0,25	0,06	0,30	0,04
Especificações, funcionalidade e qualidade	0,08	0,20	0,42	-0,13	-0,07	0,38	-0,22
Definição do preço de venda	0,11	0,17	0,57	0,39	0,11	0,46	0,21
Definição da margem de lucro	0,40	0,12	0,21	0,24	-0,24	-0,07	-0,05
Estimação dos custos antes da produção	-0,22	-0,18	0,00	0,20	-0,52	-0,10	-0,21
Estimação do custo máximo admissível	-0,22	-0,24	0,36	0,29	-0,28	0,54	-0,11
Estimação do custo após o início da produção	0,23	0,29	0,24	-0,02	0,31	-0,11	-0,06

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os resultados explicitados por meio da Tabela 40 permitem identificar que houve três relações consideradas estatisticamente significativas. Destarte, entende-se que há uma relação significativa diretamente proporcional entre a competição por lançamentos em produtos e a definição de preços com base nas condições de mercado. Ou seja, se houver aumento na competição por lançamento de produtos no ambiente, haverá também aumento na inclinação para a definição de preços com base nas condições de mercado. O contrário também é verdadeiro. Logo, as variáveis analisadas crescem ou decrescem no mesmo sentido e de forma conjunta. Como a competição se mostrou significativamente relacionada à definição do preço consoante a lógica do custeio alvo, pode-se inferir que esse resultado está alinhado à afirmação de Cardoso e Beuren (2006), de que o custeio alvo se torna uma ferramenta interessante para ser adotada em mercados competitivos.

Por outro lado, encontrou-se uma relação estatisticamente significativa inversamente proporcional entre as mudanças nas regulamentações que regem as atividades das empresas e a estimação dos custos dos produtos antes do início do processo produtivo. Esse resultado sugere que, quanto maior for o número de mudanças no ambiente regulatório, menor será a estimação dos custos antes de iniciar o processo produtivo. O contrário é igualmente válido.

Por conseguinte, pode-se inferir que as empresas analisadas estão menos inclinadas ao planejamento em ambientes incertos, no caso em análise, o planejamento dos custos de produção considerando as mudanças regulatórias. Nesse sentido, Burns e Stalker (1960)

defendem que em ambientes incertos as empresas tendem a ser mais flexíveis e orgânicas, lidando melhor com o planejamento. Tal ideia pode representar um contraponto em relação ao que fora identificado no presente estudo, considerando a relação entre mudanças nas regulamentações e a definição dos custos antes de iniciar a produção.

Por fim, observa-se uma relação estatisticamente significativa diretamente proporcional entre as mudanças no cenário socioeconômico e a definição do custo máximo admissível consoante a ótica do custeio alvo, de forma que quanto maior for número de mudanças no cenário socioeconômico, maior será a inclinação das empresas a definirem os custos admissíveis conforme a lógica do custeio alvo, sendo o contrário igualmente válido. O resultado obtido sugere que as empresas analisadas estão sensíveis ao planejamento e gestão dos seus custos ante as mudanças socioeconômicas, encontrando-se consonância, em relação a esse ponto, com o pensamento defendido por Burns e Stalker (1960).

Os dados evidenciados por meio da Tabela 40 permitem depreender que se encontrou convergência entre alguns dos achados deste estudo e os achados de Dekker e Smidt (2003), pois algumas das variáveis contingenciais, relativas à concorrência e incerteza, já explanadas nos parágrafos anteriores, se mostraram significativamente relacionadas a aspectos do custeio alvo, ao passo que no estudo dos referidos autores também foram encontradas associações estatisticamente significativas entre variáveis relacionadas à concorrência e incerteza com o uso de práticas inerentes ao custeio alvo.

Avançando na análise, os achados do presente estudo também podem ser comparados com os achados de Ax et al. (2008), uma vez que, esses autores identificaram correlação significativa e positiva entre a concorrência e a adoção do custeio alvo. De forma semelhante, nesta pesquisa encontrou-se relação significativa e também direta entre uma das variáveis contingenciais relativas à concorrência e um dos aspectos da fase de planejamento do custeio alvo. Sobre as incertezas, Ax et al. (2008) não encontraram quaisquer relações significativas com a adoção do custeio alvo, ao passo que nesta pesquisa foram encontradas relações significativas entre variáveis contingenciais da incerteza ambiental e aspectos do custeio alvo.

Outra análise empreendida buscou estabelecer relações entre os fatores contingenciais referentes à tecnologia e os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo. Os dados obtidos são apresentados por meio da Tabela 41.

Tabela 41 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à tecnologia e os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo

Aspectos	Ambiente tecnológico muda muito	Processos internos padronizados	Máquinas e equipamentos com manuseio complexo	Uso de ferramentas de TI	Uso de sistemas de informação
Características do produto	0,30	0,11	0,41	0,32	0,34
Especificações, funcionalidade e qualidade	0,02	0,29	0,19	0,43	0,35
Definição do preço de venda	0,42	0,43	0,18	0,12	0,13
Definição da margem de lucro	0,10	0,38	0,00	0,07	0,30
Estimação dos custos antes da produção	-0,19	0,36	-0,26	-0,28	0,04
Estimação do custo máximo admissível	-0,09	0,57	-0,18	0,14	-0,13
Estimação do custo após o início da produção	0,07	0,09	0,15	0,15	0,11

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Com base na Tabela 41 observa-se que na relação estabelecida foi encontrado apenas um coeficiente de correlação de *Spearman* considerado como estatisticamente significativo. Esse coeficiente estatisticamente significativo diz respeito à relação entre a padronização dos processos internos e a estimativa do custo máximo admissível consoante a lógica do custeio alvo. O dado indica que é uma relação diretamente proporcional entre as variáveis testadas, de forma que crescem ou decrescem conjuntamente e no mesmo sentido. Destarte, esse resultado sugere que, quanto maior for a padronização dos processos internos, maior será a estimativa do custo máximo admissível conforme a lógica do custeio. O contrário também é válido, haja vista a proporcionalidade direta entre as variáveis testadas.

Dando continuidade à análise, a Tabela 42 evidencia os resultados obtidos no tocante às relações estabelecidas entre os fatores contingenciais referentes à estrutura e os aspectos relativos à fase de planejamento do custeio alvo.

Tabela 42 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à estrutura e os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo

Aspectos	Estrutura hierárquica	Procedimentos pautados em regras	Participação ativa de líderes mais afastados nas decisões	Sugestões dos funcionários são consideradas	Faturamento	Número de funcionários
Características do produto	0,64	0,45	-0,09	0,45	0,61	0,74
Especificações, funcionalidade e qualidade	0,40	0,32	0,01	0,37	0,50	0,56
Definição do preço de venda	0,11	0,60	0,13	0,16	0,30	0,20
Definição da margem de lucro	-0,10	0,47	0,29	0,61	0,37	0,13
Estimação dos custos antes da produção	-0,07	0,19	0,55	0,57	0,05	0,06
Estimação do custo máximo admissível	-0,11	0,26	0,42	0,15	0,09	-0,11
Estimação do custo após o início da produção	-0,03	0,38	-0,15	0,22	0,37	0,16

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Consoante a Tabela 42, observa-se que foram encontradas algumas relações estatisticamente significativas entre as variáveis testadas. Outrossim, é pertinente destacar que todas as relações significativas encontradas são diretamente proporcionais, em que as variáveis testadas aumentam e diminuem no mesmo sentido.

O fator contingencial estrutura hierárquica das empresas está diretamente relacionado de forma significativa ao empreendimento de pesquisas de mercado a fim de extrair informações sobre as características que os produtos precisam e devem ter. Nesse sentido, outro fator contingencial referente à estrutura, o faturamento, está diretamente relacionado de forma significativa ao empreendimento de pesquisas de mercado que buscam extrair informações sobre as características dos produtos. De forma convergente, a variável número de funcionários também apresentou coeficiente estatisticamente significativo diretamente proporcional ao empreendimento de pesquisas de mercado cujo intento é sondar os consumidores a respeito das características dos produtos.

Além de apresentar relação estatisticamente significativa e direta com pesquisas de mercado que buscam informações sobre as características dos produtos, a variável número de funcionários também apresentou relação significativa e direta com pesquisas de mercado que buscam extrair informações acerca das especificações, funcionalidades e qualidades requeridas em se tratando de um novo produto ou alteração de um já existente.

Encontrou-se correlação significativa direta entre o grau de formalização dos procedimentos realizados e a definição do preço de venda conforme as condições determinadas pelo mercado. Esse resultado permite entender que quanto maior for o grau de formalização das atividades realizadas nas empresas, maior será a inclinação pela definição dos preços de venda baseando-se nas condições de mercado. Não obstante, quanto menor for o grau de formalização menor será a inclinação pela definição dos preços em face das condições de mercado.

Outra variável contingencial relacionada foi a consideração das sugestões dos funcionários na busca por melhorias. Sobre essa relação, é possível observar que a consideração das sugestões dos funcionários está diretamente relacionada de forma significativa à definição da margem de lucro por produto, consoante a lógica do custeio alvo. Esse dado sugere convergência com a ideia de estruturas orgânicas, em que há um nível maior de participação dos colaboradores e flexibilização, conforme defendido por Gorla e Lavarda (2012) e Leite, Diehl e Manvailier (2015), o que pode levar a organização a adotar formas mais assertivas e inovadoras de planejamento.

Prosseguindo com a análise, percebe-se, mais uma vez, convergência com a ideia de estruturas orgânicas, pois a participação dos líderes mais afastados da alta cúpula e a consideração das sugestões dos funcionários estão significativamente e diretamente relacionadas com a estimação dos custos antes do início do processo produtivo, conforme é preconizado na lógica do custeio alvo. Dessa forma, esses achados sugerem o alinhamento de estruturas orgânicas com a definição de preços baseando-se nas condições de mercado, um dos pressupostos concernentes ao processo do custeio alvo.

Os coeficientes apresentados na Tabela 42 permitem depreender que há convergência com os achados de Cadez e Guilding (2008), pois esses autores encontraram associações estatisticamente significativas e diretas entre o porte das empresas e o uso de práticas inerentes à contabilidade gerencial, dentre elas, o custeio alvo. Nesse sentido, comparando com os dados da Tabela 42 observa-se que há relações da mesma natureza, ou seja, significativas e diretamente proporcionais entre variáveis que caracterizam o porte (número de funcionários e faturamento) e aspectos condizentes com a fase de planejamento do processo do custeio alvo.

Partindo para a análise das relações acerca dos fatores contingenciais referentes à estratégia, a Tabela 43 apresenta os coeficientes de correlação de *Spearman* obtidos na relação entre os fatores contingentes de estratégia e os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo.

Tabela 43 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à estratégia e os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo

Aspectos	Busca por novas oportunidades	Busca pelo aprimoramento dos processos	Monitoramento/redução dos custos	Decisões focadas no longo prazo
Características do produto	0,06	-0,01	0,37	0,32
Especificações, funcionalidade e qualidade	0,24	0,18	0,28	0,43
Definição do preço de venda	-0,32	-0,31	0,26	0,34
Definição da margem de lucro	-0,04	-0,01	0,39	0,43
Estimação dos custos antes da produção	-0,09	-0,08	0,43	0,57
Estimação do custo máximo admissível	0,01	0,01	0,10	0,56
Estimação do custo após o início da produção	0,04	0,34	0,00	0,13

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Com base na Tabela 43, constata-se que apenas dois coeficientes de correlação apresentaram significância estatística. Nesse sentido, a tomada de decisões estratégicas focadas no longo prazo se mostrou estatisticamente significativa e diretamente proporcional a estimação dos custos antes do início do processo produtivo. Então, um entendimento que pode ser formulado é o de que, quanto mais as empresas tomam suas decisões considerando as implicações no longo prazo mais inclinadas elas estão a projetarem e definirem os seus custos antes de iniciar o processo de produção. Por outro lado, quanto menos as empresas focalizam o longo prazo em suas decisões, menos propensas a projetar os seus custos antes de iniciar o processo de produção elas estão.

Ademais, a variável contingencial relacionada à focalização do longo prazo nas decisões também apresentou uma correlação estatisticamente significativa e diretamente proporcional à estimação do custo máximo admissível conforme a lógica do custeio alvo. Logo, os coeficientes considerados estatisticamente significativos sugerem que as empresas analisadas que consideram o longo prazo na tomada de decisões estão inclinadas à utilização de alguns dos aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo.

Os resultados apresentados na Tabela 43 permitem apontar que há diferenças entre os achados do presente estudo e os achados de Cinquini e Tenucci (2010), pois esses autores encontraram relações significativas entre o tipo de estratégia e práticas de contabilidade gerencial adotadas, tais como o custeio alvo. Por outro lado, como pode ser observado, não se

encontrou quaisquer relações significativas entre algum dos tipos de estratégia (prospectora, defensora e monitoramento/redução de custos) e os aspectos relativos à fase de planejamento do custeio alvo.

Cinquini e Tenucci (2010) também encontraram relações significativas entre o tipo de estratégia que tem como foco a redução de custos e práticas gerenciais, incluindo o custeio alvo. Não obstante, os achados deste estudo não apresentaram quaisquer relações significativas entre o tipo de estratégia que tem como foco o monitoramento/redução de custos e aspectos da fase de planejamento do custeio alvo, conforme pode ser observado na Tabela 43.

4.2.2 Fatores Contingenciais e a Fase de Desenho do Custeio Alvo

Finalizada a análise das relações entre os fatores contingenciais e os aspectos da fase de planejamento, inicia-se o empreendimento das análises entre os fatores contingenciais e os aspectos da fase de desenho do processo do custeio alvo. Dessa forma, a Tabela 44 apresenta os coeficientes de correlação de *Spearman* obtidos considerando-se os fatores contingenciais referente ao ambiente e os aspectos da fase de desenho do custeio alvo.

Tabela 44 – Análise da significância das relações entre fatores contingenciais referentes ao ambiente e os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo

Aspectos	Competição por mão de obra	Competição por consumidores	Competição por lançamentos	Competição por insumos	Mudanças em regulamentos	Mudança no cenário	Mudança nos gostos
O custo é detalhado entre as partes do produto	0,11	0,21	0,27	0,22	0,00	-0,03	-0,28
Funcionários de departamentos variados são envolvidos no processo de design e criação	0,26	0,21	0,13	0,00	0,15	-0,11	0,07
Quando o custo não é atingido, há remodelagem no projeto	-0,16	-0,09	0,10	0,05	0,22	0,39	0,19
Quando o produto precisa ser modificado, são mantidos os ideais dos produtos	0,45	0,20	-0,06	-0,16	0,06	0,15	0,22

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Ao visualizar os dados da Tabela 44 entende-se que não foram encontradas correlações estatisticamente significativas entre os fatores contingenciais referentes ao ambiente e os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo. Logo, é pertinente depreender que não há quaisquer relações estatisticamente significativas direta ou inversamente proporcionais entre as variáveis testadas, realidade essa que limita a análise a esse apontamento geral.

Esses achados vão de encontro aos achados de Dekker e Smidt (2003), que encontraram algumas associações estatisticamente significativas entre variáveis contingenciais do ambiente (imprevisibilidade e concorrência) e práticas gerenciais que caracterizam o custeio alvo. Ax et al. (2008) também encontraram relações significativas entre concorrência e adoção de práticas do custeio alvo, o que sinaliza mais uma diferença entre os presentes achados e outros achados encontrados na literatura.

Contudo, um dos achados de Ax et al. (2008) apresentou convergência com os presentes dados desta pesquisa, pois esses autores não encontraram quaisquer relações significativas entre a incerteza ambiental e práticas do custeio alvo, tal qual nesta pesquisa, considerando variáveis da incerteza ambiental e aspectos relativos à fase de desenho do custeio alvo.

Por outro lado, obteve-se significância entre uma das variáveis contingenciais referentes à tecnologia e um dos aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo. Destarte, os coeficientes encontrados estão devidamente dispostos na Tabela 45.

Tabela 45 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à tecnologia e os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo

Aspectos	Ambiente tecnológico muda muito	Processos internos padronizados	Máquinas e equipamentos com manuseio complexo	Uso de ferramentas de TI	Uso de sistemas de informação
O custo é detalhado entre as partes do produto	-0,32	0,53	0,00	0,38	0,41
Funcionários de departamentos variados são envolvidos no processo de design e criação	0,13	0,30	0,26	0,32	0,35
Quando o custo não é atingido, há remodelagem no projeto	-0,16	-0,27	0,04	-0,22	-0,25
Quando o produto precisa ser modificado, são mantidos os ideais dos produtos	0,51	-0,11	0,46	0,11	0,30

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados apresentados por meio da Tabela 45 permitem observar que houve apenas uma relação estatisticamente significativa. Nesse sentido, percebe-se que o nível de padronização dos processos internos está significativamente correlacionado de forma diretamente proporcional à pormenorização dos custos entre as partes que compõem o produto. Ou seja, quanto maior for o nível de padronização dos processos, maior será o nível de detalhamento dos custos dos produtos entre as partes. Em razão da proporcionalidade direta da relação, o contrário é igualmente válido, ou seja, se diminuir o nível de padronização, também irá diminuir o nível de detalhamento dos custos entre as partes dos produtos.

Já a Tabela 46 evidencia os coeficientes de correlação entre os fatores contingenciais referentes à estrutura das empresas e os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo.

Tabela 46 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à estrutura e os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo

Aspectos	Estrutura hierárquica	Procedimentos pautados em regras	Participação ativa de líderes mais afastados nas decisões	Sugestões dos funcionários são consideradas	Faturamento	Número de funcionários
O custo é detalhado entre as partes do produto	0,14	0,34	-0,04	0,45	0,43	0,15
Funcionários de departamentos variados são envolvidos no processo de design e criação	0,25	0,54	-0,22	0,27	0,45	0,14
Quando o custo não é atingido, há remodelagem no projeto	0,39	0,11	-0,21	0,03	-0,16	0,05
Quando o produto precisa ser modificado, são mantidos os ideais dos produtos	0,39	0,50	-0,06	0,31	0,21	0,31

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Analisando os coeficientes apresentados por meio da Tabela 46 depreende-se que há apenas uma relação considerada como estatisticamente significativa. Destarte, o nível de formalização dos procedimentos internos apresenta relação estatisticamente significativa e diretamente proporcional ao envolvimento de funcionários de departamentos diversificados no processo de design e criação de um produto. Portanto, o coeficiente obtido sugere que, quanto

maior for o nível de formalização dos procedimentos, maior será também a predisposição da empresa em envolver de forma expansiva os seus colaboradores no processo de criação. Ademais, o contrário é igualmente válido, havendo a diminuição de uma variável, haverá também a diminuição da outra.

Por fim, considerando os aspectos relativos à fase de desenho, a Tabela 47 expõe os coeficientes de correlação obtidos entre os fatores contingenciais referentes à estratégia e os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo. Encontraram-se duas relações estatisticamente significativas, conforme pode ser observado.

Tabela 47 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à estratégia e os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo

Aspectos	Busca por novas oportunidades	Busca pelo aprimoramento dos processos	Monitoramento/redução dos custos	Decisões focadas no longo prazo
O custo é detalhado entre as partes do produto	0,43	0,57	0,39	0,61
Funcionários de departamentos variados são envolvidos no processo de design e criação	0,06	-0,04	0,39	0,41
Quando o custo não é atingido, há remodelagem no projeto	-0,08	-0,11	-0,05	0,01
Quando o produto precisa ser modificado, são mantidos os ideais dos produtos	-0,23	-0,30	0,08	0,25

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados expostos indicam relações estatisticamente significativas entre duas das variáveis contingenciais com um dos aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo. Nesse sentido, verifica-se a existência de uma relação estatisticamente significativa diretamente proporcional entre o foco na busca pelo aprimoramento dos processos como estratégia de diferenciação, o que caracteriza uma estratégia defensora (OLIVEIRA et al., 2015), e o detalhamento dos custos dos produtos entre as partes que os compõem. De forma convergente, encontrou-se relação estatisticamente significativa diretamente proporcional entre a focalização das decisões de longo prazo e o detalhamento dos custos dos produtos entre as partes que os compõem. Logo, os resultados permitem sugerir que as empresas que focalizam

o longo prazo nas suas decisões e possuem uma estratégia caracterizada como defensora possuem um certo grau de predisposição ao detalhamento dos seus custos de produção entre as partes componentes de um produto.

Os achados apresentados na Tabela 47 se mostram contrários aos resultados obtidos 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 uma das variáveis que caracterizam uma estratégia do tipo defensora e um dos aspectos relativos à fase de desenho do custeio alvo.

Não obstante, encontrou-se convergência em relação a um dos achados de Cinquini e Tenucci (2010), uma vez que, esses autores encontraram relações significativas entre estratégia do tipo defensora e a adoção de práticas gerenciais, como o custeio alvo. Nesse sentido, na presente pesquisa também se encontrou relação significativa entre uma das variáveis que caracteriza uma estratégia defensora e um dos aspectos da fase de desenho do custeio alvo, o que forneceu subsídios para estabelecer tal comparação.

Cinquini e Tenucci (2010) encontraram também, relações significativas entre a estratégia de liderança do custo e a utilização de práticas gerenciais de custeio, inclusive o custeio alvo. Entretanto, os dados da Tabela 47 mostram que no presente estudo não foram encontradas relações significativas entre a estratégia de monitoramento/redução de custos e aspectos relativos à fase de desenho do custeio alvo, o que representa uma diferença entre os resultados, estabelecendo-se uma comparação.

4.2.3 Fatores Contingenciais e a Fase de Produção do Custeio Alvo

Segundo o CAM-I (1998) a última fase do processo concernente ao custeio alvo é a fase de produção. Dessa forma, a última parte da análise acerca da significância das relações buscou relacionar os fatores contingenciais com os aspectos relativos à fase de produção do custeio alvo. Então, a Tabela 48 evidencia os coeficientes de correlação obtidos entre os fatores contingenciais referentes ao ambiente e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo.

Tabela 48 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes ao ambiente e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo

Aspectos	Competição por mão de obra	Competição por consumidores	Competição por lançamentos	Competição por insumos	Mudanças em regulamentos	Mudança no cenário	Mudança nos gostos
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	-0,39	-0,23	0,19	-0,14	0,17	0,14	-0,04
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	-0,16	-0,06	0,07	0,19	-0,30	0,09	-0,16
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,19	0,07	0,21	-0,41	0,05	0,01	-0,22
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	0,38	0,08	0,23	-0,20	0,21	0,19	-0,24

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados apresentados por meio da Tabela 48 permitem apontar que não houve quaisquer relações estatisticamente significativas entre os fatores contingenciais referentes ao ambiente e aos aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo. Por conseguinte, os coeficientes obtidos limitam a análise apenas ao apontamento geral de que não há relação significativa entre as variáveis referentes aos fatores contingenciais com aquelas relativas à fase de produção do processo do custeio alvo.

Mais uma vez, os achados apresentam diferenças em relação aos achados de Dekker e Smidt (2003), cuja pesquisa encontrou relações significativas entre variáveis contingenciais do ambiente e a adoção de práticas relativas ao custeio alvo. Nesse sentido, há divergência também em relação ao que apresentara Ax et al. (2008), pois encontraram relações significativas entre a concorrência e a adoção do custeio alvo, e, neste estudo, não se encontrou significância estatística entre qualquer uma das variáveis ambientais e os aspectos da fase de produção do custeio alvo.

Entretanto, Ax et al. (2008) não encontraram quaisquer relações significativas entre a incerteza ambiental e práticas do custeio alvo, tal qual nesta pesquisa, considerando variáveis da incerteza ambiental e aspectos relativos à fase de produção do custeio alvo.

Prosseguindo com a análise das relações entre as variáveis consideradas, a Tabela 49 aduz os coeficientes de correlação obtidos entre os fatores contingenciais referentes à tecnologia e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo.

Tabela 49 – Análise da significância das relações entre fatores contingenciais referentes à tecnologia e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo

Aspectos	Ambiente tecnológico muda muito	Processos internos padronizados	Máquinas e equipamentos com manuseio complexo	Uso de ferramentas de TI	Uso de sistemas de informação
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	-0,33	0,18	0,04	0,03	0,12
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	0,11	0,47	0,06	-0,09	0,26
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,03	0,36	0,39	0,51	0,41
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	0,18	0,20	0,19	0,34	0,42

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Ao visualizar a Tabela 49, percebe-se, mais uma vez, que não houve quaisquer relações estatisticamente significativas entre as variáveis testadas, no caso, não há relações estatisticamente significativas entre os fatores contingenciais referentes à tecnologia e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio. Dessa forma, a análise acerca dessas relações fica restrita à constatação geral de que não há relação significativa entre as variáveis testadas.

Não obstante, encontraram-se relações estatisticamente significativas entre os fatores contingenciais referentes à estrutura e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo. Nesse sentido, os coeficientes de correlação obtidos são devidamente apresentados por meio da Tabela 50.

Tabela 50 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à estrutura e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo

Aspectos	Estrutura hierárquica	Procedimentos pautados em regras	Participação ativa de líderes mais afastados nas decisões	Sugestões dos funcionários são consideradas	Faturamento	Número de funcionários
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	0,31	-0,09	-0,44	0,05	0,21	0,26
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	0,23	0,44	0,33	0,43	0,16	0,21
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,58	0,56	-0,31	0,41	0,64	0,44
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	0,30	0,45	-0,53	0,29	0,59	0,35

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Consoante a Tabela 50 pode-se observar relações estatisticamente significativas e diretamente proporcionais entre três das variáveis contingenciais relacionadas à estrutura com um dos aspectos concernentes à fase de produção do custeio alvo. Destarte, a estrutura hierárquica das empresas apresentou relação estatisticamente significativa e diretamente proporcional à otimização dos processos e recursos empregados na produção. De forma convergente, o nível de formalização dos procedimentos realizados apresentou relação estatisticamente significativa e diretamente proporcional à otimização dos processos e recursos empregados na produção. Por fim, a variável faturamento também apresentou relação estatisticamente significativa e diretamente proporcional à otimização dos processos e recursos empregados.

Uma outra variável relacionada aos aspectos da fase de produção do custeio alvo que apresentou relações estatisticamente significativas com os fatores contingenciais de estrutura foi a busca pela melhoria contínua. Nesse sentido, a participação ativa de líderes mais afastados da alta cúpula na tomada de decisões apresentou relação estatisticamente significativa e inversamente proporcional à busca pela melhoria contínua. Ou seja, essas variáveis crescem ou decrescem juntas, mas em sentidos opostos. Por outro lado, o faturamento apresentou relação estatisticamente significativa e diretamente proporcional à busca pela melhoria contínua.

Mais uma vez, observa-se convergência em relação aos resultados obtidos por Cadez e Guilding (2008), pois esses autores encontraram relações significativas e diretas entre o porte das empresas e a utilização de práticas gerenciais, tais como o custeio alvo. Outrossim, no presente estudo encontrou-se relação estatisticamente significativa e direta entre o faturamento (variável relacionada ao porte) e aspectos relativos à fase de produção do custeio alvo.

Finalizando o empreendimento das análises acerca das relações entre as variáveis, buscou-se encontrar relações estatisticamente significativas entre os fatores contingenciais referentes à estratégia e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo. Encontraram-se duas relações estatisticamente significativas, conforme os coeficientes expostos por meio da Tabela 51.

Tabela 51 – Análise da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes à estratégia e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo

Aspectos	Busca por novas oportunidades	Busca pelo aprimoramento dos processos	Monitoramento/redução dos custos	Decisões focadas no longo prazo
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	0,08	-0,02	0,28	0,06
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	-0,23	-0,20	0,47	0,68
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,13	0,12	0,34	0,53
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	-0,07	0,06	0,30	0,24

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados da Tabela 51 apontam duas relações estatisticamente significativas entre uma das variáveis contingenciais com dois dos aspectos relativos à fase de produção do custeio alvo. Outrossim, a tomada de decisões considerando o longo prazo se relacionou de forma estatisticamente significativa e diretamente proporcional ao monitoramento constante dos custos na produção. De maneira convergente, a tomada de decisões considerando o longo prazo

se relacionou de forma estatisticamente significativa e diretamente proporcional à otimização dos processos executados e recursos empregados na produção. Depreende-se que as variáveis testadas crescem ou decrescem conjuntamente e no mesmo sentido, haja vista a proporcionalidade direta das relações.

Por conseguinte, os dados apresentados na Tabela 51 permitem apontar diferença, mais uma vez, em relação a um dos achados de Cinquini e Tenucci (2010), pois esses autores encontraram relação significativa entre a estratégia adotada e a adoção de práticas de contabilidade gerencial, incluindo o custeio alvo. Por outro lado, conforme pode ser observado, no presente estudo não foram encontradas quaisquer relações significativas entre um dos tipos de estratégia adotada com aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo.

Mais uma vez, os dados encontrados no âmbito do presente trabalho vão de encontro a um dos achados de Cinquini e Tenucci (2010), pois esses autores encontraram relações significativas entre a estratégia de liderança do custo e a utilização de práticas gerenciais, o que contempla o custeio alvo. Por outro lado, como pode ser observado na Tabela 51, nesta pesquisa não foram encontradas quaisquer relações significativas entre a estratégia de monitoramento/redução de custos e algum dos aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo.

De modo geral, os dados obtidos no que diz respeito à análise de significância apresentaram resultados diversificados, em que foram encontradas algumas convergências e também divergências quando comparados com alguns resultados de outros estudos de natureza semelhante. Nesse sentido, é importante destacar que críticas são feitas em relação aos trabalhos que utilizam a teoria da contingência para analisar práticas de contabilidade gerencial, haja vista que não se segue um padrão, em que é utilizada uma miscelânea de abordagens e medidas, implicando em resultados que não podem ser somados ou até mesmo comparados, em alguns casos (CHAPMAN, 1997; CHENHALL, 2007; LANGFILD-SMITH, 2007; OTLEY, 1980).

5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar como os fatores contingenciais estão relacionados à utilização de aspectos relativos ao processo do custeio alvo nas indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Para o atingimento desse objetivo geral foram delineados os seguintes objetivos específicos: (1) traçar o perfil das empresas pesquisadas; (2) analisar a significância das relações entre os fatores contingenciais e os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo; (3) analisar a significância das relações entre os fatores contingenciais e os aspectos relativos à fase de desenho do processo do custeio alvo; e (4) analisar a significância das relações entre os fatores contingenciais e os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo.

Considerando os objetivos propostos, os principais resultados encontrados permitem apontar que, em relação ao primeiro objetivo específico, a maioria das empresas pesquisadas podem ser consideradas empresas consolidadas no mercado, com mais de 16 anos de operação. Quanto à abrangência de mercado, obteve-se que a grande maioria, quase que a totalidade das empresas pesquisadas atuam em âmbito nacional. Quanto à estrutura, identificou-se que a maioria das empresas é estruturada em dois níveis e fatura entre 360.000,01 e 4.800.000, ou seja, são consideradas empresas de pequeno porte.

Sobre a estratégia, os dados mostraram que a maioria das empresas está alinhada com as estratégias do tipo prospectora e monitoramento/redução de custos, o que se mostra coerente com o ambiente no qual as empresas estão inseridas, ambiente que as impulsiona a serem cada vez mais orgânicas e adaptáveis às mudanças.

Os dados relativos aos aspectos do processo do custeio alvo indicaram que as empresas possuem tendência à realização de pesquisas de mercado. Sobre a formação do preço de venda, a maioria sinalizou que não considera os preços praticados no mercado. Apesar da 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. A maioria também indicou que não calcula conforme a lógica tradicional, o que representou uma ambiguidade desses achados da pesquisa.

No tocante ao segundo objetivo específico, os principais resultados permitiram identificar que a competição se mostrou significativamente relacionada à definição do preço de venda com base nas condições de mercado, o que pode ser considerado um resultado coerente, haja vista que em mercados competitivos os preços são cada vez mais simétricos. As incertezas do cenário se mostraram significativamente relacionadas à estimação dos custos antes de iniciar

a produção e ao cálculo dos custos conforme a lógica do custeio alvo, sugerindo que diante de um ambiente incerto as empresas do setor tendem a se planejar de forma mais adequada.

Concernente à estratégia, identificou-se que a focalização do longo prazo nas decisões se mostrou significativamente relacionada à estimação dos custos antes de iniciar a produção e ao cálculo dos custos conforme a lógica do custeio alvo, sugerindo inclinação das empresas que focam o longo prazo nas decisões com a utilização de aspectos da fase de planejamento do processo do custeio alvo.

Considerando o terceiro objetivo específico, sobre a tecnologia, verificou-se relação significativa entre a padronização dos processos e a pormenorização dos custos, sugerindo que empresas com maior nível de padronização tendem a detalhar os custos totais entre as partes que compõem os produtos e também em relação aos processos executados. Quanto à estratégia, identificou-se que dois dos fatores contingenciais (decisões focadas no longo prazo e estratégia defensora) se mostraram significativamente relacionadas à pormenorização dos custos, sugerindo que as empresas que focalizam o longo prazo e possuem estratégia do tipo defensora possuem predisposição a adotar a pormenorização dos custos entre as partes e processos executados.

No que cerne ao quarto objetivo específico, foram encontradas relações significativas entre três dos fatores contingenciais da estrutura (estrutura hierárquica, formalização dos procedimentos e faturamento) com o aspecto que diz respeito à otimização dos processos e recursos. Dessa forma, o faturamento e a participação de líderes mais afastados se relacionaram significativamente ao aspecto de melhoria contínua da fase de produção do custeio alvo. Quanto à estratégia, identificou-se que decisões focadas no longo prazo se relacionaram significativamente ao monitoramento dos custos e à otimização dos processos e recursos, indicando inclinação das empresas que focam o longo prazo em realizar um controle mais adequado dos seus custos de produção.

Logo, os resultados encontrados fornecem o respaldo necessário para afirmar que os objetivos delineados foram devidamente atendidos. Nesse sentido, os resultados também fornecem os subsídios necessários para formular a conclusão de que as empresas analisadas utilizam alguns dos aspectos relativos 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, a análise de significância das relações mostrou que alguns dos fatores contingenciais considerados estão significativamente relacionados a aspectos das fases do processo do custeio alvo.

A operacionalização desta pesquisa permitiu concluir também 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. Tal constatação pode ser explicada pelo perfil da maioria das empresas analisadas, sendo predominantemente microempresas e empresas de pequeno porte estruturadas em dois níveis, o que limita a aplicação de conceitos e metodologias mais refinadas, tais como o custeio alvo.

Os resultados encontrados agregam contribuições teóricas e práticas, sobretudo pela sua natureza exploratória e abordagens metodológicas utilizadas. Dessa forma, a pesquisa contribui com a literatura haja vista o pouco volume de publicações nacionais cujo foco seja o custeio alvo. A contribuição teórica também é extensiva quanto à abordagem metodológica utilizada, pois foram utilizadas técnicas essencialmente quantitativas, em que a maioria dos estudos com enfoque no custeio alvo são operacionalizados por meio de estudos de caso. Destarte, o formato desta pesquisa pode influenciar e servir de base para outras pesquisas de natureza semelhante, inclusive ajudando na discussão e comparação dos resultados.

Em termos práticos, a pesquisa contribui com o objeto de estudo considerado, as indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE, porque apesar de haver diversos estudos que investigaram práticas gerenciais, o enfoque exclusivamente no custeio alvo, por meio de um levantamento, não foi identificado, o que pode ajudar as empresas do setor a conhecerem a importância desse artefato gerencial ante a atuação em ambientes competitivos, levando até mesmo a sua adoção ou expansão na utilização de aspectos desse artefato. Ademais, a abordagem por meio dos fatores contingenciais pode ajudar as empresas a conhecerem melhor o seu ambiente externo e interno, e assim possibilitar o desenvolvimento de estratégias mais assertivas.

O empreendimento desta pesquisa abriu margem para a formulação de algumas reflexões, que podem ser objeto de pesquisas futuras, como por exemplo: empresas de outros municípios que compõem o APL de confecções de Pernambuco utilizam aspectos do processo do custeio alvo? Os fatores contingenciais influenciam/impulsionam a adoção da utilização desses aspectos? Como se dá o processo de custeamento dos processos nas indústrias que compõem o APL de confecções? Como é a rotina dessas empresas na tratativa dos seus custos?

Dessa forma, sugere-se a realização de outras pesquisas quantitativas considerando a abordagem dos fatores contingenciais e custeio alvo nas indústrias de confecções, abrangendo também outros municípios que fazem parte do APL.

Não obstante, pesquisas qualitativas podem responder de forma mais aprofundada como as indústrias do APL de confecções custeiam os seus processos, uma vez que, um dos dados desta pesquisa indicou que a maioria das empresas analisadas não calcula os seus custos conforme a lógica do custeio alvo e nem conforme a lógica da sistemática tradicional, podendo outras pesquisas responder com maior nível de detalhamento como ocorre a tratativa dos custos em empresas do APL de confecções.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- ABIT - Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecções. 4º Modavil leva informações sobre negócios da moda de Caruaru. Disponível em: <http://www.abit.org.br>. Acesso em: 19 de junho de 2020.
- ADLER, P. S.; CHEN, C. X. Combining creativity and control: Understanding individual motivation in large-scale collaborative creativity. **Accounting, organizations and society**, v. 36, n. 2, p. 63-85, 2011.
- AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Sistema de controle gerencial e contextos de processo de estratégia: contribuições da TC. *In*: I CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – ANPCONT. **Anais...** Gramado: ANPCont, 2007.
- AKINGBOLA, K. Strategic choices and change in non-profit organizations. **Strategic Change**, v. 15, n. 6, p. 265-281, 2006.
- AL-AMMARY, J.; HAMAD, S. Information technology for enhancing NGOs' performance in the kingdom of BAHRAIN. **International Journal of Electronic Commerce Studies**, v. 3, n.1, p.111-120, 2012.
- ALENCAR, J. P. S.; CAVALCANTE, M. B. Fluxo migratório para a cidade de Santa Cruz do Capibaribe (PE): uma análise no polo de confecções de Pernambuco. **Revista Espaço Acadêmico**, v. 17, n. 200, p. 63-74, 2018.
- AL-HATTAMI, H. M.; KABRA, J. D.; LOKHANDE, M. A. Reducing costs in manufacturing firms by using target costing technique. **International Journal of Business Excellence**, v. 22, n. 1, p. 69-82, 2020.
- AMORIM, J. F. O.; PRAZERES, R. V.; SANTOS, C. O desenvolvimento do APL de confecções: um estudo socioeconômico sobre o Agreste pernambucano. **Revista Economia Política do Desenvolvimento**, v. 7, n. 19, p. 39-56, 2016.
- ANSARI, S.; BELL, J. Target costing: The next frontier in strategic cost management: the CAM-I target cost core group. Irwin Professional. Chicago, 1997.
- ANSARI, S.; BELL, J.; OKANO, H. Target Costing: Uncharted research territory. **Handbooks of management accounting research**, v. 2, n. 1, p. 507-530, 2007.
- ANSOFF, H. I.; MCDONNELL, E. J. **Implantando a Administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- ARAÚJO, J. G. **Relações entre fontes de financiamento e práticas de controle gerencial adotadas em micro e pequenas empresas**: um estudo no polo têxtil do agreste do estado de

Pernambuco. 2017. 227 f. Tese (doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Recife, 2017.

ARAÚJO, V. F.; CASTRO, J. C.; COSTA, M. F. Vantagem competitiva sob a luz da teoria RBV: uma análise no pólo de confecções de Pernambuco. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v. 8, n. 2, p. 97-115, 2017.

ARAÚJO, J. G.; LAGIOIA, U.; ARAÚJO, J. G. N.; PRAZERES, R. V.; MOURA SOEIRO, T. Práticas gerenciais: análise dos custos e formação de preço no arranjo produtivo local de confecções–PE. **Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec**, v. 2, n. 2, p. 153-177, 2016.

ARAÚJO, W. C.; JESUS, J. O. N.; PEDRO, F. J. D.; RODRIGUES, L. K. O.; SANTOS, D. S.; SILVA SANTOS, I. Estudo socioeconômico do Polo de Confecções no Agreste de Pernambuco: uma análise descritiva e exploratória. **Brazilian Journal of Development**, v. 5, n. 11, p. 26812-26826, 2019.

ARAÚJO, J.; LAGIOIA, U.; ARAÚJO, J. G. N. Arranjo Produtivo Local de Confecções: análise do perfil das empresas e da tomada de decisão dos gestores. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 11, n. 1, p. 52-73, 2017.

ARAÚJO, A. M. H. B.; MARQUES, R. R.; SILVA, C. A. T. Custo meta: um estudo de sua aplicabilidade nas empresas. **Anais... VIII Congresso Brasileiro de Custos**, 2001.

ATKINSON, A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2000.

AX, C.; GREVE, J.; NILSSON, U. The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. **International Journal of Production Economics**, v. 115, n. 1, p. 92-103, 2008.

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 7-8, p. 675-698, 2003.

BALDRIDGE, J. V.; BURNHAM, R. A. Organizational innovation: Individual, organizational, and environmental impacts. **Administrative science quarterly**, v. 20, p. 165-176, 1975.

BERNARDES, C.; MARCONDES, R. C. **Teoria geral da administração: gerenciando organizações**. Saraiva, 2003.

BERRY, A. J.; COAD, A. F.; HARRIS, E. P.; OTLEY, D. T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: a review of a recent literature. **The British Accounting Review**, v. 41, n. 1, p. 2-20, 2009.

BERTUCCI, C. E. Custeio alvo na indústria brasileira de autopeças. São Paulo, 2008. **Dissertação** (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BEUREN, I. M.; FIORENTIN, M. Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 195-212, 2014.

BEUREN, I.; MACOHON, E. Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: Um estudo em indústrias de móveis em São Bento do Sul. **Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa**, v. 10, n. 1-2, p. 78-91, 2011.

BIAZEBETE, C. M.; BORINELLI, M. L.; CAMACHO, R. R. Análise da aplicação do custeio alvo e do custeio pleno em indústria de confecções: um estudo de caso. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 44-61, 2009.

BIERMANN, M. J. E. **Gestão do Processo Produtivo**. Porto Alegre: SEBRAE/RS, 2007.

BINTE, M.; AHMED, T.; KHAN, Z. I.; HAQUE, M.; MAHBOOB, S. Adoption of target costing in diverse industries: a qualitative study. **International Journal of Business**, v. 3, n. 1, p. 30-38, 2020.

BLAU, P. M. A formal theory of differentiation in organizations. **American sociological review**, v. 35, n. 2, p. 201-218, 1970.

BOCK, S.; PÜTZ, M. Implementing Value Engineering based on a multidimensional quality-oriented control calculus within a Target Costing and Target Pricing approach. **International Journal of Production Economics**, v. 183, p. 146-158, 2017.

BORBA, J. A.; MURCIA, F. D.; SOUTO MAIOR, C. D. Contemplando a subjetividade do 'target costing': uma abordagem experimental baseada nos conceitos da lógica 'Fuzzy'. **Revista Produção Online**, v. 8, n. 4, 2008.

BRADSHAW, P. A contingency approach to nonprofit governance. **Nonprofit Management and Leadership**, v. 20, n. 1, p. 61-81, 2009.

BRANDT, V. A. A contabilidade gerencial e sua relação com a teoria institucional e da teoria da contingência. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 9, n. 17, p. 135-147, 2010.

BRAUN, S. C.; BIEDERMANN, W.; LINDEMANN, U. Design to cost: New impulses for target costing. In: **DS 48: Proceedings DESIGN 2008, the 10th International Design Conference, Dubrovnik, Croatia**. 2008.

BRITO, R. S.; GARCIA, S.; MORGAN, B. F. Custeio alvo: utilização do sistema de gerenciamento de lucro pelos fabricantes de veículos automotores com indústria no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, 2008.

BROWN, W.; IVERSON, J. Exploring strategy and board structure in nonprofit organizations. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 33, n. 3, p. 377– 400, 2004

BRUNI, A. L.; CARVALHO JÚNIOR, C. V. O.; PAIXÃO, R. B.; FIGUEIREDO, M.; SILVA JÚNIOR, J. V. G. Percepção de valor e custeio alvo: um estudo no segmento de móveis planejados. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 2, n. 3, p. 35-49, 2008.

BURNS, T.; STALKER, G. M. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1960.

BURROWS, G.; CHENHALL, R. H. Target costing: First and second comings. **Accounting History Review**, v. 22, n. 2, p. 127-142, 2012.

CADEZ, S. A configuration form of fit in management accounting contingency theory: An empirical investigation. **The Business Review**, v. 7, n. 2, p. 220, 2007.

CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, organizations and society**, v. 33, n. 7-8, p. 836-863, 2008.

ÇAKIR, A. E. Applying Contingency Theory to international organizations: the case of European integration. **Journal of International Organizations Studies**, v. 3, n. 1, 2012.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; BOMFIM, E. T. Target costing in micro and small companies from the information technology (IT) sector. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 8, n. 3, p. 125-141, 2020.

CALDEIRA, I. D. M. C. Aplicação do target costing por países e setores de atividade: revisão de estudos empíricos. Dissertação de mestrado. 2013.

CAMACHO, R. R. **Custeio alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos**. 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

CAMACHO, R. R. **Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Inter organizacionais na Cadeia de Valores de Hospitais Privados no Brasil: uma abordagem à luz da TC**. 2010. 216 f. Tese (doutorado)- Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio alvo: uma abordagem conceitual e utilitarista. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 26, n. 3, p. 28-38, 2007.

CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 47, p. 19-30, 2008.

CAM-I (Consortium for Advance Manufacturing-International) e Arthur Andersen LLP, "Practices and Techniques: Tools and Techniques for Implementing Target Costing", Statement on Management Accounting, Statement nº 4GG, NOV. 1998.

CARDOSO, R. S.; BEUREN, I. M. O custo meta no desenvolvimento de novos produtos: Um caso em indústria de conserva de pescado. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 8, n. 22, p. 13-22, 2006.

CASTELLANO, J. F.; YOUNG, S. Speed Splasher: an interactive, team-based target costing exercise. **Journal of Accounting Education**, v. 21, n. 2, p. 149-155, 2003.

CENGIZ, E.; ERSOY, A. A literature review of target costing in ssci and sci&sci-expanded indexes. **Journal of Yasar University**, v. 5, n. 19, 2010.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHANDLER, A. D. **Strategy and Structure**: chapter in the history of the industrial enterprise. Massachusetts: The M.I.T. Press, 1962.

CHAPMAN, C. S. Reflections on a contingent view of accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 189-205, 1997.

CHEN, S. DCF Techniques and nonfinancial measures in capital budgeting: a contingency approach analysis. **Behavioral Research in Accounting**, v. 20, n. 1, p. 13-30, 2008.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbooks of management accounting research**, v. 1, p. 163-205, 2007.

CHILD, J. Predicting and understanding organization structure. **Administrative science quarterly**, v. 18, n. 2, p. 168-185, 1973.

CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 6, n. 2, p. 228-259, 2010.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. O custeio-alvo como suporte às decisões para desenvolver novos produtos: um estudo em indústria moveleira. **Revista Produção Online**, v. 5, n. 1, 2005.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M.; ROCHA, W. 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**, v. 1, n. 2, p. 33-42, 2004.

COOPER, R. **Target costing and value engineering**. Routledge, 2017.

COVALESKI, M. A., DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting**, v. 8, n. 1, p.1-35,1996.

CRUZ, C. V. O. A.; ROCHA, W. Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 5, n. 10, p. 31-52, 2008.

CSILLAG, J. M. **Análise de valor**. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 1995.

DAFT, R. L.; MACINTOSH, N. B. A new approach to design and use of management information. **California Management Review**, v. 21, n. 1, p. 82-92, 1978.

DALMORO, M.; VIEIRA, K. M. Dilemas na construção de escalas tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados? **Revista Gestão Organizacional**, v. 6, n. 3, p. 161-174, 2013.

DAVILA, A.; WOUTERS, M. Designing cost-competitive technology products through cost management. **Accounting horizons**, v. 18, n. 1, p. 13-26, 2004.

DEKKER, H.; SMIDT, P. A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. **International Journal of Production Economics**, v. 84, n. 3, p. 293-305, 2003.

DIMI, O.; SIMONA, B. S. Target Costing—the response of the managerial accounting to changes in the environment. **Annals-Economy Series**, v. 3, p. 45-55, 2014.

DONALDSON, L. **The contingency theory of organizations**. Thousand Oaks: Sage, 2001.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. **Handbook de estudos organizacionais**, v. 1, p. 105-133, 1999.

DROPULIC, I. The effect of contingency factors on management control systems: A study of manufacturing companies in Croatia. **Economic research-Ekonomska istrazivanja**, n. 1, p. 369-382, 2013.

DUTRA, E.V. **Sistema de controle gerencial e desempenho organizacional**: uma análise das maiores empresas do espírito santo sob a ótica da teoria da contingência. 2014. 188 p. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós Graduação em Administração, do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, da Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2014.

ELLRAM, L. M. Purchasing and Supply Management's Participation in the Target Costing Process. **Journal of supply chain management**, v. 36, n. 1, p. 39-51, 2000.

ELLRAM, L. M. The implementation of Custeio Alvo in the United States: Theory versus practice. **Journal of Supply Chain Management**, v. 42, n. 1, p. 13-26, 2006.

ESCOBAR, B. P.; LOBO, A. G. Implicaciones Teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 31, n. 111, p. 245-286, 2002.

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial**: uma Abordagem Multivariada. São Paulo, 2008. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FAGUNDES, J. A.; SOLER, C. C.; FELIU, V. R.; LAVARDA, C. E. F. Proposta de pesquisa em contabilidade: considerações sobre a Teoria da Contingência. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 13, n. 2, 2008.

FAGUNDES, J. A.; PETRI, M.; LAVARDA, R. B.; RODRIGUES, M. R.; LAVARDA, C. E. F.; SOLLER, C. C. Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 78, 2010.

FARIA, A. C.; FREITAS, L. H.; MARION, J. C. O empreendedor e a aplicação do sistema de custeio-alvo em pequena empresa do segmento de plástico: Uma pesquisa-ação. **Revista de Negócios**, v. 14, n. 1, p. 63-81, 2009.

FEIL, P.; YOOK, K. H.; KIM, I. W. Japanese target costing: a historical perspective. **International Journal**, v. 11, p. 10-19, 2004.

FERREIRA, A., OTLEY, D. Design and use of management control systems: An analysis of the interaction between design misfit and intensity of use. **Working Paper**. MCA, 2010.

FIEPE. **Sobre nós**. Disponível em: <<http://fiepe.org.br/sobre-nos/>>. Acesso em: 20 de junho de 2020.

FILOMENA, T. P.; KLIEMANN NETO, F. J.; DUFFEY, M. R. Target costing operationalization during product development: Model and application. **International Journal of Production Economics**, v. 118, n. 2, p. 398-409, 2009.

FISHER, J. Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. **Journal of accounting literature**, v. 14, p. 24-48, 1995.

FRIDH, G.; BORGERNÄS, H. The use of target costing in Swedish manufacturing firms. **Ekonomistyrning**, 2003.

GAGNE, M. L.; DISCENZA, R. Target costing. **Journal of Business & Industrial Marketing**, v. 10, n. 1, p. 16-22, 1995.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GODOY, J. G. V.; RAUPP, F. M. Uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos: um estudo multicase à luz da teoria da contingência. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 12, n. 3, 2017.

GOMES, A. M. C.; COLAUTO, R. D.; MOREIRA, R. L. 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**, n. 5, p. 213-233, 2009.

GORLA, M. C.; LAVARDA, C. E. F. Teoria da contingência e pesquisa contábil. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**, v. 3, n. 2, p. 1-18, 2012.

GRESSLER, L. A. **Introdução à pesquisa: projetos e relatórios**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Loyola, 2004.

GUADANHIM, S. J.; HIROTA, E. H.; LEAL, J. G. Análise da aplicabilidade do custeio-meta na etapa de concepção de empreendimentos habitacionais de interesse social. **Ambiente Construído**, v. 11, n. 2, p. 39-56, 2011.

GUERRA, A. R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. Dissertação. (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um entendimento da Contabilidade Gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista de Contabilidade Financeira da USP - Edição Comemorativa**. V. 1 p. 7-21, 2006.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca de entendimentos dos hábitos e rotinas da contabilidade gerencial. **Revista de Administração Mackenzie**, Vol. 7, n. 2, p. 78-101. 2006.

GUPTA, A. K.; GOVINDARAJAN, V. Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. **Academy of Management journal**, v. 27, n. 1, p. 25-41, 1984.

HALDMA, T.; LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management accounting research**, v. 13, n. 4, p. 379-400, 2002.

HANSEN, J. E. **Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação *latu senso***: Um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, p. 415-439, 2004.

HIBBETS, A. R.; ALBRIGHT, T.; FUNK, W. The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field. **Journal of Managerial Issues**, v. 1, p. 65-81, 2003.

HORSCH, J. C. Where concepts and technologies meet. **Strategic Finance**, v. 79, n. 12, 1998.

HUANG, Z.; LU, X.; DUAN, H. Mining association rules to support resource allocation in business process management. **Expert Systems with Applications**, v. 38, n. 8, p. 9483-9490, 2011.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. 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. Product development process with focus on value engineering and target-costing: A case study in an automotive company. **International Journal of Production Economics**, v. 105, n. 2, p. 459-474, 2007.

ISLAM, J; HU, H. A review of literature on contingency theory in managerial accounting. **African Journal of Business Management**, v. 6, n. 15, p. 5159-5164, 2012.

JAYEOLA, O.; ONOU, D. P. Implementing target costing in small and medium scale enterprises in Ogun industrial metropolis. **International Journal of Humanities and Social Science**, v. 4, n. 8, 2014.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. 147 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pósgraduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

KATO, Y. Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. **Management accounting research**, v. 4, n. 1, p. 33-47, 1993.

KEE, R. The sufficiency of target costing for evaluating production-related decisions. **International Journal of Production Economics**, v. 126, n. 2, p. 204-211, 2010.

KHANDWALLA, P. N. The effect of different types of competition on the use of management controls. **Journal of Accounting Research**, v. 10, n. 2, p. 275-285, 1972.

KÖCHE, J. C. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa**. Rio de Janeiro: Vozes, 1997.

LACOMBE, F.; HEILBORN, G. **Administração Princípios e Tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

LANGFIELD-SMITH, K. A review of quantitative research in management control systems and strategy. **Handbook of Management Accounting**. V. 2, p. 753-783, 2007.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. Organization and environment. Managing differentiation and integration. Boston: **Harvard University Press**, 1967.

LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H. M. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, p. 85-107, 2015.

LERNER, D. F.; SILVA, L. M.; SOUZA, M. A. Instrumentos para gerenciamento de custos: custo-meta, custo-padrão e custo kaizen. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, v. 4, n. 1, p. 51-60, 2007.

LEVIN, J.; FOX, J. A. **Estatística para ciências humanas**. 9. ed. Tradução de Alfredo Alves de Farias. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LIMA, F. B.; LAGIOIA, U. C. T.; ALMEIDA SANTOS, S. G. O.; LIMA, R. Q.; VASCONCELOS, A. L. F. S. Um estudo sobre a utilização da contabilidade gerencial pelas empresas pertencentes ao polo de confecção do agreste pernambucano. **Registro Contábil**, v. 1, n. 1, 2010.

LINHARES, R. S. A utilização do custo-alvo nas empresas como esperança de obter vantagem competitiva. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 141, p. 68-79, 2003.

LÖFSTEN, H.; LINDELÖF, P. Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting: an empirical analysis of new technology-based firms. **Technovation**, v. 25, n. 7, p. 725-738, 2005.

MACARTHUR, J. B. Cultural influences on German versus US management accounting practices. **Management Accounting Quarterly**, v. 7, n. 2, p. 10-16, 2006.

MACÊDO, L. C. B.; CALLADO, A. L. C. Estratégia, sistema de controle gerencial e desempenho empresarial: uma análise nas empresas de base tecnológica da cidade de Campina Grande – PB a luz da teoria da contingência. *In: XIII CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – ANPCONT. Anais...* São Paulo: ANPCont, 2019.

MACÊDO, L. C. B.; MONTE, P. A.; CALLADO, A. L. C. 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. Anais...* Foz do Iguaçu-PR: ANPCont, 2020.

MALMI, T.; GRANLUND, M. In search of management accounting theory. **European accounting review**, v. 18, n. 3, p. 597-620, 2009.

MANTOVANI, F. R. **Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2012. 118 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARIA, M. A. Cost measurement and cost management in target costing. **The Annals of the University of Oradea**, 2012.

MARQUES, K. C. M. **Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso**. 2012. 286 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MARQUES, K. C. M.; ROCHA, W. Custeio Alvo e sua Contribuição para a Implementação das Estratégias de Negócio de uma Subsidiária de Origem Asiática. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 18, n. 2, 2015.

MARTINS, G. A. **Estatística Geral e Aplicada**. 3 ed. São Paulo, Atlas, 2006.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATTOS, A. L.; NEPOMUCENO, D. D.; SILVA, G. M. Custeio alvo: um estudo da produção científica nos periódicos brasileiros. **Brazilian Journal of Production Engineering-BJPE**, v. 2, n. 1, p. 38-52, 2016.

MAXIMIANO, A. C. A. **Introdução à administração**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MCADAM, R.; BAILIE, B. Business performance measures and alignment impact on strategy-the role of business improvement models. **International of Operations and Production Management**, v. 22, n. 9-10, p. 972-96, 2002.

MELO, J. W. F. Formação e desenvolvimento da indústria de confecções em Santa Cruz do Capibaribe. 2019. 140 f. Dissertação de mestrado – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Natal, 2019.

MELO, M. S.; CALLADO, A. A. C. Custeio-Alvo: Um Caso Prático em uma Indústria de Confecções do Polo Têxtil do Agreste Pernambucano. **ABCustos**, v. 14, n. 1, p. 104-133, 2019.

MERCHANT, K. A. Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model. **Accounting, organizations and society**, v. 9, n. 3-4, p. 291-307, 1984.

MERCHANT, K. A.; OTLEY, D. A review of the literature on control and accountability. *In*: CHAPMAN, Christopher S. *et al.* (Org.). **Handbook of Management Accounting**. Vol. 2. Elsevier, 2007.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 2005.

MILES, R. W.; SNOW, C. C. **Organizational strategy, structure and process**. New York: McGraw Hill, 1978.

MILES, R. E.; SNOW, C. C.; MEYER, A. D.; COLEMAN JR., H. J. Organizational strategy, structure, and process. **Academy of Management Review**, v. 3, n. 3, p. 546-562, 1978.

MINTZBERG, H. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. São Paulo: Atlas, 1995.

MINTZBERG, H. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MOLINARI, S. K. R.; GUERREIRO, R. Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. *In*: CONGRESSO USP, 4., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. Tradução de Cecília Whitaker Bergamini e Roberto Coda. São Paulo: Atlas, 2008.

MUKAKA, M. M. A guide to appropriate use of correlation coefficient in medical research. **Malawi medical journal**, v. 24, n. 3, p. 69-71, 2012.

NASCIMENTO, J. C. H. B.; SOUSA, W. D.; SÁ PINHEIRO, L. V.; CASTRO, M. B. M. B.; FERNANDES, J. R. Análise da progressão do conhecimento sobre custeio Alvo: uma análise bibliométrica dos artigos apresentados nas 19 edições do Congresso Brasileiro de Custos. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2013.

NASCIMENTO, J. F.; CALLADO, A. L. C. Fatores Contingenciais e Indicadores de Desempenho: Um Estudo no Polo Calçadista de Campina Grande–PB. **ABCustos**, v. 14, n. 3, p. 117-143, 2019.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria: Um Enfoque na Eficácia Organizacional**. 2 Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NIMTRAKOON, S.; TAYLES, M. E. Contingency factors of management accounting practices in Thailand: A selection approach. **Asian Journal of Accounting and Governance**, v. 1, p. 51-78, 2010.

OLIVEIRA, A. S.; CALLADO, A. A. C. Fatores contingenciais e o controle gerencial: uma avaliação em organizações não governamentais (ongs) brasileiras. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 11, n. 1, p. 092-109, 2018.

OLIVEIRA, W. F. M.; EL AOUAR, W. A.; SILVA BARRETO, L. K.; SANTOS, O. S.; OLIVEIRA, H. C. Da teoria clássica à contingencial: contribuições à competitividade das organizações. **Revista RAUNP**, v. 7, n. 2, p. 43-58, 2015.

OMAR, N.; SULAIMAN, S.; HUI, W. S.; RAHMAN, I. K. A.; HAMOOD, H. H. Target costing implementation and organizational capabilities: An empirical evidence of selected Asian countries. **Journal of economics, business and management**, v. 3, n. 2, p. 201-206, 2015.

ONO, K.; ROBLES JÚNIOR, A. Utilização do Target Costing e de outras técnicas de custeio: um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. SPE, p. 65-78, 2004.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

OTLEY, D. T. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, v. 5, n.3-4, p. 289-299, 1994.

OTLEY, D. T. Management control, organisational design and accounting information systems. **Issues in management accounting**, p. 45-63, 1995.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. **Management accounting research**, v. 31, p. 45-62, 2016.

PASQUALOTTO, N. O processo decisório na agricultura familiar: uma análise à luz da teoria da contingência. **Revista de Administração e Negócios da Amazônia**, v. 9, n. 1, p. 99-111, 2017.

PEREIRA, F. H. Determinação do preço de venda: custeio tradicional x custeio alvo. **CRCSC & VOCÊ**, v. 2, n. 4, p. 76-83, 2002.

PERROW, C. A. A framework for the comparative analysis of organizations. **American Sociological Review**, v. 32, p. 194-208, 1967.

PERROW, C. A. **Análise organizacional: um enfoque sociológico**. São Paulo: Atlas, 1972.

PERROW, C. A. **Organizational analysis: a sociological view**. California: Wadsworth Publishing Company, 1976.

POISTER, T. **Measuring performance in public and nonprofit organizations**. New York: Wiley, 2003.

PORTER, M. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PORTER, M. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

PRETORIUS, I. M.; VISSER, S. S.; BIBBEY, F. J. Contemporary management accounting for the sustainable competitiveness of the South African motor manufacturing industry. **Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences**, v. 11, n. 1, p. 95-112, 2003.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do conhecimento científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

PUGH, D. S.; HICKSON, D. J.; HININGS, C. R.; TURNER, C. The context of organization structures. **Administrative science quarterly**, v. 8, n. 3, p. 91-114, 1969.

REID, G. C.; SMITH, J. A. The impact of contingencies on management accounting system development. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 427-450, 2000.

ROBBINS, S. P. **Administração: mudanças e perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ROCHA, W.; MARTINS, E. A. Custeio Alvo (Target Costing). In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 1998.

ROCHA, I.; WIENHAGE, P.; SCARPIN, J. E. Investigação da produção científica relacionada ao custeio-meta e custeio kaizen no período de 2002 a 2009. **ConTexto**, v. 10, n. 18, p. 75-86, 2010.

SAKURAI, M. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: a personal journey. **The British Accounting Review**, v. 38, p. 1-30, 2006.

SCARPIN, J. E. Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos. Dissertação de Mestrado. Universidade Norte do Paraná. 2000.

SCARPIN, J. E.; ROCHA, W. Target costing: abordagem conceitual e histórica. **Anais... VII Congresso Brasileiro de Custos**, 2000.

SCHMELZE, G.; GEIER, R.; BUTTROSS, T. E. Target costing at ITT automotive. **Strategic Finance**, v. 78, n. 6, p. 26, 1996.

SEBRAE/PE- Estudo Econômico do Arranjo Produtivo Local de Confeccões do Agreste Pernambucano. Relatório Final. Pernambuco: Sebrae/PE, 2013.

SHANK, J. K.; FISHER, J. Case study: Target costing as a strategic tool. **MIT Sloan Management Review**, v. 41, n. 1, p. 73, 1999.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAM, V. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SHARAFODDIN, S. The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran. **Procedia Economics and Finance**, v. 36, p. 123-127, 2016.

SIEGEL, S.; CASTELLAN JÚNIOR, N. J. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento**. 2. ed. Tradução de Sara Ianda Correa Carmona. Porto Alegre: Artmed, 2006.

SILVA, C. L. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. **Revista FAE**, v. 2, n. 2, p. 17-26, 1999.

SILVA, R. O. **Teorias da administração**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

SILVA, C. R.; CRUZ, A. P. C.; BARBOSA, M. A. G.; MACHADO, D. G. Uso do Sistema de Controle Gerencial como Instrumento de Implementação da Estratégia- O Caso de uma Empresa Familiar. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 9, n. 3, 2017.

SILVA, A. C.; GONÇALVES, R. C. M. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. **JISTEM- Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 5, n. 1, p. 163-184, 2008.

SILVA JÚNIOR, S. D.; COSTA, F. J. Mensuração e escalas de verificação: uma análise comparativa das escalas de Likert e Phrase Completion. **Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia**, v. 7, n. 2, p. 1-16, 2014.

SILVA PAULA, J. M. **Relação entre a mensuração de desempenho e os fatores contingenciais**: um estudo na indústria de transformação da Região Metropolitana de Recife. 2018. 128 f. Dissertação de mestrado – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, 2018.

SOUSA, C. M. P. Análise e estruturação de um modelo de gestão de processos de negócios nas pequenas e médias empresas situadas no Polo têxtil do agreste pernambucano. 2015. 122 f.

Dissertação de mestrado – Universidade Federal de Pernambuco, Centro Acadêmico do Agreste, Caruaru, 2015.

SOUZA, M. A.; ZANELLA, F. C.; NASCIMENTO, A. M. Utilização do custo-meta por empresas brasileiras como estratégia de gestão: alguns estudos setoriais utilizando o método da causalidade de Granger. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 39, p. 33-46, 2005.

STEVENSON, W. J. **Estatística Aplicada à Administração**. 1 ed. Editora Harbra, 1981.

SWENSON, D.; ANSARI, S.; BELL, J.; KIM, I. W. Best practices in target costing. **Management Accounting Quarterly**, v. 4, n. 2, p. 12-12, 2003.

TANI, T.; OKANO, H.; SHIMIZU, N.; IWABUCHI, Y.; FUKUDA, J.; COORAY, S. Target cost management in Japanese companies: current state of the art. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 1, p. 67-81, 1994.

THOMPSON, J. **Organizations in action**. New York: McGraw-Hill, 1967.

THOMSON, D. Exploring the role of funders performance reporting mandates in nonprofit performance measurement. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 39, n. 4, p. 611-629, 2010.

TILLEMA, S. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 1, p. 101-129, 2005.

TRIPODI, T.; FELLIN, P.; MEYER, H. **Análise da Pesquisa social**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981.

UYAR, A.; KUZHEY, C. Contingent factors, extent of budget use and performance: A structural equation approach. **Australian Accounting Review**, v. 26, n. 1, p. 91-106, 2016.

YAZDIFAR, H.; ASKARANY, D. A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. **International Journal of Production Economics**, v. 135, n. 1, p. 382-392, 2012.

WADONGO, B. I. **Performance management and evaluation in non-profit organisations: an embedded mixed methods approach**. Thesis (Doctor of Philosophy in Management Accounting) - University of Bedfordshire, UK, 2014.

WAWERU, N.; SPRAAKMAN, G. **The appropriateness of performance measurement systems in the services sector**: Case studies from the micro finance sector in Kenya, AAA 2010 Management Accounting Section (MAS), Meeting Paper. 2009.

WELFLE, B.; KELTYKA, P. Global competition: The new challenge for management accountants. **Ohio CPA Journal**, v. 59, n. 1, p. 30-30, 2000.

WIJEWARDENA, H.; DE ZOYSA, A. A comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: an empirical investigation. **The International Journal of Accounting**, v. 34, n. 1, p. 49-70, 1999.

WOODS, M.; TAYLOR, L.; FANG, G. C. G. Electronics: A case study of economic value added in target costing. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 4, p. 261-277, 2012.

WOODWARD, J. **Management and technology**. London: H. M. Stationary Office, 1958.

WOODWARD, J. **Industrial Organization: Theory and practice**. Londres. Oxford University Press, 1965.

ZANATTA, J. M. Teoria da contingência estrutural e alinhamento estratégico: discussão no campo teórico dos estudos organizacionais. **Brazilian Journal of Development**, v. 4, n. 7, p. 4232-4241, 2018.

ZENGIN, Y.; ADA, E. Cost management through product design: target costing approach. **International Journal of production research**, v. 48, n. 19, p. 5593-5611, 2010.

APÊNDICE – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA



**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA
NÍVEL MESTRADO**

Prezado (a) respondente,

O presente questionário se refere à pesquisa científica empreendida por mim, Célio Beserra de Sá, discente do Curso de Mestrado em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco. A pesquisa é parte integrante da minha dissertação de Mestrado, sob a orientação do Professor Doutor Antônio André Cunha Callado. O objetivo do estudo consiste em analisar como os fatores contingenciais estão relacionados à utilização de aspectos relativos ao processo do custeio alvo nas indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE.

Outrossim, solicito a sua importante colaboração respondendo o questionário que segue. Ao respondê-lo, estará também autorizando a apresentação dos resultados de forma global, tratados estatisticamente, preservando a identidade do respondente e da empresa. Ressalto a necessidade e importância de se responder todos os itens da pesquisa, para que o questionário seja validado.

Em caso de dúvidas sobre a pesquisa, o senhor (a) poderá entrar em contato comigo por e-mail, através do seguinte endereço eletrônico: celio.beserra@yahoo.com.br. Caso prefira, também pode me contactar através do telefone: (81) 99372-4730. Será um prazer atendê-lo (a).

Agradeço antecipadamente a sua participação nesse empreendimento.

O autor.

QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

I Grupo de variáveis – Perfil da empresa

1. Qual o tempo de atuação da empresa?

- () De 1 a 3 anos () De 4 a 6 anos () De 7 a 9 anos () De 10 a 12 anos () De 13 a 15 anos
() Acima de 16 anos

2. Qual a abrangência de mercado da empresa?

- () Mercado local () Mercado regional () Mercado nacional () Mercado internacional

II Grupo de variáveis – Fatores contingenciais

Ambiente

3. No mercado em que a empresa atua, há competição para a captação dos profissionais mais qualificados.

() Nem um pouco () Um pouco () Mais ou menos () Muita () Extrema

4. No mercado em que a empresa atua, há competição entre os concorrentes na captação dos consumidores.

() Nem um pouco () Um pouco () Mais ou menos () Muita () Extrema

5. No mercado em que a empresa atua, os concorrentes competem quanto ao lançamento de inovações em produtos, com vistas a atingir um diferencial e assim chamar a atenção dos consumidores.

() Nem um pouco () Um pouco () Mais ou menos () Muito () De forma extrema

6. No mercado em que a empresa atua, há competição por insumos e fornecedores.

() Nem um pouco () Um pouco () Mais ou menos () Muita () Extrema

7. As regulamentações que regem as atividades da empresa (Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas, etc.) mudam ao longo do tempo.

() Nem um pouco () Um pouco () Mais ou menos () Muito () De forma extrema

8. O cenário econômico e social (por exemplo, o aumento/diminuição nas aquisições dos consumidores, aumento/diminuição na geração de empregos, etc.) do qual a empresa faz parte muda ao longo do tempo.

() Nem um pouco () Um pouco () Mais ou menos () Muito () De forma extrema

9. O gosto dos consumidores em relação aos produtos muda ao longo do tempo.

() Nem um pouco () Um pouco () Mais ou menos () Muito () De forma extrema

Tecnologia

10. O ambiente tecnológico (desenvolvimento e oferta de novas ferramentas para realizar as atividades, aparecimento de novidades em máquinas e equipamentos a serem utilizados nos processos produtivos, etc.) muda ao longo do tempo.

() Nem um pouco () Um pouco () Mais ou menos () Muito () De forma extrema

11. Sobre os processos internos realizados na empresa, a equipe trabalha com base em procedimentos padronizados.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

12. Durante o processo produtivo da empresa, há a utilização de máquinas e equipamentos, que possuem certo grau de complexidade no manuseio, como por exemplo, máquinas para etiquetar, embalar, cortar a laser, etc.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extrema

13. Ferramentas de tecnologia da informação, tais como, computadores, internet, intranet, serviços de correio eletrônico, programas de computação (emissor de nota fiscal, financeiro, folha de pagamento) são utilizadas pela empresa.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

14. Sistemas de informação gerencial, que auxiliam na tomada decisões e controle de variados aspectos, tais como, controle das vendas e gastos, são utilizados pela empresa.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

Estrutura

15. Como pode ser caracterizada a estrutura hierárquica da empresa?

- Dois níveis (direção geral e setores operacionais)
 Três níveis (direção geral, departamentos por área funcional e setores operacionais)
 Quatro níveis (direção geral, diretorias por área funcional, departamentos e setores) ou mais

16. Os procedimentos realizados na empresa são pautados em regras formais/regulamentos que precisam ser seguidos de forma criteriosa.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

17. Os líderes mais afastados da direção/alta cúpula participam de forma ativa no processo formal de tomada de decisões da empresa.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito De forma extrema

18. As ideias e sugestões dos funcionários são levadas em consideração na busca por melhorias em variados aspectos da empresa.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

19. Qual a faixa de faturamento bruto anual da empresa?

- Até 360.000,00 De 360.000,01 até 4.800.000,00 De 4.800.000,01 até 78.000.000,00 Acima de 78.000.000,00

20. Qual o número de funcionários da empresa?

Até 19 De 20 até 99 De 100 até 499 Acima de 499

Estratégia

21. A empresa está focada na busca constante por novas oportunidades, desenvolvimento de novos produtos e inovações, como forma de atrair os consumidores e se diferenciar dos seus concorrentes.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

22. A empresa está focada na 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.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

23. A empresa concentra esforços no monitoramento e redução dos seus custos, como uma das estratégias para atingir bons resultados e diferenciação.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremos

24. A empresa enfatiza a 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 que a empresa pretende tomar.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito De forma extrema.

III Grupo de variáveis – Aspectos relacionados ao processo do Custeio Alvo

Fase de planejamento do processo do Custeio Alvo

25. Antes de iniciar o desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um já existente, a empresa realiza pesquisas de mercado junto aos consumidores, procurando saber a opinião deles sobre as características que o produto deverá possuir.

Nunca Raramente Às vezes Muitas Vezes Sempre

26. Antes de iniciar o desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um já existente, a empresa realiza pesquisas de mercado junto aos consumidores, procurando saber sobre as suas necessidades em relação às especificações, funcionalidades e qualidade exigida.

Nunca Raramente Às vezes Muitas Vezes Sempre

27. A estratégia utilizada para definir o preço de venda dos produtos é baseada nas condições do mercado (pesquisas de mercado, preço dos concorrentes, o valor que os consumidores estão dispostos a pagar).

- Os preços não são definidos dessa forma
- Os preços são definidos dessa forma para alguns produtos
- Os preços são definidos dessa forma para todos os produtos

28. Define-se a margem de lucro objetivada em relação a cada produto, ou seja, tem-se o planejamento do retorno que cada produto deverá propiciar à empresa.

- A margem de lucro não é definida dessa forma
- A margem de lucro é definida dessa forma para alguns produtos
- A margem de lucro é definida dessa forma para todos os produtos

29. Todos os custos dos produtos a serem produzidos são estimados antes de iniciar o processo de produção.

- Os custos não são estimados antes de iniciar a produção
- Os custos são estimados antes de iniciar a produção para alguns produtos
- Os custos são estimados antes de iniciar a produção para todos os produtos

30. No desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um produto já existente, realiza-se uma pesquisa de mercado para identificar o preço de venda aceitável para o produto, desse preço subtrai-se a margem de lucro desejada, e, como resultado, é obtido o custo máximo admissível para a fabricação do produto. Ou seja, os custos são estimados antes do início da produção.

- Os custos não são definidos dessa forma
- Os custos são definidos dessa forma para alguns produtos
- Os custos são definidos dessa forma para todos os produtos

31. No desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um produto já existente, calcula-se os custos envolvidos na fabricação do produto, em seguida, adiciona-se a margem de lucro desejada, para só então determinar o preço de venda do produto. Ou seja, os custos são estimados após o início da produção.

- Os custos não são definidos dessa forma
- Os custos são definidos dessa forma para alguns produtos
- Os custos são definidos dessa forma para todos os produtos

Fase de desenho do processo do Custeio Alvo

32. Ao se estimar o custo de um determinado produto, tal custo é pormenorizado (detalhado/dividido) entre as partes que compõem o produto, buscando-se identificar melhorias para agregar ao projeto do produto.

- Nunca Raramente Às vezes Muitas Vezes Sempre

33. Os funcionários de departamentos variados da empresa são envolvidos no processo de design e criação de um novo produto ou alteração de um já existente, buscando otimizar os custos de produção.

- Nunca Raramente Às vezes Muitas Vezes Sempre

34. Quando o custo estimado para um determinado produto não é atingido, há remodelagem no projeto desse produto para que os seus custos se adequem ao que foi estimado?

Nunca Raramente Às vezes Muitas Vezes Sempre

35. Sempre que o projeto de um produto precisa ser modificado, os profissionais investigam inovações, alternativas e técnicas que podem ajudar a atingir o custo estimado, mas mantendo os ideais de funcionalidade e qualidade dos produtos. Há esforços nesse sentido?

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremos

Fase de produção do Processo do Custeio Alvo

36. A busca pela redução de custos dos produtos ocorre de forma contínua durante todo o processo de produção, até mesmo quando os produtos já estão sendo concebidos, na fase operacional.

Nunca Raramente Às vezes Muitas Vezes Sempre

37. Durante a fase operacional os custos continuam sendo monitorados de forma constante, com o intuito de garantir a execução do que foi projetado.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

38. Durante a fase operacional se busca a otimização constante dos processos executados e recursos empregados na produção, como por exemplo, o desenvolvimento de melhores formas de execução e práticas que visem minimizar desperdícios de recursos.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

39. Mesmo que a produção de um determinado produto já tenha sido iniciada, se continua buscando o melhoramento contínuo, como por exemplo, analisando a possibilidade de utilização de novos materiais, com custos menores, mas que mantenham a qualidade do produto, ou até mesmo revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente