

DOI: <http://dx.doi.org/10.9771/rcufba.v17i1.57543>**RELAÇÕES ENTRE OS FATORES CONTINGENCIAIS E AS FASES DO CUSTEIO ALVO: UM ESTUDO NO POLO INDUSTRIAL DE CONFECÇÕES DE SANTA CRUZ DO CAPIBARIBE-PE****Célio Beserra de Sá**
ASCES UNITA
celio.beserra@yahoo.com.br**Antônio André Cunha Callado**
UFRPE
andrecallado@yahoo.com.br**RESUMO**

O objetivo deste artigo foi investigar as relações entre os fatores contingenciais e a utilização de aspectos práticos das fases do processo do custeio alvo, no âmbito das empresas do polo industrial de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Foi realizada uma pesquisa descritiva e exploratória, com abordagem quantitativa. A coleta de dados foi realizada por meio de um survey, com questionário estruturado, composto por 37 questões, com respostas prévias elaboradas em uma escala do tipo Likert de 5 pontos. O universo foram as 110 indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE cadastradas na base da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE). 24 empresas participaram da pesquisa, representando uma taxa de resposta de 21,82%. Os dados foram analisados por meio do teste estatístico não-paramétrico de correlação de Spearman, considerando-se relações significativas, exclusivamente, aquelas que apresentaram um nível de significância de 99% ($p=0,01$). Os principais resultados mostraram que há relação estatisticamente significativa entre a competição por lançamentos em produtos e a definição de preços com base nas condições de mercado. Quanto à tecnologia, verificou-se relação significativa entre a padronização dos processos e a pormenorização dos custos. Estrutura hierárquica se relacionou a otimização dos processos e recursos. Ademais, verificou-se que decisões focadas no longo prazo se relacionaram significativamente ao monitoramento dos custos e à otimização dos processos e recursos. Logo, as empresas do setor investigado utilizam, de maneira inconsciente e informal, aspectos práticos das fases do processo do custeio alvo, sendo essa utilização relacionada aos fatores contingenciais.

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

Recebido em 06/11/2023. Editor responsável: José Maria Dias Filho



1 INTRODUÇÃO

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 1960 (Scarpin & Rocha, 2000), como também em razão da escassez de recursos enfrentada na época (Rocha, Wienhage & Scarpin, 2010), fora desenvolvido o *target costing* (custeio alvo ou custeio meta).

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”. Nesse sentido, é relevante destacar que o custeio alvo é uma ferramenta gerencial que possibilita a gestão estratégica de custos, adquirindo importância em ambientes nos quais os preços são influenciados pelo mercado (Camacho & Rocha, 2007; Palulun, Luhsasi & Sitorus, 2021; Shank & Govindarajam, 1997).

O custeio alvo 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). 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).

Diante desse contexto, a pesquisa propôs uma investigação acerca do custeio alvo nas indústrias de confecções instaladas na cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE, haja vista a aderência do meio proposto com o contexto supra apresentado, em que as empresas operam sob acirrada competição e com preços cada vez mais simétricos, sendo imprescindível uma gestão acurada dos seus custos de produção (Araújo, Castro & Costa, 2017; Lima, Lagioia, Almeida Santos, Lima & Vasconcelos, 2010).

Todavia, é importante ressaltar que, mesmo inseridas em um contexto propício à utilização do custeio alvo, as empresas estudadas não implementaram essa ferramenta, tão pouco conhecem os pressupostos discutidos na literatura, uma vez que, o universo é composto por micro e pequenas empresas, em sua grande maioria, não sendo comum a utilização de técnicas refinadas em empresas com esse perfil. Mesmo assim, ações práticas relacionadas a essa metodologia de gestão de custos, podem ser observadas em micro e pequenas empresas, ainda que adotadas de maneira inconsciente em relação ao que a literatura apresenta. O foco desta pesquisa foi voltado às ações práticas. As empresas utilizam aspectos práticos da ferramenta, mesmo sem implementar de forma oficial.

Essa afirmação pode ser corroborada por estudos anteriores identificados na literatura, como por exemplo, o estudo de Faria, Freitas e Marion (2009), que estudaram uma pequena empresa do segmento de plástico e constataram os benefícios da aplicação prática do custeio alvo para a gestão e redução de custos. Inclusive, identificaram o interesse dos sócios-administradores na utilização de aspectos da ferramenta. Nesse sentido, Besteiro, Borinelli e Russo (2019), também estudaram uma empresa de pequeno porte, do setor educacional, em que constataram ações práticas relativas ao custeio alvo e a sua contribuição para o planejamento e direcionamento dos recursos. Ademais, Melo e Callado (2019) demonstraram a utilidade da aplicação prática do custeio alvo em uma indústria familiar do próprio polo de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE.

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. Tal ideia encontra respaldo na Teoria da Contingência, cuja premissa determina não haver um único sistema contábil que seja aceito de forma universal e aplicável de forma efetiva a todas as empresas e em todas as situações (Otley, 1980), motivo pelo qual essa teoria tem sido usada para analisar os efeitos contextuais sobre as atividades de controle (Berry, Coad, Harris, Otley & Stringer, 2009; Chenhall, 2007; Langfield-Smith, 2007; Tillema, 2005).

Considerando a discussão apresentada, fica evidente a notoriedade da investigação acerca das relações que podem ser estabelecidas entre os fatores contingenciais e a utilização de aspectos do custeio alvo, o que abre margem para a formulação da seguinte questão norteadora de pesquisa: **Há relação entre os fatores contingenciais e a utilização de aspectos práticos das fases do processo do custeio alvo, nas empresas do polo industrial de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE?** Dessa forma, este artigo tem como objetivo investigar as relações entre os fatores contingenciais e a utilização de aspectos práticos das fases do processo do custeio alvo, no âmbito das empresas do polo industrial de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE.

A temática do custeio alvo aplicada a realidade das empresas brasileiras ainda é pouco explorada na literatura nacional, embora o desenvolvimento do custeio alvo tenha ocorrido há mais de quatro décadas (Ahn, Clermont & Schwetschke, 2018; Mattos, Nepomuceno & Silva, 2016; Ribeiro, Makosky, Alves & Macedo, 2019). Nesse sentido, investigações sobre o custeio alvo por meio dos fatores contingenciais não foram identificadas em relação ao objeto pesquisado, em que buscas foram realizadas no *Google Scholar*, Portal de Periódicos da CAPES e bancos de Teses e Dissertações.

A pesquisa tem como motivação a necessidade de identificar e estimular o conhecimento acerca da possibilidade de aplicação de técnicas mais refinadas de custeio em contextos locais, nos quais, na maioria dos casos, técnicas mais refinadas são desconhecidas pelos gestores. Por outro lado, a pesquisa pode ajudar as empresas da localidade pesquisada a conhecerem um artefato gerencial que é potencialmente útil ante a realidade delas, como também ajudar no entendimento acerca do contexto em que estão inseridas. Ademais, a pesquisa pode influenciar na potencialização das ações práticas relacionadas ao custeio alvo, o que pode causar impactos positivos no planejamento e gestão de custos das empresas do polo investigado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria da Contingência

Discute-se 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 o fato delas não levarem 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 (Robbins, 2009).

Nessa perspectiva, fora desenvolvida a Teoria da Contingência, cujo preceito defende que não existe uma 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 diretamente nas decisões internas (Camacho, 2010). Corroborando, 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.

Zanatta (2018) afirma que a Teoria da Contingência surgiu por volta dos anos 1950, 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). De forma complementar, Escobar e Lobo (2002) argumentam que Woodward (1958) ao estudar a relação entre a estrutura organizacional e a tecnologia deu início à Teoria da Contingência.

Segundo Reid e Smith (2000) a partir da década de 1960 houve a evolução e início do processo de consolidação dessa teoria. Nessa abordagem, os autores explicam que os estudos iniciais eram limitados a analisar como a estrutura organizacional era influenciada por questões contingenciais, e 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 as práticas gerenciais (Silva & Gonçalves, 2008; Zanatta, 2018).

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). 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).

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 como uma perspectiva teórica que analisa o comportamento organizacional ante a determinada contingência, tal como o ambiente e a tecnologia, sobretudo em relação à forma como a contingência afeta o desenvolvimento e o funcionamento organizacional (Molinari & Guerreiro, 2004).

Dessa forma, aborda-se 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, Cruz, Barbosa & Machado, 2017; Uyar & Kuzey, 2016). Quanto aos fatores contingenciais relativos aos estudos em contabilidade gerencial, comumente encontra-se na literatura abordagens que dizem respeito ao ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia (Macêdo & Callado, 2019).

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).

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. 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.

Já a estrutura é a maneira como as organizações demonstram a autoridade existente internamente e a forma como distribuem as responsabilidades às pessoas, ou seja, a forma como

procedem 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.

Segundo Chenhall (2007) a estratégia é um dos fatores contingenciais que difere dos outros por 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.

2.2 Custeio Alvo

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, Ahmed, Khan, Haque & Mahboob, 2020; Kee, 2010).

Na literatura contábil, a técnica do custeio alvo foi introduzida como um sistema de contabilidade de gerenciamento estratégico de custos. 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).

Sob o ponto de vista do planejamento, o custeio alvo é um sistema de planejamento de lucros que possibilita a empresa atingir a margem desejada praticando os preços determinados pelo mercado (Ansari, Bell & Okano, 2007; Swenson, Ansari, Bell & Kim, 2003). Rocha e Martins (1998) vão além ao ponderar 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.

Conforme Dekker e Smidt (2003) 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 trabalhem para alinhar esses objetivos conflitantes.

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).

Para Sharafoddin (2016) o custeio alvo é norteado pelos 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.

Zengin e Ada (2010) apresentam as principais etapas concernentes ao processo do custeio alvo. Primeiramente deve-se realizar pesquisas de mercado para identificar as especificações 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. No terceiro passo, uma margem de lucro é determinada, assim como o custo alvo. 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. 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.

Todas as etapas foram agrupadas em três fases, conforme proposto pelo CAM-I (1998), havendo a fase de planejamento, fase de desenho e fase de produção. A fase de planejamento contempla estabelecer o preço alvo e a margem de lucro alvo; calcular os custos prováveis e por fim estabelecer o custo alvo. Já a fase de desenho consiste em atingir o custo alvo, por meio da decomposição dos custos e da aplicação da engenharia de valor. Por fim, na fase de produção deve-se prosseguir com a redução dos custos e melhoramento contínuo dos processos.

Sobre as vantagens do custeio alvo, é importante ressaltar que no estágio do projeto e desenvolvimento de produtos há mais oportunidades 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 desse método propiciar uma maior acurácia no que cerne ao planejamento empresarial, diminuindo riscos de imprecisões e ineficiências após iniciado o processo produtivo (Cengiz & Ersoy, 2010).

Por outro lado, a literatura também aponta desvantagens em relação ao custeio alvo, dentre as quais pode-se mencionar a sua abordagem impulsionada pelo mercado, precisando 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 do método (Horsch, 1998).

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa é classificada como descritiva e exploratória quanto ao objetivo, possuindo abordagem quantitativa em relação à natureza do problema, cuja operacionalização da coleta de dados se deu por meio de um *survey*, com aplicação de um questionário totalmente estruturado, disponibilizado às empresas por um *link* do *google forms*.

A população considerada foram as 110 indústrias de confecções instaladas na cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE constantes da base de dados da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE). Ressalta-se que inicialmente havia 142 empresas na relação obtida, mas, foram consideradas apenas aquelas empresas cuja inscrição no CNPJ estava ativa na Receita Federal do Brasil, pois foi realizada uma consulta prévia da situação cadastral com vistas a validar a base de dados obtida, constatando-se que 22 empresas foram baixadas e 10 estavam inaptas (irregulares).

A cidade de Santa Cruz do Capibaribe é a de maior destaque no Arranjo Produtivo Local (APL) de confecções pernambucano, pois de acordo com Araújo *et al.* (2019), 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 (Sebrae, 2013). Dados apontam crescimento de 64% no PIB da cidade 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 a 2009. Tais dados explicitam a relevância

da indústria de confecções de Santa Cruz do Capibaribe, sobretudo considerando-se o aspecto econômico (Amorim, Prazeres & Santos, 2016; Araújo, 2017; Sebrae, 2013).

As 110 indústrias foram devidamente contactadas por pelo menos duas vezes através de ligação e também por *e-mail*, o que atribuiu natureza censitária à pesquisa. A primeira abordagem era realizada por ligação, momento em que o pesquisador solicitava falar com algum responsável pela empresa, destacando-se que poderia ser o gestor ou proprietário. Para aquelas empresas em que não constava o endereço de *e-mail* na consulta do CNPJ, o pesquisador solicitava no ato do contato telefônico. Em seguida, enviava-se o *link* da pesquisa pelo correio eletrônico. A coleta ocorreu entre 03/08/2020 e 04/11/2020, conseguindo-se aderência de 24 empresas, o que representou uma taxa de resposta de 21,82%.

Para a construção do instrumento de coleta foram considerados dois grupos de variáveis. O primeiro grupo foi referente aos fatores contingenciais adotados para a pesquisa (ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia) (Al-Ammary & Hamad, 2012; Burns & Stalker, 1960; Mintzberg, 2011; Wadongo, 2014; Waweru & Spraakman, 2009):

- Ambiente: competição (competição por profissionais qualificados, por consumidores, por lançamento de inovações e competição por insumos e fornecedores); dinamismo e incerteza (mudanças nas regulamentações que regem as atividades das empresas, como também a mudança do cenário socioeconômico e mudança no gosto dos consumidores).
- Tecnologia: incerteza na tarefa (oferta de novas ferramentas para realizar as atividades, novidades em termos de máquinas e equipamentos); padronização dos processos (grau de padronização dos processos); complexidade tecnológica (utilização de máquinas e equipamentos que possuem grau de complexidade no manuseio); aplicação de TI (utilização de *hardwares* e *softwares* nas atividades, como por exemplo, computadores, internet, correio eletrônico, sistema emissor de documentos fiscais e sistemas de controle de vendas e gastos).
- Estrutura: grau de estratificação (número de níveis hierárquicos presentes nas empresas); grau de formalização dos processos (existência de regras formais/regulamentos que devem ser seguidos no desenvolvimento das atividades); grau de descentralização (participação de líderes mais afastados da alta cúpula nos processos decisórios e consideração das ideias e sugestões dos funcionários); faturamento (faixa de faturamento bruto anual da empresa – variável relacionada ao porte); número de funcionários (número de trabalhadores ativos no quadro laboral da empresa – variável relacionada ao porte).
- Estratégia: Inovação e mudança (busca constante por novas oportunidades, desenvolvimento de novos produtos e inovações, como forma de atrair os consumidores e se diferenciar dos seus concorrentes); Defesa (busca constante por aprimorar os seus processos, aumentar a qualidade e ter domínio sobre os consumidores que já atende, como forma de se diferenciar dos seus concorrentes); Redução de custos (concentra esforços no monitoramento e redução dos seus custos, como uma das estratégias para atingir bons resultados e diferenciação); Pensamento estratégico de longo prazo (ênfasis na tomada de decisões estratégicas levando em consideração o longo prazo, ou seja, avalia as implicações que as decisões atuais irão exercer sobre os rumos futuros).

Já o segundo grupo de variáveis foi composto por aspectos relacionados às fases do processo do custeio alvo (Biazebe, Borinelli & Camacho, 2009; Dekker & Smidt, 2003; Dimi & Simona, 2014; Hansen, 2002; Zengin & Ada, 2010):

- Fase de planejamento: pesquisa de mercado, características dos produtos, necessidades dos consumidores, preços de acordo com clientes, preços

praticados pelos concorrentes, retorno do produto, momento da estimação dos custos, cálculo do custo alvo;

- Fase de desenho: decomposição do custo alvo para identificação de melhorias, envolvimento global da equipe, remodelagem de projeto, funcionalidade, qualidade;
- Fase de produção: monitoramento, redução de custos, otimização de recursos e processos, melhoramento contínuo.

O instrumento de coleta foi dividido em duas partes, a primeira com questões relacionadas aos fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia) conforme o referencial teórico e variáveis extraídas da literatura explanadas anteriormente. Já a segunda parte continha questões relacionadas aos aspectos das três fases do processo do custeio alvo, conforme preconizado pelo CAM-I (1998). Do total de 37 questões, 22 abordavam os fatores contingenciais e outras 15 abordavam os aspectos do custeio alvo. As respostas prévias foram trabalhadas em uma escala do tipo *Likert* de 5 pontos, indo de “nunca” até “sempre”.

Tendo em vista as características das variáveis consideradas foi empregado o teste estatístico não-paramétrico do coeficiente de correlação de *Spearman*, como técnica de análise de dados. Foram consideradas relações estatisticamente significativas, exclusivamente, aquelas que apresentaram um nível de significância na ordem de 99% ($p=0,01$). É pertinente destacar que as variáveis foram testadas com a utilização do *software Statistica*. O *software* não apresenta o *p-value*, mas, indica em destaque na cor vermelha os coeficientes (*r*) encontrados cujas correlações foram estatisticamente significativas ao nível de 99%.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização da Amostra

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

Tabela 1
Tempo de atuação

Tempo	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
De 1 a 3 anos	1	4,17
De 4 a 6 anos	0	0
De 7 a 9 anos	0	0
De 10 a 12 anos	6	25
De 13 a 15 anos	1	4,17
Acima de 16 anos	16	66,66
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.

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

Tabela 2
Abrangência de mercado

Abrangência	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Mercado local	0	0
Mercado regional	0	0
Mercado nacional	23	95,83
Mercado internacional	1	4,17
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. Logo, os dados levantados permitem depreender que, em relação ao perfil, a maioria das empresas pesquisadas são empresas já consolidadas no mercado, considerando o tempo de atuação, como também são empresas atuantes a nível nacional, quase que de forma unânime.

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

Tabela 3
Faturamento bruto anual

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

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Considerando a Tabela 3 observa-se que a maioria das empresas fatura de 360.000,01 até 4.800.000,00, correspondendo a um percentual de 54,17%. Logo, com base no faturamento, a maioria das empresas pode ser considerada empresa de pequeno porte. Já 29,16% das

empresas faturam até 360.000,00, sendo consideradas microempresas. Por outro lado, 16,67% das empresas faturam entre 4.800.000,01 até 78.000.000,00, ou seja, já são consideradas médias empresas. Nesse sentido, os resultados encontrados convergem com os achados de Macêdo, Monte e Callado (2020), que em seu estudo sobre a adoção do custeio alvo nas indústrias de transformação de Campina Grande-PB identificaram que a maioria das empresas é microempresa e empresa de pequeno porte.

Os dados permitem traçar o perfil geral das empresas investigadas, sendo empresas já consolidadas no meio em que atuam, com mais de 16 anos de atuação, com abrangência nacional em relação às suas operações e que se enquadram como microempresas e empresas de pequeno porte, em sua maioria, considerando a variável faturamento, que está relacionada ao porte empresarial.

4.2 Fatores Contingenciais e a Fase de Planejamento do Custeio Alvo

A primeira parte da análise de significâncias das relações buscou estabelecer relações entre fatores contingenciais do ambiente e os aspectos da fase de planejamento do processo do custeio alvo. Nesse sentido, a Tabela 4 apresenta os coeficientes obtidos.

Tabela 4

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	<u>0,57</u>	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	<u>-0,52</u>	-0,10	-0,21
Estimação do custo máximo admissível	-0,22	-0,24	0,36	0,29	-0,28	<u>0,54</u>	-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).

Com base na Tabela 4 observa-se que a competição por lançamentos em produtos se relacionou de forma significativa e direta a definição de preços com base nas condições de mercado, sugerindo que em um ambiente onde as empresas competem em termos de lançamento de produtos haverá inclinação para a definição dos preços conforme as condições de mercado.

Por outro lado, mudanças nas regulamentações que regem as atividades das empresas se relacionaram de forma significativa e inversa à 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 inclinação das empresas a estimarem os seus custos antes de iniciar a produção.

Por fim, as mudanças no cenário socioeconômico se relacionaram de forma significativa

e direta à definição do custo máximo admissível consoante a ótica do custeio alvo, indicando 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.

Esses resultados são compatíveis aos achados de Dekker e Smidt (2003), pois os autores encontraram associações estatisticamente significativas entre variáveis relacionadas à concorrência e incerteza com o uso de práticas inerentes ao custeio alvo.

A Tabela 5 mostra os coeficientes encontrados nas relações estabelecidas entre os fatores contingenciais referentes à tecnologia e os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo.

Tabela 5

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).

De acordo com a Tabela 5 encontrou-se apenas uma relação significativa, em que a padronização dos processos internos se relacionou diretamente à estimação do custo máximo admissível consoante a lógica do custeio alvo. Dessa forma, esse resultado sugere que, quanto maior for a padronização dos processos internos, maior será a estimação do custo máximo admissível conforme a lógica do custeio alvo.

Prosseguindo com a análise dos dados, a Tabela 6 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 6

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	<u>0,56</u>
Definição do preço de venda	0,11	<u>0,60</u>	0,13	0,16	0,30	0,20
Definição da margem de lucro	-0,10	0,47	0,29	<u>0,61</u>	0,37	0,13
Estimação dos custos antes da produção	-0,07	0,19	<u>0,55</u>	<u>0,57</u>	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).

Observa-se que todas as relações significativas entre as variáveis testadas foram relações diretas. Nesse sentido, as variáveis contingenciais estrutura hierárquica, faturamento e número de funcionários se relacionaram ao empreendimento de pesquisas de mercado que buscam extrair informações sobre as características que os produtos precisam e devem possuir.

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.

O grau de formalização dos procedimentos realizados se relacionou de forma significativa à definição do preço de venda conforme as condições determinadas pelo mercado. Esse resultado permite depreender 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.

Por sua vez, a consideração das sugestões dos funcionários na busca por melhorias se relacionou significativamente à definição da margem de lucro conforme os pressupostos 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 Manvailer (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 relacionadas com a estimação dos custos antes do início do processo produtivo, conforme é preconizado na lógica do custeio alvo.

Outrossim, os coeficientes apresentados na Tabela 6 permitem inferir 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.

Finalizando a análise dos fatores contingenciais com os aspectos da fase de planejamento, a Tabela 7 apresenta os coeficientes obtidos nas relações entre os fatores contingentes de estratégia e os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo.

Tabela 7

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	<u>0,57</u>
Estimação do custo máximo admissível	0,01	0,01	0,10	<u>0,56</u>
Estimação do custo após o início da produção	0,04	0,34	0,00	0,13

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados da Tabela 7 indicam duas relações significativas e diretas. Dessa forma, a tomada de decisões estratégicas focadas no longo prazo se relacionou com a estimação dos custos antes do início do processo produtivo, sugerindo 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 a produção. Nesse sentido, a focalização do longo prazo nas decisões também apresentou relação significativa com a estimação do custo máximo admissível conforme a lógica do custeio alvo.

Os resultados da Tabela 7 permitem apontar que há diferenças entre os achados deste 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 encontraram 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.

4.3 Fatores Contingenciais e a Fase de Desenho do Custeio Alvo

Dando início à análise de significância das relações entre os fatores contingenciais e os aspectos da fase de desenho, primeiramente, é pertinente comentar que não foram encontradas relações estatisticamente significativas entre os fatores contingenciais referentes ao ambiente e os aspectos da fase de desenho do processo do custeio alvo. Por outro lado, encontrou-se relação significativa entre um dos fatores referentes à tecnologia com um dos aspectos da fase de desenho do custeio alvo, conforme apresenta a Tabela 8.

Tabela 8

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	-0,32	<u>0,53</u>	0,00	0,38	0,41

as partes do produto					
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 da Tabela 8 mostram que houve relação significativa e direta entre o nível de padronização dos processos internos e a pormenorização dos custos entre partes que compõem o produto, sugerindo que empresas com maior nível de padronização das suas retinas internas tendem a detalhar os custos obtidos, com o intento de identificar melhorias no projeto, como também identificar oportunidades para a redução do custo obtido, conforme preconiza Zengin e Ada (2010).

Concernente às relações entre os fatores contingenciais referentes à estrutura e os aspectos da fase de desenho do processo do custeio alvo, mais uma vez, encontrou-se apenas uma relação significativa, cujos dados podem ser visualizados por meio da Tabela 9.

Tabela 9

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	0,39	0,50	-0,06	0,31	0,21	0,31

mantidos os
ideais dos
produtos

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Analisando os coeficientes da Tabela 9 entende-se que o nível de formalização dos procedimentos internos apresenta relação estatisticamente significativa e direta com o envolvimento de funcionários de departamentos diversificados no processo de design e criação de um produto. Desse modo, tal dado sugere que em empresas com maior nível de formalização dos processos há uma inclinação em envolver de forma expansiva os seus colaboradores no processo de criação.

Por fim, considerando os aspectos relativos à fase de desenho, a Tabela 10 expõe os coeficientes 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 10

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	<u>0,57</u>	0,39	<u>0,61</u>
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).

Conforme a Tabela 10, as duas relações significativas foram diretas, em que duas variáveis contingenciais se relacionaram com um dos aspectos da fase de desenho. Dessa forma, o foco na busca pelo aprimoramento dos processos como estratégia de diferenciação, o que caracteriza uma estratégia do tipo defensora (Oliveira, El Aouar, Silva Barreto, Santos & Oliveira, 2015), se relacionou de forma significativa com o detalhamento dos custos entre as partes que compõem o produto. De forma semelhante, a focalização das decisões no longo prazo se relacionou de forma significativa com o detalhamento dos custos entre as partes que compõem o produto.

Destarte, 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. Esses resultados se mostraram contrários aos resultados de Cadez e Guilding

(2008), pois em seu estudo os 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 não houve relações significativas em se tratando desse tipo de estratégia.

Por outro lado, os dados se mostraram compatíveis com os achados de Cinquini e Tenucci (2010), pois os autores encontraram relações significativas entre estratégia do tipo defensora e a adoção de práticas gerenciais, como o custeio alvo. Cinquini e Tenucci (2010) também encontraram relações significativas entre a estratégia de liderança do custo e a utilização de práticas gerenciais de custeio, tais como o custeio alvo, ao passo que neste estudo não foram identificadas relações desse tipo, representando uma diferença entre os resultados.

4.4 Fatores Contingenciais e a Fase de Produção do Custeio Alvo

A última parte da análise de significância das relações buscou relacionar os fatores contingenciais com os aspectos relativos à fase de produção do processo do custeio alvo. Dessa forma, não foram identificadas relações estatisticamente significativas entre os fatores contingenciais do ambiente e da tecnologia com os aspectos da fase de produção.

Não obstante, foram identificadas algumas relações significativas entre os fatores contingenciais referentes à estrutura e os aspectos da fase de produção do custeio alvo, conforme coeficientes apresentados por meio da Tabela 11.

Tabela 11

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 os dados da Tabela 11 verifica-se relação significativa e direta entre a estrutura hierárquica e a otimização dos processos e recursos empregados na produção. De forma convergente, o nível de formalização dos procedimentos apresentou relação significativa e direta com a otimização dos processos e recursos empregados na produção. Já o faturamento também apresentou relação significativa e direta com a otimização dos recursos e processos.

A participação ativa de líderes mais afastados da alta cúpula na tomada de decisões apresentou relação significativa e inversa à busca pela melhoria contínua. Por outro lado, o faturamento apresentou relação significativa e direta à busca pela melhoria contínua.

Com base nesses achados, pode-se apontar compatibilidade com os resultados apresentados por Cadez e Guilding (2008), pois em seu estudo identificaram 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 a análise entre as variáveis testadas, 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. Os coeficientes são apresentados por meio da Tabela 12.

Tabela 12

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	<u>0,68</u>
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,13	0,12	0,34	<u>0,53</u>
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).

De acordo com a Tabela 12 a tomada de decisões considerando o longo prazo apresentou relação significativa e direta com o monitoramento dos custos de produção. De maneira convergente, a tomada de decisões considerando o longo prazo também apresentou relação significativa e direta com a otimização dos processos executados e recursos empregados na produção.

Esses resultados permitem apontar diferença em relação aos achados de Cinquini e Tenucci (2010), pois esses autores constataram relação significativa entre a estratégia adotada e a adoção de práticas de contabilidade gerencial, incluindo o custeio alvo. Todavia, 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.

De modo geral, os resultados obtidos foram diversificados, encontrando-se algumas semelhanças e também diferenças em relação a estudos anteriores, operacionalizados em outros contextos. 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, pois não se segue um padrão, em que são utilizadas variadas abordagens e medidas, implicando em resultados que não podem ser somados ou até mesmo comparados, em alguns casos (Chapman, 1997; Chenhall, 2007; Langfield-Smith, 2007; Otley, 1980).

5 CONCLUSÃO

Este artigo teve como objetivo investigar as relações entre os fatores contingenciais e a utilização de aspectos práticos das fases do processo do custeio alvo, no âmbito das empresas do polo industrial de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Considerando o objetivo delineado, 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.

Quanto à 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.

Em relação à estrutura foram encontradas relações significativas entre a estrutura hierárquica, formalização dos procedimentos e faturamento com o aspecto da fase de produção que diz respeito à otimização dos processos e recursos. Por fim, no tocante à estratégia, verificou-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.

Por conseguinte, os resultados encontrados fornecem o respaldo necessário para sustentar a afirmação de que o objetivo proposto foi devidamente atendido. Nesse sentido, 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, sugerindo que as empresas do setor investigado utilizam, de maneira inconsciente e informal, aspectos práticos das fases do processo do custeio alvo, sendo essa utilização relacionada aos fatores contingenciais.

A pesquisa agrega contribuições teóricas e práticas, sobretudo pela sua natureza exploratória e abordagem metodológica utilizada. Contribui com a literatura tendo em vista o pouco volume de pesquisas nacionais cujo foco seja o custeio alvo, como também contribui por oferecer uma abordagem quantitativa, uma vez que, a maioria dos estudos com enfoque no custeio alvo são operacionalizados por meio de estudos de caso.

Em termos práticos, a pesquisa contribui com o objeto estudado, pois estudos sobre a aplicação do custeio alvo nas empresas do setor são escassos, então a pesquisa pode ajudar as empresas a conhecerem a importância desse artefato gerencial ante a atuação em ambientes competitivos, podendo influenciar na sua adoção ou potencialização do uso dos aspectos relacionados ao custeio alvo. Ademais, uma abordagem por meio dos fatores contingenciais pode ajudar as empresas a conhecerem melhor o seu ambiente externo e interno.

Não obstante, a pesquisa também apresenta limitação, como a baixa aderência das

empresas à pesquisa, o que não possibilitou a utilização de técnicas inferenciais que permitem generalizações. Dessa forma, sugere-se a realização de outras pesquisas quantitativas considerando a abordagem dos fatores contingenciais e custeio alvo nas indústrias de confecções da cidade de Santa Cruz do Capibaribe-PE, como também em outras cidades que fazem parte do APL de confecções do agreste pernambucano.

REFERÊNCIAS

- Ahn, H., Clermont, M., & Schwetschke, S. (2018). Research on target costing: past, present and future. *Management Review Quarterly*, 68(3), 321-354.
- Al-Ammary, J., & Hamad, S. (2012). Information technology for enhancing NGOs performance in the kingdom of Bahrain. *International Journal of Electronic Commerce Studies*, 3(1), 111-120.
- Amorim, J. F. O., Prazeres, R. V., & Santos, C. (2016). O desenvolvimento do APL de confecções: um estudo socioeconômico sobre o agreste pernambucano. *Revista Economia Política do Desenvolvimento*, 19(7), 39-56.
- Ansari, S., Bell, J., & Okano, H. (2007). Target Costing: Uncharted research territory. *Handbooks of management accounting research*, 1(2), 507-530.
- Araújo, J. G. (2017). *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*. (Tese de Doutorado). Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, Recife-PE.
- Araújo, V. F., Castro, J. C., & Costa, M. F. (2017). Vantagem competitiva sob a luz da teoria RBV: uma análise no pólo de confecções de Pernambuco. *Revista Brasileira de Administração Científica*, 8(2), 97-115.
- Araújo, W. C., Jesus, J. O. N., Pedro, F. J. D., Rodrigues, L. K. O., Santos, D. S., & Silva Santos, I. (2019). Estudo socioeconômico do Polo de Confecções no Agreste de Pernambuco: uma análise descritiva e exploratória. *Brazilian Journal of Development*, 5(11), 26812-26826.
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otle, D. T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: a review of a recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2-20.
- Besteiro, E. N. C., Borinelli, M. L., & Russo, C. P. (2019). Características da mensuração e gestão do custo alvo na prática: um estudo em instituição de ensino de pequeno porte. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(39), 199-221.
- Biazebete, C. M., Borinelli, M. L., & Camacho, R. R. (2009). Análise da aplicação do custeio alvo e do custeio pleno em indústria de confecções: um estudo de caso. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(5), 44-61.
- Binte, M., Ahmed, T., Khan, Z. I., Haque, M., & Mahboob, S. (2020). Adoption of target costing in diverse industries: a qualitative study. *International Journal of Business*, 3(1), 30-38.
- Brandt, V. A. (2010). A contabilidade gerencial e sua relação com a teoria institucional e da teoria da contingência. *Revista Ciências Sociais em Perspectiva*, 9(17), 135-147.
- Braun, S. C., Biedermann, W., & Lindemann, U. (2008). Design to cost: New impulses for target costing. *DS 48: Proceedings DESIGN 2008, the 10th International Design Conference*, Dubrovnik, Croatia.
- Burns, T., & Stalker, G. M. (1960). *The management of innovation*. London: Tavistock, 1960.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, organizations and Society*, 33(7-8), 836-863.

- Camacho, R. R. (2010). *Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Inter organizacionais na Cadeia de Valores de Hospitais Privados no Brasil: uma abordagem à luz da TC*. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Camacho, R. R., Rocha, W. (2007). Custeio alvo: uma abordagem conceitual e utilitarista. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 26(3), 28-38.
- CAM-I (Consortium for Advance Manufacturing-International) & Arthur Andersen LLP. (1998). *Practices and Techniques: Tools and Techniques for Implementing Target Costing*. Statement on Management Accounting.
- Cengiz, E., & Ersoy, A. (2010). A literature review of target costing in ssci and sci&sci-expanded indexes. *Journal of Yasar University*, 5(19).
- Chandler, A. D. (1962). *Strategy and Structure: chapter in the history of the industrial enterprise Massachusetts*. The M.I.T. Press.
- Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 189-205.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- Chenhall, R. H. (2007). Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbooks of management accounting research*, 1, 163-205.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228-259.
- Colauto, R., & Beuren, I. M. (2005). O custeio-alvo como suporte às decisões para desenvolver novos produtos: um estudo em indústria moveleira. *Revista Produção Online*, 5(1).
- Colauto, R. D., Beuren, I. M., & Rocha, W. (2004). O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*. São Paulo, 1(2), 33-42.
- Dekker, H., & Smidt, P. (2003). A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *International Journal of Production Economics*, 84(3), 293-305.
- Dimi, O., & Simona, B. S. (2014). Target Costing—the response of the managerial accounting to changes in the environment. *Annals-Economy Series*, 3, 45-55.
- Donaldson, L. (1999). Teoria da contingência estrutural. *Handbook de estudos organizacionais*, 3, 105-133.
- Escobar, B. P., & Lobo, A. G. (2002). Implicaciones Teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 31(111), 245-286.
- Faria, A. C., Freitas, L. H., & Marion, J. C. (2009). O empreendedor e a aplicação do sistema de custeio-alvo em pequena empresa do segmento de plástico: Uma pesquisa-ação. *Revista de Negócios*, 14(1), 63-81.
- Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2012). Teoria da contingência e pesquisa contábil. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 3(2), 1-18.
- Hansen, J. E. (2002). *Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação latu senso: Um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos*. (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Horsch, J. C. (1998). Where concepts and technologies meet. *Strategic Finance*, 79(12).
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2021). Cidades e Estados. Recuperado em 22 de março de 2021, de <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados>.
- Kee, R. (2010). The sufficiency of target costing for evaluating production-related decisions. *International Journal of Production Economics*, 126(2), 204-211.
- Khandwalla, P. N. (1972). The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 10(2), 275-285.

- Lacombe, F., & Heilborn, G. (2003). *Administração Princípios e Tendências*. São Paulo: Saraiva.
- Langfield-Smith, K. (2007). A review of quantitative research in management control systems and strategy. *Handbooks of management accounting research*, 2, 753-783.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and environment. Managing differentiation and integration*. Boston: Harvard University Press.
- Leite, E. G., Diehl, C. A., & Manvailer, R. H. M. (2015). Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. *Revista Universo Contábil*, 11(2), 85-107.
- Lima, F. B., Lagioia, U. C. T., Almeida Santos, S. G. O., Lima, R. Q., & Vasconcelos, A. L. F. S. (2010). Um estudo sobre a utilização da contabilidade gerencial pelas empresas pertencentes ao polo de confecção do agreste pernambucano. *Registro Contábil*, 1(1).
- Löfsten, H., & Lindelöf, P. (2005). Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting: an empirical analysis of new technology-based firms. *Technovation*, 25(7), 725-738.
- Macêdo, L. C. B., Callado, A. L. C. (2019). 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 *Anais do XIII Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT*. São Paulo.
- Mattos, A. L., Nepomuceno, D. D., & Silva, G. M. (2016). Custeio alvo: um estudo da produção científica nos periódicos brasileiros. *Brazilian Journal of Production Engineering-BJPE*, 2(1), 38-52.
- Maximiano, A. C. A. (2004). *Introdução à administração* (6ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Melo, M. S., & Callado, A. A. C. (2019). Custeio-Alvo: Um Caso Prático em uma Indústria de Confecções do Polo Têxtil do Agreste Pernambucano. *ABCustos*, 14(1), 104-133.
- Merchant, K. A., & Otley, D. (2007). A review of the literature on control and accountability. In: Chapman, C. S. et al. (Org.). *Handbook of Management Accounting*, 2.
- Mintzberg, H. (2011). *Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações* (2ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Molinari, S. K. R., & Guerreiro, R. (2004). Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. In *Anais do Congresso USP*. São Paulo.
- Oliveira, W. F. M., El Aouar, W. A., Silva Barreto, L. K., Santos, O. S., & Oliveira, H. C. (2015). Da teoria clássica à contingencial: contribuições à competitividade das organizações. *Revista RAUNP*, 7(2), 43-58.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Otley, D. T. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management accounting research*, 31, 45-62.
- Palulun, Y., Luhsasi, D. I., & Sitorus, D. S. (2021). Analysis of Readiness to Use Target Costing Method in Production Cost Efficiency Efforts at Risha Bakery. *Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal)*, 4(3), 6385-6395.
- Pasqualotto, N. (2017). O processo decisório na agricultura familiar: uma análise à luz da teoria da contingência. *Revista de Administração e Negócios da Amazônia*, 9(1), 99-111.
- Perrow, C. A. (1967). A framework for the comparative analysis of organizations. *American Sociological Review*, 32, 194-208.
- Reid, G. C., & Smith, J. A. (2000). The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*, 11, 427-450.
- Ribeiro, E. C. B., Makosky, H. N., Alves, O. S., & Macedo, E. S. (2019). Elementos do custeio

- alvo associados ao custeio pleno em pequenas propriedades produtoras de leite. *Custos e @gronegocio online*, 15(3), 341-366.
- Robbins, S. P. (2009). *Administração: mudanças e perspectivas*. São Paulo: Saraiva.
- Rocha, W., & Martins, E. A. (1998). Custeio Alvo (Target Costing). In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Rocha, I., Wienhage, P., & Scarpin, J. E. (2010). Investigação da produção científica relacionada ao custeio-meta e custeio kaizen no período de 2002 a 2009. *ConTexto*, 10(18), 75-86.
- Scarpin, J. E., & Rocha, W. (2000). Target costing: abordagem conceitual e histórica. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*.
- Sebrae/PE. (2013). Estudo Econômico do Arranjo Produtivo Local de Confecções do Agreste Pernambucano. Relatório final.
- Shank, J. K., & Govindarajam, V. (1997). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. (7ª ed.). Rio de Janeiro: Campus.
- Sharafoddin, S. (2016). The utilization of target costing and its implementation method in Iran. *Procedia Economics and Finance*, 36, 123-127.
- Silva, C. R., Cruz, A. P. C., Barbosa, M. A. G., & Machado, D. G. (2017). Uso do Sistema de Controle Gerencial como Instrumento de Implementação da Estratégia-O Caso de uma Empresa Familiar. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 9(3).
- Silva, A. C., & Gonçalves, R. C. M. (2008). Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 5(1), 163-184.
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J., & Kim, I. W. (2003). Best practices in target costing. *Management Accounting Quarterly*, 4(2), 12-17.
- Thompson, J. (1967). *Organizations in action*. New York: McGraw-Hill.
- Tillema, S. (2005). 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*, 16(1), 101-129.
- Uyar, A., & Kuzey, C. (2016). Contingent factors, extent of budget use and performance: A structural equation approach. *Australian Accounting Review*, 26(1), 91-106.
- Wadongo, B. I. (2014). *Performance management and evaluation in non-profit organisations: an embedded mixed methods approach*. (Thesis). University of Bedfordshire, UK.
- Waweru, N., & Spraakman, G. (2009). The appropriateness of performance measurement systems in the services sector: Case studies from the micro finance sector in Kenya. *Management Accounting Section (MAS), Meeting Paper*.
- Woodward, J. (1958). *Management and technology*. London: H. M. Stationary Office.
- Woodward, J. (1965). *Industrial Organization: Theory and practice*. Londres: Oxford University Press.
- Zanatta, J. M. (2018). Teoria da contingência estrutural e alinhamento estratégico: discussão no campo teórico dos estudos organizacionais. *Brazilian Journal of Development*, 4(7), 4232-4241.
- Zengin, Y., & Ada, E. (2010). Cost management through product design: target costing approach. *International Journal of production research*, 48(19), 5593-5611.