

CUSTEIO META: UM ESTUDO NAS INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO DA CIDADE DE CAMPINA GRANDE-PB

Larissa Cristina Bazilio De Macêdo

Universidade Federal Da Paraíba (João Pessoa)

Paulo Aguiar Do Monte

Universidade Federal Da Paraíba (João Pessoa)

Aldo Leonardo Cunha Callado

Universidade Federal Da Paraíba (João Pessoa)/Universidade Federal Rural De Pernambuco

Resumo

O objetivo do estudo é identificar nas indústrias de transformação da cidade de Campina Grande-PB, a ocorrência de adoção do Custeio Meta e, nos casos positivos, o nível de implementação e os fatores que contribuem para a sua adoção. Em caso de não adoção, identificar as barreiras que impedem sua implementação. Como metodologia foi utilizada uma

pesquisa do tipo survey por meio de questionário semi-estruturado aplicado junto aos representantes das indústrias investigadas, obtendo como amostra 41 empresas. O questionário

foi composto por 18 perguntas, divididas em 5 partes. Para análise dos dados foram utilizadas

as técnicas de estatística descritiva e teste V de Cramer. Como resultados, foi possível perceber

que a maioria das indústrias têm adotado a ferramenta. Dentre os fatores que contribuem para

a implementação da ferramenta, destaca-se a participação de equipes multifuncionais. A partir

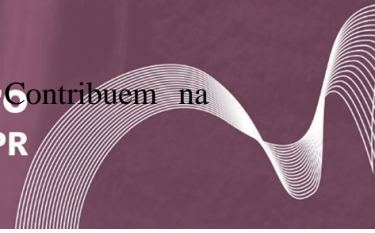
do teste de hipótese, percebeu-se que quanto maior o nível de implementação do Custeio Meta,

maior é a quantidade de fatores que contribuem para sua implementação. Quanto às barreiras que impedem a adoção do Custeio Meta, destaca-se a indicação da falta de conhecimento do método. Conclui-se que, apesar da maioria das indústrias adotantes não estarem familiarizadas

com os termos comumente apresentados na literatura para se referir ao método, as indústrias de

transformação tem implementado a ferramenta, em sua maioria, no nível mais completo, sendo

os principais fatores que auxiliam na execução completa a participação de equipes multifuncionais, o uso de sistemas de informação para monitorar a realização das metas e a participação ativa dos fornecedores e outras partes externas no desenvolvimento do produto. Além disso, a principal dificuldade que impede a adoção é a falta de conhecimento do método.



**CUSTEIO META: UM ESTUDO NAS INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO
DA CIDADE DE CAMPINA GRANDE-PB****RESUMO**

O objetivo do estudo é identificar nas indústrias de transformação da cidade de Campina Grande-PB, a ocorrência de adoção do Custeio Meta e, nos casos positivos, o nível de implementação e os fatores que contribuem para a sua adoção. Em caso de não adoção, identificar as barreiras que impedem sua implementação. Como metodologia foi utilizada uma pesquisa do tipo *survey* por meio de questionário semi-estruturado aplicado junto aos representantes das indústrias investigadas, obtendo como amostra 41 empresas. O questionário foi composto por 18 perguntas, divididas em 5 partes. Para análise dos dados foram utilizadas as técnicas de estatística descritiva e teste V de Cramer. Como resultados, foi possível perceber que a maioria das indústrias têm adotado a ferramenta. Dentre os fatores que contribuem para a implementação da ferramenta, destaca-se a participação de equipes multifuncionais. A partir do teste de hipótese, percebeu-se que quanto maior o nível de implementação do Custeio Meta, maior é a quantidade de fatores que contribuem para sua implementação. Quanto às barreiras que impedem a adoção do Custeio Meta, destaca-se a indicação da falta de conhecimento do método. Conclui-se que, apesar da maioria das indústrias adotantes não estarem familiarizadas com os termos comumente apresentados na literatura para se referir ao método, as indústrias de transformação tem implementado a ferramenta, em sua maioria, no nível mais completo, sendo os principais fatores que auxiliam na execução completa a participação de equipes multifuncionais, o uso de sistemas de informação para monitorar a realização das metas e a participação ativa dos fornecedores e outras partes externas no desenvolvimento do produto. Além disso, a principal dificuldade que impede a adoção é a falta de conhecimento do método.

Palavras-chave: Custeio Meta; Nível de Implementação; Fatores que Contribuem na Implementação. Barreiras.

1 INTRODUÇÃO

No ambiente empresarial em constantes mudanças, a adaptação das empresas frente às novas circunstâncias do mercado demonstra ser uma característica necessária para a sua sobrevivência. Deste modo, o uso de ferramentas gerenciais torna-se um importante instrumento de auxílio às empresas para a sua continuidade, tendo como elemento determinante na obtenção de vantagem competitiva, o gerenciamento dos custos de maneira mais intensiva (Kato, 1993; Cooper & Slagmulder, 1997a).

Os estudos de Kato (1993), Gagne e Discenza (1995) e Cooper e Slagmulder (1997a) têm destacado a importância no uso de ferramentas de gestão de custos em ambientes empresariais dinâmicos e ressaltam o Custeio Meta (CM) como uma ferramenta de gestão de custos adequada aos ambientes que enfrentam o dinamismo do mercado.

De forma resumida, define-se o Custeio Meta (CM) como um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos estratégicos que busca garantir que novos produtos e serviços atendam ao preço de venda definido pelo mercado (Ansari et al., 2006).

Diante dos resultados observados na literatura sobre a adoção do CM em diferentes países, percebe-se uma multiplicidade na forma de implementação da ferramenta (Yazdifar & Askarany, 2012). Nesse sentido, torna-se importante conhecer aspectos da adoção do CM no contexto brasileiro, e em específico, nas indústrias de transformação, setor que apresenta características propícias para a sua implementação (Borgernas & Fridh, 2008), o que pode ser justificado pelo fato do desenvolvimento do CM ter sido realizado originalmente em empresas industriais.

Nesta pesquisa estuda-se as empresas da indústria de transformação – considerado de ampla utilização do CM (Borgernas & Fridh, 2008) – no estado da Paraíba. Dentre os ramos da indústria de transformação, destacam-se: coureiro-calçadista; alimentos e bebidas; e produtos têxteis, que em termos espaciais encontram-se fortemente concentradas nos dois principais polos do estado, João Pessoa e Campina Grande (Albuquerque & Moreira, 2016).

Esta pesquisa foi realizada em indústrias de transformação instaladas na cidade de Campina Grande-PB, cidade que representa o segundo maior polo industrial do Estado da Paraíba, destacando-se como o maior polo calçadista (responsável por 92,1% da produção paraibana de calçados) e o segundo maior empregador da região Nordeste no segmento têxtil (Moraes, 2018; CINEP, 2019).

Diante do exposto formulou-se a seguinte questão de pesquisa: O Custeio Meta tem sido utilizado nas indústrias de transformação da cidade de Campina Grande-PB? Em caso positivo, qual o nível de implementação e o fatores que contribuem para a implementação mais completa? E, em caso negativo, quais são as barreiras que impedem sua implementação? O objetivo do estudo é identificar nas indústrias de transformação localizadas na cidade de Campina Grande-PB a ocorrência de adoção do Custeio Meta. Em caso positivo, identificar o nível de implementação e o fatores que contribuem para a sua implementação mais completa e, em caso negativo, quais são as barreiras que impedem a sua implementação.

Esta pesquisa justifica-se por buscar ampliar a literatura sobre a temática do Custeio Meta propondo uma continuidade dos resultados das pesquisas internacionais conduzidas por Yazdifar e Askarany (2012) e Tang (2015), que investigaram, além da adoção, o nível de implementação do Custeio Meta em empresas de serviço e indústria. Neste último aspecto de implementação, poucas pesquisas realizaram estudos com essa perspectiva em outros países. Sendo assim, busca-se estender a pesquisa para indústrias de transformação no Brasil.

Por fim, o desenvolvimento da pesquisa ainda se justifica por oferecer conhecimento tanto para a comunidade acadêmica quanto empresarial, no tocante à adoção do CM, contribuindo para um melhor entendimento da prática dessa ferramenta por empresas brasileiras. Assim, a partir de um diagnóstico sobre a adoção do CM, é possível oferecer uma visão da gestão de custos no setor, contribuindo com informações que podem ser úteis para outras empresas. Além de oferecer conhecimento sobre as dificuldades que podem impedir sua implementação pelas empresas, ampliando e promovendo o debate sobre a temática em meio acadêmico, bem como despertando o interesse para o desenvolvimento de novas pesquisas no cenário brasileiro que venham a aprimorar e ampliar a literatura contábil sobre o Custeio Meta.

A estrutura desta pesquisa está dividida em cinco seções. Além desta introdução, as seções seguintes apresentam o referencial conceitual; os procedimentos metodológicos da pesquisa; a análise e discussão dos resultados; e, por fim, as considerações finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL CONCEITUAL

2.1 Definição e Etapas de Implementação do Custeio Meta

De forma genérica, o Custeio Meta trata-se do processo que leva ao alcance do custo meta, também chamado de custo alvo, custo admissível, custo permitido, ou em inglês *target cost* (Hansen & Rocha, 2004).

Dekker e Smidt (2003) afirmam que o CM trata-se essencialmente em determinar um custo meta para o desenvolvimento de um produto. Os mesmos autores destacam que sua definição pode ser compreendida ao equiparar seu cálculo com o chamado “custeio reverso”, onde inicialmente parte-se de uma estimativa de preço de venda atingível para o mercado e uma margem de lucro desejada para assim determinar o custo permitido para um novo produto.

De maneira simplificada, a compreensão do cálculo do custo meta é representada pela fórmula a seguir:

A literatura sobre o Custeio Meta, dificilmente apresenta uma definição central para explicar o CM, devido à variação na sua forma de utilização pelas empresas (Bonzemba & Okano, 1998; Dekker & Smidt, 2003; Ellram, 2006, Yazdifa & Askarany, 2012). Dessa forma, as empresas podem apresentar abordagens próprias e formas distintas para sua definição.

Do mesmo modo, as etapas de execução do CM são apresentadas na literatura de maneiras diferentes, seja em quantidade de etapas ou ordem de execução de cada uma delas (Gagne & Discenza, 1993; Mondem, 1999; Ellram, 2006; Tang, 2015). No entanto, apesar da implementação do CM se diferenciar de empresa para empresa, as etapas básicas são similares não seguindo necessariamente a mesma sequência de aplicação (Mondem, 1999), o que significa que não há uma sequência rigorosamente determinada e correta a ser seguida.

Na literatura sobre o tema, é comum a apresentação do processo de aplicação do Custeio Meta resumido em três etapas: a identificação do preço alvo; a margem de lucro desejada é assumida; e o custo meta é calculado com a subtração da margem de lucro desejada ao preço alvo estabelecido (Cooper & Yoshikawa, 1994; Cooper & Slagmulder, 1997a).

No entanto, o Custeio Meta não busca apenas calcular o custo meta para o produto, mas também realizar procedimentos para alcançar o custo meta a partir do gerenciamento de custos. Assim, o processo de aplicação do CM pode ser resumido em duas grandes fases: 1) fase de estabelecimento do custo meta, e 2) fase de alcance do custo meta (Ansari, 1997; Yazdifar & Askarany, 2012), sendo cada fase composta por etapas de execução.

Ansari (1997), Yazdifar & Askarany (2012) e Tang (2015) mencionam as etapas de implementação do Custeio Meta em cada uma das fases, apresentadas conforme a seguir:

Fase 1 - estabelecimento do custo meta – Esta fase tem como objetivo estabelecer o custo meta para o produto e inclui quatro etapas de execução:

1ª Etapa – Novo design de produto ou serviço: Consiste em identificar as preferências do segmento de mercado, definindo as características para o produto que atendam as expectativas dos clientes quanto as suas necessidades e desejos (Ansari, 1997; Cooper & Slagmulder, 1997b; Ellram, 2006; Tang, 2015). Para tanto, a empresa pode realizar pesquisa de mercado com clientes, avaliar produtos da concorrência, avaliar as solicitações de clientes para o desenvolvimento de novos produtos, e a partir da análise de tais informações, definir a criação de produtos que possam ser absorvidos pelo mercado (Mondem, 1999; Ellram, 2006).

2ª Etapa – Estabelecimento do preço de venda esperado: O preço de venda é determinado considerando principalmente o preço que o cliente está disposto a pagar pelo produto. Além disso, fatores como a observação de preços de produtos semelhantes, produtos dos concorrentes e até mesmo produtos substitutos já existentes também são considerados na determinação do preço de venda, e a empresa deve ainda considerar os seus objetivos de longo prazo (Kato, 1993; Loosvels, 2003; Kwah, 2004; Ellram, 2006).

3ª Etapa – Estabelecimento da margem de lucro desejada: Com base nos objetivos estratégicos e plano operacional, a empresa estabelece a margem de lucro desejada para o produto (Mondem & Hamada, 1991; Kato, 1993; Gagne & Discenza, 1995; Ellram, 2006). Geralmente, a administração da empresa baseia-se em taxas de retorno financeiro como a Taxa Interna de Retorno (TIR) e Retorno sobre o Investimento (ROI) (Schmelze et al., 1996; Gagne & Discenza, 1995).

4ª Etapa – Ajuste do custo meta determinado: Se refere ao cálculo da diferença entre o preço de venda estimado e a margem de lucro desejada, sendo o custo meta final determinado baseando-se no custo permissível com alguns ajustes para as oportunidades de redução de custos já identificadas e para fatores de aumento e redução de custos (Ax et al., 2008; Ellram, 2006; Yazdifar & Askarany, 2012). Esse ajuste não é realizado de forma definitiva, sendo

necessário o refinamento e revisão do preço de venda e margem de lucro quando novos dados estiverem disponíveis, e com isso, o custo meta tem que ser modificado de modo correspondente (Tang, 2015).

Fase 2 - alcance do custo meta - Inclui mais três etapas com a finalidade de alcançar o custo meta para o produto ou serviço, seguindo os seguintes passos:

5ª Etapa – Alocação de custos: O custo meta é alocado internamente para diferentes atividades, departamentos, funções ou itens de custo, bem como externamente para os fornecedores (Ansari, 1997; Ax et al., 2008; Tang, 2015). A literatura descreve diferentes abordagens de processos nesta etapa, dos quais o método orientado pela função e o método de alocação de componentes, que são os mais comuns (Everaert et al., 2006). Além desses, outros métodos são apresentados na literatura (Everaert et al., 2006).

6ª Etapa – Fechar a diferença de custo: Para atingir o nível de custo meta, as empresas precisam adotar estratégias de redução de custos (Yazdifar & Askarany, 2012), o que inclui a otimização entre o uso de material e o processo de produção. Deste modo, a redução de custos é realizada principalmente por mudanças de *design* (Gagne & Discenza, 1995; Loosvels, 2003). Tang (2015) acrescenta que, tendo a finalidade de garantir o custo total mínimo de um produto, os *designers* têm de fazer *trade-offs* entre as funções e respectivos custos para certificar-se de que todas as funções ou processos desnecessários serão removidos. Nesta etapa, outras técnicas também são frequentemente utilizadas como a Engenharia de Valor (EV) e o Desenvolvimento da Função de Qualidade (DFQ) (Gagne & Discenza, 1995; Cooper & Slagmulder, 1997b).

7ª Etapa – Melhoria contínua: Consiste em um esforço contínuo por melhorias no produto e nos processos que podem reduzir ainda mais os custos (Ansari, 1997). Esse esforço é muitas vezes referido na literatura como Kaizen (Ellram, 2006), tendo como foco a redução de custos na fase de produção. Ellram (2006) menciona ainda o gerenciamento de suprimentos, exercendo um importante papel de conexão com o fornecedor como parte da busca por melhoria contínua. Ressalta-se que apesar do processo do CM ser apresentado em etapas, a busca por melhoria contínua ocorre em todo o ciclo de vida do produto (Ax et al., 2008; Tang, 2015).

Vale destacar que as etapas não seguem necessariamente uma ordem de execução. Tani et al. (1994) dizem que o gerenciamento no Custeio Meta está preocupado em alcançar, simultaneamente, o custo meta para o produto junto com o planejamento, desenvolvimento, e projeto detalhado de produtos, utilizando vários métodos para esse alcance (Tani et al., 1994).

Tang (2015) destaca que apesar dessas sete etapas serem comuns na implementação do Custeio Meta totalmente desenvolvido, nem todas as empresas adotam todas as etapas, variando de empresa para empresa. Diante disso, com base nas etapas comuns no processo de Custeio Meta, Yazdifar e Askarany (2012) criaram uma taxonomia para identificação do nível de implementação do CM pelas empresas, sendo esta taxonomia utilizada como referência para a realização deste estudo.

2.2 Implementação do Custeio Meta

Considerando as etapas do Custeio Meta, podendo ser realizada de diferentes maneiras, sua implementação pode variar entre uma aplicação parcial a completa (Yazdifar & Askarany, 2012; Tang, 2015; Melo & Granja, 2017), atribuindo-se também nomenclaturas variadas para a ferramenta (Dekker & Smidt, 2003).

Devido as variações na forma de implementação do CM, Forsman et al. (2006) *apud* Tang (2015) apontam o uso de escalas *Likert* como não sendo adequadas para medir sua implementação. Assim, justificam que ao usar escala de *Likert*, fica difícil determinar se a organização adota essa técnica ou não, quando os entrevistados marcam sua resposta entre dois extremos, o que afeta a validade e confiabilidade dos achados. Portanto, expondo as

características fundamentais do CM, as respostas “sim” ou “não” mostram-se mais adequadas para identificar sua implementação (Dekker & Smidt, 2003).

Na investigação de Dekker e Smidt (2003) é fornecida aos entrevistados uma definição geral do CM. A partir dessa definição foi solicitado aos entrevistados que indicassem como respostas, as opções “sim” ou “não” para práticas semelhantes na empresa, permitindo identificar se as empresas vêm utilizando o CM. Deste modo, os autores concluíram que as indústrias estudadas utilizam técnicas semelhantes ao CM com diversas adaptações e atribuindo ainda variadas nomenclaturas a técnica.

No entanto, Dekker e Smidt (2003) identificaram apenas a taxa de adoção do CM, não capturando as variações da prática para saber até que ponto o Custeio Meta é implementado. Deste modo, para abordar este aspecto, este estudo utiliza a taxonomia de quatro níveis de implementação do CM proposta por Yazdifar e Askarany (2012) como base teórica para categorizar ainda mais a prática do CM nas indústrias de transformação.

Yazdifar e Askarany (2012) desenvolveram a taxonomia para investigar o nível de implementação do CM em empresas de manufatura e serviços em três países, identificando não apenas se as empresas adotam o CM, mas também até que ponto o CM é implementado. Para tanto, os autores criaram uma tabela com diferentes etapas do CM descritas em estudos anteriores, associando as características comuns do CM apresentados nesses estudos com quatro níveis de implementação.

A partir da análise das características comuns apresentados nos estudos anteriores, Yazdifar e Askarany (2012); criaram a taxonomia de quatro níveis que inclui dois processos principais: 1) a determinação do custo meta (nível 1), e 2) sua obtenção (níveis 2, 3 e 4), sendo cada nível composto de sub níveis, detalhados a seguir:

Nível 1 – Empresas que aplicam as quatro primeiras etapas de Custeio Meta discutidas anteriormente no tópico 2.1 (criação do produto/serviço, determinação do preço de venda esperado, estabelecimento da margem de lucro desejada e o estabelecimento do custo meta);

Nível 2 – Empresas que adotam estratégias de redução de custos no estágio de produção para se aproximar da meta. Este nível pode ser ainda dividido em dois sub níveis ((1) Estabelecimento do custo meta para diferentes atividades e funções, subconjuntos, itens de custo, *designers* ou fornecedores, sendo o custo meta decomposto em metas específicas para projeção de produção (internamente) e para fornecedores, e; (2) Estabelecimento de cooperação entre diferentes funções, onde a execução do CM requer a cooperação intensiva entre muitos departamentos com diferentes funções, ou seja, requer a cooperação de uma equipe multifuncional) (Yazdifar & Askarany, 2012);

Nível 3 – Empresas que examinam todas as estratégias de redução de custos nas fases de planejamento e pré-produção, sendo constituído de dois sub níveis (1) informações de custo detalhadas fornecidas para monitorar o progresso para o objetivo de redução de custos; e (2) comparação contínua do custo real com o custo meta (Yazdifar & Askarany, 2012);

Nível 4 – Empresas que adotam a EV para incorporar os requisitos do cliente, sendo o nível 4 o nível de implementação totalmente desenvolvido (Yazdifar & Askarany, 2012), executando, portanto, os sete passos no processo de cálculo do custo meta, discutido no tópico 2.1.

Gradativamente, cada nível representa uma implementação cada vez mais completa do CM, e utilizando essa taxonomia, Yazdifar e Askarany (2012) foram capazes de determinar qual o nível de implementação do Custeio Meta tem sido alcançado dentro das organizações. Portanto, a taxonomia de Yazdifar e Askarany (2012), fornece uma base teórica para classificar o nível de implementação do Custeio Meta nas empresas que serão investigadas neste trabalho, sendo estes níveis utilizados como um indicador da integralidade na implementação do CM pelas empresas, considerando o nível 4, o mais completo.

2.3 Fatores que contribuem para a implementação do Custeio Meta

Fundamentado em um levantamento realizado na literatura, Tang (2015) estabeleceu oito fatores comportamentais e estruturais, comumente apresentados como fatores críticos de sucesso e que podem contribuir para a implementação mais completa do Custeio Meta. Tomando como base esses oito fatores para a realização deste estudo, os mesmos são apresentados e discutidos de forma mais detalhada conforme a seguir:

Fator 1 – Equipe multifuncional: Composta por profissionais de diferentes áreas, como produção, engenharia, *design*, *marketing*, contabilidade, economia, administração, dentre outras que trabalham em interação para identificar as oportunidades de redução de custos, melhoria da qualidade dos produtos e inovação funcional (Moden & Hamada; Gagne & Discenza, 1995; Cooper & Slagmulder, 1997b; Hansen & Rocha, 2004);

Fator 2 - Apoio da alta gerência: Devido à natureza multifuncional do CM, uma abordagem de cima para baixo torna-se uma forte influência para a sua implementação bem sucedida, buscando alinhar todos os funcionários com a mentalidade de liderança da empresa (Feil et al., 2004). Em muitos casos, a alta administração é o iniciador da consciência para as metas de custos dentro de uma organização (Feil et al., 2004). Diante disso, o apoio da alta gerência torna-se fundamental para o sucesso da implementação do CM (Omar et al., 2015);

Fator 3 - Modelos de estimativa de custos confiáveis: Na fase de projeto, os *designers* de produtos/serviços são obrigados a fazer compensações entre as diferentes funcionalidades e seus custos, e comparar o impacto de diferentes decisões de *design* para conseguir a redução de custos (Everaert et al., 2006; Yazdifar & Askarany, 2012). A precisão da estimativa de custos tem um impacto direto sobre a consecução do custo meta final, assim, um modelo de estimativa confiável poderia permitir as empresas converterem informações detalhadas de custo em estimativas precisas ligadas a diferentes partes, unidades, funções e processos usando uma análise de custo sofisticada (Kwah, 2004);

Fator 4 - Estabelecer a política de “não superar a meta de custos”: De acordo com Cooper (1995), empresas japonesas têm aplicado uma regra fundamental de que “a meta de custo não pode ser excedida”. No entanto, em alguns contextos, custos inesperados ou não planejados, tais como custos do trabalho, aumentam devido a negociações sindicais e são automaticamente adicionados a um custo meta (Kato, 1993), o que pode levar a eficácia prejudicada do CM. Uma política de que “a meta de custo nunca pode ser ultrapassada” garante que um aumento no custo em qualquer fase do processo de desenvolvimento seria compensado por uma redução de custos equivalente em outra parte (Cooper & Slagmulder, 1997b);

Fator 5 - Sistema de comunicação estrutural que monitora a realização das metas e as suas falhas: torna possível realizar uma comparação contínua do desempenho real com o objetivo do custo meta em diferentes fases de desenvolvimento do produto (Tang, 2015). Ele auxilia as empresas no monitoramento do progresso em direção ao alcance do custo meta, fornecendo um mecanismo para uma resposta adequada quando uma falha na realização do custo meta foi observada, e uma vez que o motivo da falha tenha sido investigado, as empresas vão realizar algumas revisões e ações, bem como definir uma nova direção (Kwah, 2004);

Fator 6 - A participação ativa de fornecedores e outros stakeholders externos: o relacionamento próximo com os fornecedores permite que eles se envolvam no início do processo de *design* do produto, podendo fornecer novas tecnologias ou ideias que satisfazem tanto o fornecedor quanto o comprador para atingir o custo meta (Ellram, 2000). Com base nisso, Swenson et al. (2003) consideram que um processo que incentiva parcerias com fornecedores é necessário para apoiar atividades do CM, levando-o a ser um fator crucial para sua implementação bem sucedida;

Fator 7 – Uma ótima rede de informação: uma rede de informação facilita o *feedback* de clientes e mercados entregues aos *designers* (Feil et al., 2004). Em vistas de satisfazer a rápida mudança de necessidades dos clientes, as empresas também precisam de vários métodos

para coletar informações acerca do mercado. Portanto, uma ferramenta ou processo que ajuda as empresas a identificar e classificar os clientes conforme seus requisitos também é necessário na aplicação CM (Swenson et al., 2003);

Fator 8 - Recompensas de desempenho baseadas no cumprimento dos custos meta:

A execução do CM também exige a participação ativa de funcionários (Cooper & Slagmulder, 1997b). Assim, um sistema de recompensa pode aumentar o entusiasmo dos trabalhadores a participar neste processo melhorando a implementação do CM (Kwah, 2004; Tang, 2015).

Com base nestes oito fatores que auxiliam na implementação do Custeio Meta, Tang (2015) menciona que as indústrias que implementam o CM de forma mais completa seriam mais propensas a adotar esses processos e ferramentas (fatores críticos de sucesso) do que as indústrias que apresentam uma implementação menos completa. Sendo assim, a seguinte hipótese de pesquisa foi levantada:

H1: Quanto maior o nível de implementação do Custeio Meta maior será a quantidade de fatores que influenciam na sua implementação.

2.4 Barreiras que impedem a implementação do Custeio Meta

Em diversos países, há estudos voltados para investigação da adoção do CM (Bonzemba & Okano, 1998; Borgernas & Fridh, 2003; Dekker & Smidt, 2003; Ellram, 2006; Yazdifar & Askarany, 2012; Omar et al., 2015, El-Dalameh, 2018) e em sua maioria, concentram seus resultados para as empresas que utilizam a ferramenta com a investigação das características e formas de utilização, bem como benefícios e fatores que influenciam na adoção do sistema.

No entanto, apesar dos benefícios do CM, vários estudos em diversos países ainda apontam para a baixa adesão da ferramenta (Cooper & Slagmulder, 1997a; Guilding et al., 2000; Dekker & Smidt, 2003; Joudeh et al., 2016; Nassivi & Shidharan, 2017), todavia, poucos deles investigam quais seriam as dificuldades que explicariam a não adoção do CM.

Borgernas e Fridh (2003) em um estudo com indústrias suecas, concluíram que o nível de adoção no país é considerado baixa em comparação a estudos semelhantes realizados anteriormente em outros países. A justificativa dada pelos autores é que o principal motivo que levam as indústrias suecas a não adotarem a ferramenta, é a falta de conhecimento.

Sarokolaei e Rahimipoor (2013) concluíram que as principais barreiras para a adoção do CM em empresas no Irã estão relacionadas com a dificuldade para determinar um preço de venda esperado, dificuldade de se obter a percepção de satisfação dos clientes, a falta de espírito de trabalho em grupo, e a falta de sistemas de custeio apropriados e uso da engenharia de valor.

Já Joudeh et al. (2016), examinando empresas industriais da Jordânia demonstraram que das 52 empresas investigadas, apenas 18 informaram que utilizavam o CM enquanto 34 não utilizam, sendo constatado como principal motivo para esse resultado, a falta de conhecimento da empresa sobre a ferramenta e também o apoio insuficiente da gerência para a implementação.

Em estudo realizado com indústrias alimentícias, também na Jordânia, El-Dalahmeh (2018) investigou a extensão da implementação do CM e da EV para alcançar a redução de custos, concluindo que há empresas que estão utilizando a EV para atingir um custo meta. No entanto, a pesquisa também indicou dificuldades na aplicação das ferramentas, destacando a falta de conhecimento suficiente para gerenciar a implementação do CM e da EV, a falta de pesquisa e publicações relacionadas aos benefícios proporcionados por tais ferramentas e os custos de implementação superarem os benefícios esperados pelas empresas.

Diante do exposto, tendo em vista o caráter exploratório desta pesquisa, considera-se relevante identificar não apenas a adoção do CM pelas empresas, como também quais as razões que dificultam a implementação do CM para as empresas que não adotam a ferramenta.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A população da pesquisa corresponde aos 300 maiores contribuintes do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no ano de 2018, instaladas na cidade de Campina Grande-PB e pertencentes ao setor da indústria de transformação, identificadas pela Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba (SEFAZ-PB) conforme o Código Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). Assim, foram utilizados os dados cadastrais disponibilizados pela SEFAZ-PB. Desta forma buscou-se contatar as 300 indústrias por meio telefônico, e-mail ou por meio de visita presencial, sendo possível contatar 262 empresas para convidá-las a participar da pesquisa. Devido à ausência e/ou informações imprecisas no cadastro disponibilizado pela SEFAZ-PB referentes ao telefone, e-mail e endereço físico no cadastro, 38 empresas não foram contatadas.

A amostra foi definida atendendo ao critério de acessibilidade, mediante o aceite das empresas em participar da pesquisa, sendo obtidos 41 questionários respondidos. Para responder ao questionário foram identificados os profissionais atuantes na gestão de custos da empresa e/ou detentores de conhecimento acerca da temática pesquisada. A maioria dos questionários foi aplicada de maneira presencial com os profissionais que indicaram ter disponibilidade. Algumas empresas, mesmo tendo aceitado participar da pesquisa, não responderam de imediato, necessitando do retorno da pesquisadora com a visita presencial para aplicação do questionário em momento oportuno, em outros casos a pesquisadora retornou com o contato telefônico, procedendo com a aplicação do questionário por esse meio.

A coleta de dados foi realizada por meio do uso de questionário semiestruturado, composto por cinco partes:

Parte I – Dados demográficos das empresas participantes: Foram expostas questões relacionadas a identificação da empresa e do respondente. Em relação a empresa foi solicitada a quantidade de funcionários para definição do porte da indústria, considerando o critério estabelecido pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), bem como a indicação do segmento de atividade. Sobre o respondente, buscou-se coletar informações referentes ao sexo, idade, grau de instrução, cargo e tempo de atuação na empresa;

Parte II – Cálculo de custos do produto: Esta parte foi composta por dois cenários, descrevendo no cenário 1 a abordagem tradicional de custos em que o custo determina o preço de venda, e no cenário 2 a abordagem do Custeio Meta em que o preço de venda determina o custo. Os dois cenários foram apresentados com a finalidade de facilitar a compreensão do respondente sobre as diferentes abordagens de custos, questionando-o se a empresa realiza tais procedimentos. Deste modo, foram apresentadas alternativas de resposta “sim” ou “não” para identificar se a empresa implementa ou não tais abordagens;

Parte III – Ocorrência do Custeio Meta: Composta por questões com a descrição dos procedimentos utilizados no Custeio Meta, tendo também como alternativas de resposta “sim” ou “não”. Essas questões foram utilizadas para confirmar a utilização do CM e identificar o nível de implementação, conforme a taxonomia proposta por Yazdifar e Askarany (2012);

Parte IV – Implementação do Custeio Meta: Nesta parte foi solicitado as indústrias que implementam o CM a indicação do tempo de utilização da ferramenta e a indicação dos fatores (práticas) que contribuem para a sua implementação, sendo apresentadas 8 alternativas que correspondem as práticas que podem ser indicadas como realizadas na empresa; e.

Parte V – Barreiras para a implementação do Custeio Meta: Esta parte foi direcionada para as empresas que não implementam o CM, sendo solicitada a indicação de até 5 alternativas que representam as principais dificuldades para a implementação da ferramenta..

O instrumento de coleta de dados foi adaptado dos estudos de Sarokolaei e Rahimipoor (2013), Tang (2015), Joudeh et al. (2016) visto que tomam por base os constructos presentes na literatura no que se refere a implementação do CM, os quais foram realizados os procedimentos necessários para atribuir a validação do questionário.

Os dados coletados foram tabulados com o auxílio do *software* IBM SPSS® (versão 22), sendo analisados por meio da estatística descritiva e inferencial. A análise descritiva foi realizada mediante observação da frequência das respostas obtidas. A análise inferencial foi realizada por meio de cruzamento das variáveis.

Devido ao número de respostas obtidas para a análise dos dados das indústrias que adotam o CM, a amostra não atingiu o quantitativo mínimo de cinco observações por variável, sendo utilizado, alternativamente ao Qui-Quadrado, o teste V de Cramer. Esse teste foi utilizado para testar a hipótese H1 envolvendo o cruzamento das variáveis “nível de implementação” do CM e “fatores” (práticas) que contribuem na implementação mais completa da ferramenta, considerando um nível de significância de 5%

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização das indústrias de transformação da cidade de Campina Grande-PB e perfil dos respondentes

A parte I do questionário foi composta por perguntas sobre o perfil das indústrias e dos respondentes, sendo realizada a análise descritiva dos dados por meio da análise de frequência.

Sobre as características das empresas, tratam-se de indústrias de transformação de variados segmentos. O segmento com maior número de respondentes foi o de metalurgia (19,5%), seguido de calçados e couro e de móveis (12%). Quanto ao segmento de calçados e couro, já era esperado como um dos setores com participação mais significativa, tendo em vista que é o segmento de destaque na cidade de Campina Grande-PB. Em terceiro lugar vem os segmentos de vestuário e acessórios representando 9,8% das indústrias, e com o mesmo percentual, as empresas de outros segmentos (indústrias de colchões, vidro e peças para veículo). Também foram identificados 3 indústrias em cada um dos seguintes segmentos: alimentos; produtos químicos; material plástico; e máquinas e equipamentos representando, respectivamente, 7,3% da amostra. Por fim, identificou-se 2 indústrias de papel e celulose (4,9%) e 1 indústria de informática, eletrônicos e ópticos (2,4%).

Quanto ao porte das empresas, os resultados mostraram que a maior parte da amostra é constituída de microempresas (51,2%), seguida das empresas de pequeno porte (41,5%), de médio porte (4,9%), e, por último as grandes empresas (2,4%).

Em relação ao perfil dos respondentes, a maioria dos profissionais da pesquisa é do sexo masculino, correspondendo a 73,2%, enquanto o sexo feminino ocupa a segunda colocação (26,8%). A predominância do sexo masculino na gestão de custos também foi apontada no estudo de Bonfim, Callado e Callado (2018) que realizaram pesquisa sobre aspectos do CM em empresas de informática e tecnologia em Campina Grande-PB.

Quanto à idade dos profissionais, há uma predominância de profissionais entre 31 a 40 anos (39% da amostra), seguido dos profissionais com idade entre 21 e 30 anos (29,3%). Vale destacar que esses percentuais somados, incluindo os profissionais com até 20 anos, resulta em 70,7% da amostra, o que demonstra que a maioria dos profissionais atuantes na gestão de custos são mais jovens (a idade média observada foi de 35,83%). Ademais, é importante destacar que todos os profissionais com 41 anos ou mais são do sexo masculino.

Em relação ao último grau de instrução obtido, a maior parte da amostra possui formação de nível superior em graduação (48,8%). Esse resultado também foi constatado por Bonfim et al. (2018). Considerando os respondentes com pós-graduação em especialização (19,5%) e doutorado (4,9%), o total de respondentes com formação de nível superior soma 73,2%. Já as opções de “mestrado” e “pós-doutorado” não foram marcadas por nenhum respondente. Analisando os respondentes que não possui nenhuma formação superior, 17% deles possuem no máximo a formação do ensino médio e apenas 9,7% tem formação profissionalizante de nível técnico.

Quanto ao cargo ocupado na empresa, o mais citado foi a ocupação de administrador (46,3%), seguido de proprietário (24,4%), contador (12,2%), *controller* (4,9%) e engenheiro (2,4%). Vale ressaltar que a maior parte dos respondentes desempenham funções na área administrativa da empresa, destacando-se as ocupações de administrador e proprietário, o que indica a participação direta dessas pessoas nas decisões estratégicas das empresas.

Por fim, quanto ao tempo de atuação na empresa, a maioria dos respondentes (70,8%) atua há menos de dez anos na empresa. Os profissionais com tempo de atuação acima de 15 anos são todos do sexo masculino. Dentre as 11 respondentes do sexo feminino, apenas 1 informou atuar há 11 anos na empresa, enquanto os demais atuam há menos de 10 anos.

4.2 Adoção e Nível de Implementação do Custeio Meta

A segunda e terceira parte do questionário buscou identificar a adoção do Custeio Meta e, em caso positivo, o nível de implementação. A **parte II** continha cenários sobre as formas de cálculo de custos do produto. No cenário 1 era descrita a forma de cálculo de custo tradicional e no cenário 2, a forma de cálculo na abordagem do Custeio Meta.

Os resultados obtidos indicam que a maior parte das empresas utilizam as duas abordagens de cálculo para o produto (56,1%). Em seguida, 36,6% da amostra indicou utilizar apenas a forma de cálculo tradicional e apenas 7,3% indicou utilizar somente a forma de cálculo do Custeio Meta. Somando as empresas que utilizam as duas abordagens de cálculo e as que utilizam apenas o CM, o total de empresas que utilizam o CM corresponderia a 63,4%.

Visando confirmar tais resultados a terceira parte do questionário continha questões referentes a sua utilização, questões estas utilizadas também para verificar o nível de implementação da ferramenta. Assim, foi colocada na primeira questão, uma definição do CM. Deste modo, foi questionado ao respondente se a empresa utiliza o método de cálculo de custos exatamente como descrito; utiliza de forma semelhante ao descrito; ou não utiliza o método.

Os resultados dispostos na Tabela 1 confirmam a utilização do CM pela maioria das empresas analisadas (24 empresas). Considerando a soma das indústrias que utilizam exatamente como descrito e as que utilizam de forma semelhante, obtêm-se um total de 58,5% da amostra que adota o CM. As 17 empresas restantes informaram utilizar outro método de cálculo de custos dos produtos, o que significa que 41,5% da amostra não utilizam o CM.

Quanto as empresas que implementam o CM, os resultados apresentados são mais compatíveis ao estudo de Kwah (2004), Dekker e Smidt (2003) e Tani et al. (1994) que apontaram um percentual de adoção em seus estudos, superior a 50% das empresas. No entanto, se opõe aos apresentados por Borgernas e Fridt (2003), Ax, Greve e Nilson (2008), Yazdifar e Askarany (2012), Tang (2015), e Joudeh, Al-Attar e Alsoboa (2016) que indicaram em suas pesquisas uma taxa de adoção inferior a 50% das empresas.

Analisando os resultados dos estudos com baixa adesão do CM, uma observação que pode ser considerada para justificar as divergências nos resultados se refere a época em que os estudos anteriores foram realizados, havendo um intervalo de tempo em anos em relação a este estudo, e portanto, a taxa de adoção do CM pode aumentar ao longo do tempo à medida em que a ferramenta se torna mais evoluída e conhecida.

Tabela 1 - Adoção do Custeio Meta pela amostra da indústria de transformação de Campina Grande-PB. 2020

Abordagens de cálculo	Forma de utilização	Frequência	%
Utilizam o Custeio Meta	Exatamente como descrito	4	9,7
	De maneira semelhante ao descrito	20	48,8
Não utilizam o Custeio Meta	-	17	41,5
TOTAL	-	41	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Para identificar o nível de implementação do CM, a Tabela 2 apresenta os resultados. Assim, observa-se que as 24 indústrias que adotam o CM estabelecem o custo meta para o produto, executando as práticas do nível 1. No entanto, 5 indústrias (21%) estacionaram neste nível, ou seja, executam apenas as práticas deste nível e 19 indústrias avançaram para os níveis seguintes, pois além de estabelecer o custo meta, também realizam práticas de outros níveis.

Das 19 empresas que avançaram para outros níveis, todas elas executam as práticas do nível 2, seja realizando a alocação do custo meta para diferentes atividades, departamentos, grupos de produtos, funções do produto e componentes e, em alguns casos, com a cooperação de equipes multifuncionais. Todavia, 8 dessas empresas (33%) estacionaram neste nível, isto é, executam apenas as práticas do nível 1 e do nível 2, enquanto que 11 indústrias (67%) avançaram por também executar práticas dos níveis seguintes.

Das 11 indústrias que avançaram, todas elas executam os procedimentos do nível 3, ou seja, fornecem informações de custos aos projetistas para que possam comparar o impacto de diferentes *design* dos produtos na redução de custos e monitorar o progresso em direção ao alcance da meta de custo, e em alguns casos, também comparam o custo real com o custo meta em diferentes fases de desenvolvimento do produto. Portanto nenhuma indústria estacionou nesse nível de implementação, avançando para o nível 4 que é o nível mais completo de implementação do Custeio Meta.

Tabela 2 - Nível de Implementação do Custeio Meta pela amostra da indústria de transformação de Campina Grande-PB. 2020

Níveis de implementação	Executam	Estacionaram neste nível	Avançaram para os níveis seguintes
Práticas do nível 1	Frequência	Frequência	Frequência
Estabelecem o custo meta realizando o cálculo da diferença entre o preço de venda estimado e a margem de lucro desejada para o produto	24	5	19
Práticas do nível 2			
Realizam a alocação do custo meta para diferentes atividades, departamentos, grupos de produtos, funções do produto e componentes ou realizam a alocação apenas em algumas situações, e em alguns casos, profissionais de diferentes departamentos/áreas cooperam para alcançar o custo meta	19	8	11
Práticas do nível 3			
Fornecem informações de custos aos projetistas para monitorar o progresso em direção ao objetivo de redução de custos, e em alguns casos, também comparam o custo real com o custo meta em diferentes fases de desenvolvimento do produto	11	0	11
Práticas do nível 4			
Investigam inovações, técnicas e modificações que podem auxiliar no alcance do custo meta, no nível de qualidade desejada e funcionalidade do produto	11	11	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Seguindo uma hierarquia de execução das etapas do Custeio Meta pelas indústrias adotantes, a Tabela 2 apresenta a posição das indústrias em cada nível de implementação. Assim, observa-se que das 24 adotantes, apenas 5 (21%) permanecem no nível 1, seguindo as etapas para estabelecer o custo meta para o produto; 8 (33%) empresas estacionaram no nível 2 implementando parcialmente o CM, ou seja, além do estabelecimento do custo meta no nível anterior, também adotam estratégias de redução de custos que se refere a alocação do custo meta, e em alguns casos envolvem uma equipe multifuncional.

Não houve indústrias classificadas no nível 3 de implementação, pois as 11 empresas (46%) que chegaram nesse nível também executam as etapas do nível 4 que trata-se da implementação mais completa do CM, ou seja, executam todas as etapas de implementação da ferramenta, que inclui as etapas inseridas nos níveis anteriores.

4.3 Análise das indústrias de transformação que implementam o Custeio Meta e fatores que contribuem na sua implementação

A parte IV do questionário foi direcionada as empresas que implementam o Custeio Meta em qualquer um dos níveis, sendo solicitado aos respondentes que indicassem o tempo de implementação do método, conforme apresentado na da Tabela 3.

Percebe-se que nenhuma empresa do nível 1 soube informar o tempo de implementação do método. No nível 2, apenas 1 empresa (12,5%) soube informar, sendo indicado um período de 3 anos, mas a maioria (7 empresas (87,5%)) não soube informar. Nesses dois primeiros níveis, apesar das empresas indicarem realizar as práticas apresentadas no questionário, a maioria demonstrou não ter consciência do uso do método com os termos comumente apresentados na literatura (Custeio Meta, Custeio Alvo, *Target Costing*). Do mesmo modo, o estudo de Dekker e Smidt (2003) apontou que apenas um entrevistado respondeu que o método utilizado realmente é chamado de custo meta/custo alvo e os demais reconhecem que executam as práticas, no entanto forneceram uma variedade de outras nomenclaturas.

Já no nível 4 a maioria das empresas souberam informar o tempo de implementação do CM, somando 7 empresas (63,7%) que indicaram um tempo de implementação entre 2 anos e 20 anos, restando 4 empresas (36,3%) que não souberam informar o tempo de implementação. No entanto, ressalta-se que dentre essas 4 empresas que não souberam informar o tempo, 1 respondente informou que desde que foi contratado a empresa realiza tais práticas e os outros 3 demonstraram não ter consciência em relação aos termos apresentados da técnica.

Tabela 3 - Tempo de implementação do Custeio Meta pela amostra 2 da indústria de transformação de Campina Grande-PB. 2020

Tempo	Nível 1	%	Nível 2	%	Nível 4	%
2 anos	0	0	0	0	1	9,1
3 anos	0	0	1	12,5	1	9,1
5 anos	0	0	0	0	1	9,1
6 anos	0	0	0	0	1	9,1
8 anos	0	0	0	0	1	9,1
20 anos	0	0	0	0	2	18,2
Não soube informar	5	100	7	87,5	4	36,3
TOTAL	5	100	8	100%	11	100

Nota: Percentual é em relação a quantidade de empresas em cada nível, sendo 5 empresas no nível 1, 8 empresas no nível 2 e 11 empresas no nível 4.

Fonte: Dados da pesquisa.

Buscando analisar os fatores que contribuem para a implementação do Custeio Meta nas indústrias de transformação estudadas, utilizou-se o teste V de Cramer que mede a força de associação entre duas variáveis nominais e seu coeficiente varia entre 0 e 1. Os maiores valores do V de Cramer indicam uma associação mais forte entre as variáveis, portanto, a estatística e significância do V de Cramer sobre as variáveis analisadas foram utilizadas para testar a seguinte hipótese: **H1**: Quanto maior o nível de implementação do Custeio Meta maior será a quantidade de fatores que influenciam na sua implementação.

A Tabela 4 apresenta os resultados obtidos a partir do cruzamento entre o nível de implementação do Custeio Meta e os fatores que auxiliam na sua execução.

Tabela 4 - Associação entre o nível de adoção do Custeio Meta e os fatores contribuem na sua execução na amostra 2 da indústria de transformação de Campina Grande-PB. 2020

Fatores	Nível 1	Nível 2	Nível 4
Equipes multifuncionais	0,397* (0,052)	0,548*** (0,007)	0,842*** (0,000)
Apoio da alta gerência	0,073 (0,722)	0,063 (0,759)	0,118 (0,562)
Modelos de estimativas confiáveis que permitem o levantamento de dados e custos precisos	0,073 (0,722)	0,313 (0,126)	0,237 (0,247)
Alta pressão em política de custos para “não superar o custo máximo admissível” do produto	0,046 (0,822)	0,079 (0,699)	0,037 (0,855)
Sistema de informação bem estruturado, que monitora a realização das metas e os fracassos	0,145 (0,477)	0,313 (0,126)	0,414** (0,043)
Participação ativa dos fornecedores e outras partes externas no desenvolvimento do produto	0,296 (0,147)	0,204 (0,317)	0,435** (0,033)
Uma rede de informação que permite um <i>feedback</i> intensivo de clientes e do mercado, que auxilia os <i>desingners</i> de produto	0,363* (0,076)	0,063 (0,759)	0,237 (0,247)
Recompensas de desempenho baseadas na realização das metas de custos	0,263 (0,197)	0,145 (0,477)	0,352* (0,085)

Significância: *** 1%, ** 5%, * 10%.

Nota: os resultados apresentados entre parênteses representam o p-valor do teste.

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da observação do cruzamento das variáveis referentes ao nível de implementação do CM e aos fatores que contribuem na sua implementação, destaca-se a significância estatística do fator de participação de equipes multifuncionais com todos os níveis. No nível 1, observa-se um coeficiente de 0,397, embora significativo a 10%, enquanto o nível 2 apresenta um coeficiente de 0,548 (significante a 1%) e o nível 4 um coeficiente de 0,842 (significante a 1%). Outra observação, é que quanto maior o nível de implementação do Custeio Meta, maior é o coeficiente de correlação que demonstra a força de associação entre as variáveis, portanto, conforme os resultados dos coeficientes, os níveis 1 e 2, demonstram uma associação mais fraca entre as variáveis, enquanto que o coeficiente no nível 4 aponta uma associação mais forte entre as variáveis. Isso significa que as empresas no nível mais completo do Custeio Meta são mais propensas ao uso de equipes multifuncionais que as empresas em níveis inferiores. Esse resultado corrobora com os achados de Tang (2015) que constatou que as empresas nos níveis mais elevados são mais propensas a ter uma equipe multifuncional.

Apenas o nível 4 apresenta significância estatística (a 5%) com o maior número de fatores. São: (i) sistema de informação bem estruturado, que monitora a realização das metas e os fracassos (0,414) e (ii) participação ativa dos fornecedores e outras partes externas no desenvolvimento do produto (0,435). Esses resultados demonstram que as empresas no nível mais completo de adoção do Custeio Meta são mais propensas a adotarem tais fatores, resultado este que também confirma os achados de Tang (2015) que encontrou significância estática entre tais fatores com o nível de implementação, confirmando a hipótese de que as indústrias no nível mais completo do CM são mais propensas a realizarem tais práticas.

Analisando os resultados apresentados por meio da significância estatística, constata-se que as empresas no nível 4 apresentam uma associação significativa com uma maior quantidade de fatores que contribuem para a execução do CM. Desse modo, a hipótese H1 não é rejeitada.

4.4 Dificuldades que impedem a implementação do Custeio Meta

A quinta parte do questionário foi direcionada as empresas que não implementam o CM, solicitando que os respondentes apontassem até 5 alternativas que consideram como barreiras que impedem a adoção da ferramenta. A Tabela 5 apresenta os resultados obtidos.

Dentre as barreiras que dificultam a implementação do CM, a falta de conhecimento da ferramenta foi a mais indicada pelas empresas (47%). Este resultado coincide com os apresentados por Borgernas e Fridh (2003) em indústrias suecas, bem como Joudeh et al. (2016) e El-Dalahmeh (2018) em com indústrias na Jordânia. Além da falta de conhecimento, El-Dalahmeh (2018) aponta que uma parte significativa das empresas indica a falta de pesquisas e publicações sobre os benefícios do custo meta na redução de custos, o que também pode ser considerado no contexto desta pesquisa como um indício para justificar a falta de conhecimento como principal barreira para a implementação do CM pelas empresas.

Em segundo lugar, destaca-se a falta de informação que o CM necessita (41,2%), ou seja, a empresa não consegue obter a informação necessária para calcular a meta de custo; e em terceiro lugar a falta de experiência (35,3%) para executar os procedimentos de cálculo, corroborando com Borgernas e Fridh (2003) que também apontam a falta de experiência como uma das principais razões, nas indústrias de transformação suecas, para não adotarem o CM.

Tabela 5 - Barreiras que dificultam a implementação do Custeio Meta na amostra das indústrias de transformação de Campina Grande-PB. 2020

Barreiras	Frequência	%
Falta de conhecimento do Custeio Meta	8	47,0
Falta de informações que o Custeio Meta necessita	7	41,2
Falta de experiência	6	35,3
O Custeio Meta é muito complicado	4	23,5
Não há apoio suficiente da gerência para o cálculo da meta de custo	4	23,5
O Custeio Meta não é adequado para nossa empresa	4	23,5
A equipe não está pronta para mudanças	4	23,5
Coletar informações requer muitos recursos	4	23,5
Dificuldade para determinar um preço de venda baseado no mercado	4	23,5
Dificuldade para obter a percepção de satisfação do cliente	3	17,4

Nota: Percentual é em relação as 17 empresas que não implementam o CM.

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que os principais resultados sobre as dificuldades que impedem a implementação do Custeio Meta estão relacionadas principalmente a falta de entendimento, informação e experiência prática dos profissionais sobre a ferramenta, revelando a necessidade de ampliar a disseminação do conhecimento sobre o assunto, seja por meio das universidades como por meio de publicações científicas sobre o assunto.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve por objetivo identificar nas indústrias de transformação localizadas na cidade de Campina Grande-PB a ocorrência de adoção do Custeio Meta, o nível de implementação, bem como analisar os fatores que contribuem para essa implementação nas indústrias que adotam. Além disso, a pesquisa objetivou analisar as barreiras que impedem a implementação da ferramenta para aquelas indústrias que não adotam o CM.

Os resultados sobre a ocorrência do CM nas indústrias de transformação estudadas revelam que as indústrias têm adotado práticas do CM (58,5% das empresas analisadas), apesar da maioria delas não demonstrar familiaridade com os termos comumente apresentados na literatura (Custeio Meta, Custeio Alvo, *Target Costing*). Também revelam que a maioria das indústrias analisadas executam um número elevado de práticas (etapas) indicadas na literatura, colocando-as em um nível mais completo de implementação da ferramenta. Assim constatou-se, dentre as indústrias adotantes, que a maioria (46%) estão no nível 4 de implementação da ferramenta, sendo este o nível de adoção mais completo; em seguida, com 33%, estão as indústrias no nível 2 e por fim, com 21% estão as indústrias no nível 1 (nível mais básico).

A partir da análise inferencial dos fatores que auxiliam na execução mais completa do CM, constatou-se que a participação de equipes multifuncionais, o uso de sistemas de informação bem estruturado para monitorar a realização das metas e a participação ativa dos fornecedores e outras partes externas no desenvolvimento do produto, mostram-se relevantes na fase de execução mais avançada do CM que além de calcular o custo meta, busca alcançá-lo. A análise inferencial também revela que as indústrias no nível mais completo de implementação (nível 4), apresenta uma associação positiva e significativa com uma maior quantidade de fatores comparada com as indústrias em níveis de adoção inferiores. Esse resultado mostra-se coerente com a quantidade de etapas realizadas pelas indústrias no nível 4 de implementação do CM (executa as 7 etapas do Custeio Meta abordados nesta pesquisa), e portanto, sendo este o nível mais completo de adoção da ferramenta, requer uma maior quantidade de fatores (práticas) que auxiliem na execução bem sucedida do CM.

No que se refere as barreiras que impedem a implementação do Custeio Meta nas indústrias que não adotam, destacou-se a falta de conhecimento da ferramenta, apesar de a maioria dos respondentes indicarem formação de nível superior. Também foram apontadas a falta de informações que o Custeio Meta necessita e a falta de experiência. A pesquisa revela que tais dificuldades estão relacionadas principalmente a falta de entendimento, informação e experiência prática dos profissionais, demonstrando a necessidade de ampliar a disseminação do conhecimento sobre o CM, tanto na esfera teórica como técnico-científico, contribuindo assim para um melhor preparo dos profissionais de custos em sua atuação no mercado. Desse modo, o meio acadêmico exerce um papel importante para atender tal necessidade, e nesse sentido, este estudo deixa sua contribuição na difusão do conhecimento sobre o tema.

A difusão do conhecimento também proporciona o aprimoramento da ferramenta pelas indústrias que adotam o CM, e no contexto desta pesquisa, oferece um diagnóstico sobre a implementação do CM para as indústrias da cidade de Campina Grande-PB, oferecendo uma visão da gestão de custos no referido setor da indústria local, podendo contribuir com informações úteis para outras empresas na tomada de decisão sobre o uso da ferramenta.

Esta pesquisa apresenta limitações no ponto de vista científico tendo em vista que a utilização de uma amostra não probabilística por acessibilidade não permite a generalização dos resultados. Por tratar-se de um trabalho exploratório, não houve filtro do segmento de atuação e porte das indústrias. O instrumento de pesquisa (questionário estruturado) também se configura como uma limitação dado que apresenta vieses conforme o comportamento e subjetividade de interpretação de cada respondente.

Sugere-se que novas pesquisas possam ser realizadas considerando outros setores, utilizando empresas de maior porte, com amostras maiores e em diferentes regiões, permitindo aprofundar e comparar análises a respeito da adoção, fatores de determinantes para adoção da ferramenta, bem como as dificuldades da implementação do Custeio Meta. Ainda sobre as dificuldades, sugere-se uma investigação mais profunda das motivações para a existência de tais barreiras que impedem a implementação do Custeio Meta.

REFERÊNCIAS

- Ansari, S. L. (Ed.). (1997). *Target costing: the next frontier in strategic cost management*. Irwin Professional Publishing.
- Ansari, S., Bell, J., & Okano, H. (2006). Target costing: Uncharted research territory. *Handbooks of management accounting research*, 2, 507-530.
- Ax, C., Greve, J., & Nilsson, U. (2008). The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. *International Journal of Production Economics*, 115(1), 92-103.
- Bonzemba, E. L.; Okano, H. (1998). The effects of target costing implementation on an organizational culture in France. In: *Conference Paper Presented at the Second Asian*

Interdisciplinary Research in Accounting Conference Program, Osaka City University, Japan. p. 4-6.

Borgernas, H., & Fridh, G. (2003). The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms, School of Economics and Commercial Law, Goteborg University, Tutor: Christian Ax, Business School Department, D (Doctoral dissertation, Thesis in Management Accounting, Autumn Term, <http://gupea.ub.gu.se:8080/dspace/handle/2077/1839> (17.04. 2004)).

Campos, P. A.; Cerqueira, J. C. C.; Santos, A. C. (2004) O custeio alvo e kaizen: sua aplicação nas pequenas empresas. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Porto Seguro, BA, Brasil, 11.

CINEP. Companhia de Desenvolvimento da Paraíba. Perfil competitivo. Disponível em: <http://www.cinep.pb.gov.br/portal/?page_id=273>. Acesso em: 07 fev, 2019.

Cooper, R.; Slagmulder, R. (1997a). Factors influencing the target costing process: lessons from japanese practice. Practice, working paper 97/30, Faculty of Economic Sciences and Applied Economics, University of Ghent, p. 1-28.

Cooper, R.; Slagmulder, R. (1997b). Target Costing and Value Engineering. Productivity Press, New York: Portland.

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.

do Bomfim, E. T., Callado, A. A. C., & Callado, A. L. C. (2018, November). Aspectos do custeio alvo na gestão de custos: um estudo em micro e pequenas empresas do setor de informática e tecnologia de Campina Grande-PB. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.

El-Dalahmed, S. M. (2018), Extent of implementing target costing and value engineering approach to reducing costs: a survey in Jordanian shareholding companies for food industries. Asian Journal of Finance & Accounting, v. 10, n. 1, p. 390-406, 2018.

Ellram, L. M. (2006). The implementation of target costing in the United States: theory versus practice. Journal of Supply Chain Management, 42(1), 13-26.

Everaert, P. Loosveld, S., Van Acker, T., Schollier, M., & Sarens, G. (2006). Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives. Qualitative Research in Accounting & Management, v. 3, n. 3, p. 236-263.

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

Gagne, M. L., & Discenza, R. (1995). Target costing. Journal of Business & Industrial Marketing. v.10, n. 1, p. 16-22, 1995.

Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. Management Accounting Research, 11(1), 113-135.

Hansen, J. E., & Rocha, W. (2004). Custeio Alvo: princípios e requisitos. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 11.

Joudeh, A. H. M.; Al-Attar, K. A.; Alsoboa, S. S. (2016). The Extent of Using the Target Costing Technique by Jordanian Industrial Shareholding Companies. European Journal of Business and Management, v. 8, n. 8, p. 85-93.

Kato, Y. (1993). Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. Management accounting research, 4(1), 33-47.

- Kwah, D. G. (2004). Target costing in Swedish firms–Fiction, fad or fact?“. An Empirical Study of Some Swedish Firms.(International Management Master Thesis Number: 24). School of Economics and Commercial Law. Göteborg University Graduate Business School.
- Loosveld, S. (2003) Characteristics of Target Costing as a Cost Management tool. 2003. Dissertação (Mestrado em Economia Aplicada) - Universidade de Gent Faculteit Economie En Bedrijfskunde, Gent.
- Melo, R. S. S. D., & Granja, A. D. (2017). Diretrizes para adoção do custeio-meta no processo de desenvolvimento de produtos para o mercado imobiliário residencial. *Ambiente Construído*, 17(3), 153-165.
- Monden, Y. (1999). *Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen*. Porto Alegre: Bookman.
- Monden, Y., & Hamada, K. (1991). Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies. *Journal of Management Accounting Research*, 3(1), 16-34.
- Moraes, L. Paraíba é o segundo maior polo calçadista do mercado nacional. *Correio da Paraíba*, Paraíba, 19 jul. 2018. Disponível em: <<https://correiodaparaiba.com.br/economia/paraiba-e-o-segundo-maior-polo-calcadista-do-mercado-nacional/>>. Acesso em: 04 fev. 2019.
- Omar, N., Sulaiman, S., Hui, W. S., Rahman, I. K. A., & Hamood, H. H. (2015). Target costing implementation and organizational capabilities: An empirical evidence of selected Asian countries. *Journal of economics, business and management*, 3(2), 201-206.
- Sarokolaei, A. M. (2013). Studying the obstacles of applying a target costing system in firms accepted in Tehran Stock exchange. *Journal of Economics and International finance*, 5(1), 17-20.
- Swenson, D. et al. (2003) Best practices in target costing. *Management Accounting Quarterly*, v. 4, n. 2, p. 12-12.
- Schmelze, G.; Geier, R.; Buttross, T. E. (1996). Target costing at ITT automotive. *Strategic Finance*, v. 78, n. 6, p. 26.
- Tani, T., Okano, H., Shimizu, N., Iwabuchi, Y., Fukuda, J., & Cooray, S. (1994). Target cost management in Japanese companies: current state of the art. *Management Accounting Research*, 5(1), 67-81.
- Tang, Y. (2015). A survey on target costing (TC) in New Zealand's Private Training Establishments (PTEs): the level of awareness among managers and the degree of adoption (Doctoral dissertation, Auckland University of Technology).
- Yazdifar, H., & Askarany, D. (2012). A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. *International Journal of Production Economics*, 135(1), 382-392.