

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

Emanoel Truta do Bomfim (UFPB) - emanoeltruta@hotmail.com

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

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

Resumo:

O objetivo desta pesquisa foi identificar aspectos do custeio alvo na gestão de custos em micro e pequenas empresas do setor de informática e tecnologia da cidade de Campina Grande-PB. Para alcançar este objetivo, realizou-se um estudo exploratório, onde os dados foram coletados por meio da aplicação de um questionário estruturado, contendo questões referentes ao nível de adoção de princípios associados ao custeio alvo de 14 empresas do setor de informática e tecnologia da cidade de Campina Grande - PB. Para a análise dos resultados foi utilizado o coeficiente de correlação de Spearman. Os resultados obtidos apresentaram relações estatisticamente significativas entre o perfil dos gestores com aspectos relacionados à estratégia organizacional, bem como entre a idade, a formação e o cargo do gestor com aspectos associados à utilização de princípios do custeio alvo, indicando que o perfil do gestor parece influenciar a utilização de princípios do custeio alvo na gestão de custos das micro e pequenas organizações investigadas. Dessa forma, observa-se que as características dos gestores de micro e pequenas empresas, como idade, formação e cargo ocupado, parecem ser fatores que influenciam na formalização estratégica e na adoção de técnicas estratégicas de gestão de custos, como o custeio alvo.

Palavras-chave: *Custeio Alvo. Micro e pequenas empresas. Gestão de Custos.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

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

Resumo

O objetivo desta pesquisa foi identificar aspectos do custeio alvo na gestão de custos em micro e pequenas empresas do setor de informática e tecnologia da cidade de Campina Grande-PB. Para alcançar este objetivo, realizou-se um estudo exploratório, onde os dados foram coletados por meio da aplicação de um questionário estruturado, contendo questões referentes ao nível de adoção de princípios associados ao custeio alvo de 14 empresas do setor de informática e tecnologia da cidade de Campina Grande – PB. Para a análise dos resultados foi utilizado o coeficiente de correlação de *Spearman*. Os resultados obtidos apresentaram relações estatisticamente significativas entre o perfil dos gestores com aspectos relacionados à estratégia organizacional, bem como entre a idade, a formação e o cargo do gestor com aspectos associados à utilização de princípios do custeio alvo, indicando que o perfil do gestor parece influenciar a utilização de princípios do custeio alvo na gestão de custos das micro e pequenas organizações investigadas. Dessa forma, observa-se que as características dos gestores de micro e pequenas empresas, como idade, formação e cargo ocupado, parecem ser fatores que influenciam na formalização estratégica e na adoção de técnicas estratégicas de gestão de custos, como o custeio alvo.

Palavras-chave: Custeio Alvo. Micro e pequenas empresas. Gestão de Custos.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

1 Introdução

A necessidade de mudanças nas informações providas pela contabilidade de custos era notória no início da década de 1980, onde se observava a superioridade dos sistemas de produtividade e gestão de empresas japonesas sobre as empresas norte americanas e ocidentais, indicando que os métodos tradicionais de gestão de custos, como o custeio padrão, utilizados por estas haviam perdido sua relevância, com as mudanças econômicas ocorridas nas últimas décadas (KAPLAN, 1983).

Os sistemas tradicionais de contabilidade de custos não atendiam mais a necessidade das empresas, uma vez que o cenário econômico era mais dinâmico e competitivo, sendo o desafio para a contabilidade de custos prover novos sistemas de informações de custos que fossem alinhados com a estratégia das organizações, ou seja, a gestão de custos deveria ser estratégica (KAPLAN; 1983; SHANK, 1989).

Uma gestão estratégica de custos deve possibilitar as empresas informações de custos para o desenvolvimento e implantação de estratégias, criação de táticas para a *implementação* das estratégias e para o desenvolvimento e implantação de mecanismos de controle para o acompanhamento e o alcance dos objetivos estratégicos (SHANK, 1989).

Neste contexto, sistemas de controle, mensuração e gestão de custos orientados pelo mercado, como o *target costing* ou custeio alvo, são vistos como práticas estratégicas apropriadas de gestão de custos que possibilitam as empresas praticarem preços competitivos, proporcionando um lucro desejável a um custo máximo determinado pelo seu preço de venda

(GAGNE; DISCENZA, 1995; ONO; ROBLES JÚNIOR, 2004; ANSARI; BELL; OKANO, 2007).

O custeio alvo foi criado no Japão, na década de 1960, pela Toyota, empresa fabricante de automóveis. Este sistema é considerado uma prática para planejamento de lucros e redução de custos que ocorre desde o desenvolvimento do produto até o seu descarte, sendo recomendável sua utilização em ambientes nos quais o preço é influenciado pelo nível de competição entre as empresas (CAMACHO; ROCHA, 2007; ANSARI; BELL; OKANO., 2007; BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008).

O desenvolvimento do custeio alvo deu-se devido à mudança no foco na determinação do preço e da possibilidade de redução de custos. Na sistemática deste custeio, o preço de um produto passa a ser determinado pelo mercado e a possibilidade de redução de custos é centrada na fase de projeto, ou seja, no processo de concepção e desenvolvimento de novos produtos e serviços (DEKKER; SMITD, 2003; BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008).

Segundo Dekker e Smidt (2003), o custeio-alvo é caracterizado por três elementos: (1) pela orientação do mercado, onde o preço de venda é o ponto de partida para a determinação do custo-alvo; (2) pela coordenação de funções, em que deve ocorrer a coordenação das atividades para o alcance do custo-meta estabelecido; e (3) aprendizado estratégico, visto que a interação com outros influencia a estrutura de custos no longo prazo.

De acordo com Ansari, Bell e Okano (2007), nas últimas duas décadas a metodologia do custeio alvo foi adotada por diversas empresas dos Estados Unidos e da Europa, porém sua aplicação ainda é considerada incipiente se comparada às companhias japonesas. No Brasil, o uso do custeio alvo também é relativamente modesto (CAMACHO; ROCHA, 2007; FERREIRA; MACHADO, 2015).

Apesar da crescente utilização do custeio alvo por diversas empresas de diferentes setores nos últimos anos, de acordo com Bhimani e Okano (1995, p. 42 *apud* Bertucci, 2008), “há diversas companhias fazendo uso de diversos aspectos do custeio alvo sem que se refiram ao termo”. Segundo Ferreira e Machado (2015), não obstante o crescente número de pesquisas sobre o custeio alvo, não foram identificados estudos sobre a aplicação desta ferramenta em pequenas empresas.

Desta forma, considerando a importância das pequenas empresas na geração de riqueza no mercado brasileiro, representado 99% das entidades formalizadas no país, segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE (2014), assim como a necessidade de uma gestão de custos orientada por práticas focadas no mercado, como o custeio alvo, surge o seguinte questionamento: **Quais aspectos do custeio alvo são aplicados por micro e pequenas empresas do setor de informática e tecnologia na gestão de custos?**

Dessa forma, o objetivo da pesquisa consistiu em identificar aspectos do custeio alvo na gestão de custos em micro e pequenas empresas do setor de informática e tecnologia da cidade de Campina Grande-PB. Este estudo justifica-se na medida em que visa contribuir com o desenvolvimento da literatura que trata sobre o custeio-alvo, tornando-se relevante por buscar identificar aspectos do referido método aplicado por pequenos empreendimentos, uma vez que estas entidades estão sujeitas cada vez mais a o aumento da concorrência, podendo o custeio alvo possibilitá-las informações úteis na gestão estratégica de seus custos.

2 Revisão da Literatura

2.1 Custeio Alvo

Após a Segunda Guerra Mundial, o anseio por uma gestão de custos mais estratégica, por parte das empresas japonesas, surgiu quando enfrentavam uma acirrada concorrência das empresas ocidentais, sobretudo as empresas norte-americanas. No ano de 1965, a empresa japonesa Toyota, buscando tornar-se mais competitiva, baseada no conceito de engenharia de

valor, criou um sistema para inovação de métodos e técnicas para o desenvolvimento de produtos e gerenciamento de seus custos, com foco no melhoramento contínuo, conhecido como custeio alvo.

Apesar de ter surgido no Japão, na década de 1960, o custeio alvo só veio torna-se conhecido e utilizado nos Estados Unidos e no Ocidente a partir nos últimos vinte anos, sendo considerado seu desenvolvimento ainda tímido se comparada à maturidade de sua aplicação por firmas japonesas (ANSARI; BELL; OKANO, 2007).

O custeio alvo é visto como um sistema de gestão estratégica, para o gerenciamento dos custos dos bens e serviços, que busca identificar novos materiais, com menores custos, para a substituição dos componentes do produto, buscando maior competitividade (DEKKER; SMIDT, 2003; NASCIMENTO et al., 2013).

Para Ansari, Bell e Okano (2007), o custeio alvo é um sistema de planejamento de lucros e de gerenciamento de custos que garante que novos produtos e serviços alcancem um preço determinado pelo mercado e gerem lucro. De acordo com Garrison, Norren e Brewer (2013), este sistema pode ser entendido como o processo para determinar o custo máximo possível para um novo produto e então desenvolver um protótipo que possa ser produzido de maneira lucrativa por esse valor máximo.

Segundo Ono e Robles Júnior (2004), o custeio alvo ainda pode ser definido como uma prática de gestão de lucros e custos, aplicado, principalmente, para novos produtos e serviços (ou que sofreram adaptações em seus projetos), visando garantir-lhes um preço competitivo, possibilitando lucratividade durante todo o seu ciclo de vida a um custo aceitável determinado pelo seu preço de venda.

Ansari, Bell e Okano (2007) afirmam que a ideia do custeio alvo pode ser resumida em uma simples relação, onde o custo alvo (meta) de um produto é determinado pela subtração do preço alvo pela margem de lucro desejada, conforme Equação 1:

$$\text{Custo alvo} = \text{Preço alvo} - \text{Lucro desejado} \quad (1)$$

O preço alvo do produto é determinado durante a fase de projeto do produto por pesquisas de mercado que identificam os atributos do bem desejados pelos clientes. Por sua vez, a margem de lucro desejado é também definida durante a concepção do produto, baseada nos objetivos e metas estratégicos de curto e longo prazo. E, o custo alvo representa o custo máximo de produção, levando em consideração o preço alvo de mercado e a lucro desejado pela firma (GAGNE; DISCENZA, 1995; BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008; FERREIRA; MACHADO, 2015).

Não se deve confundir o custeio alvo, que é um processo de gerenciamento de custos, com o custo alvo, que é um dos componentes e objeto do custeio alvo, juntamente com o preço alvo de venda e com a margem de lucro desejada (CAMACHO; ROCHA, 2007; BRITO, GARCIA; MORGAN, 2008).

Para alcançar o custo alvo, o custeio alvo utiliza-se dos conceitos e ferramentas de melhoramento contínuo, como o custeio *kaizen* e a análise funcional de custos, que devem ser aplicados durante todo o ciclo de vida do produto, buscando reduzir os custos para alcançar a meta de custo estabelecida (GAGNE; DISCENZA, 1995; BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008).

Além disso, o custeio alvo, por ser um processo dinâmico, demanda a participação de pessoas de todos os setores da empresa, como administração, *marketing*, engenharia de produção, contabilidade de custos, chão de fábrica, entre outras. Tal interação, entre os departamentos da organização, visa alinhar todas as atividades para se atingir a meta de custo alvo admissível (GAGNE; DISCENZA, 1995; BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008).

Segundo Scarpin (2000), o custeio alvo é caracterizado pelos seguintes objetivos: a) mudança na visão da formação de preço de venda, onde o custo não é o fator que determina o preço e sim o preço que determina o custo; b) promover uma completa integração entre todos os setores da empresa, uma vez que, para que o custeio alvo funcione corretamente, todos os departamentos têm que estar em sintonia a fim de que todos os esforços para a redução de custos sejam plenamente atendidos; e c) realizar a análise do custo do produto, não apenas durante o processo produtivo, mas durante todo o seu ciclo de vida, isto é, da sua concepção ao seu descarte, visando que melhorias contínuas sejam apresentadas.

O custeio alvo é também caracterizado por um conjunto de princípios-chave que o diferencia dos métodos tradicionais. Segundo Ansari, Bell e Okano (2007) e Nascimento et al. (2013), os princípios do custeio alvo são os seguintes:

- O custo é definido pelo preço: ao contrário dos métodos tradicionais, o custo não determina o preço do produto, mas o preço de venda é quem determina o custo alvo a ser alcançado;
- Foco no cliente: o produto é concebido para atender as necessidades do cliente e quanto o cliente está disposto a pagar;
- Foco no projeto: todos os custos inerentes aos produtos devem ser determinados ainda na fase de projeto, erros de investimentos em custos irrelevantes ou afundados são difíceis de serem recuperáveis;
- Equipes multifuncionais: a gestão dos custos deve envolver todos os departamentos da empresa no processo de planejamento de novos produtos;
- O custeio alvo deve ser orientado pelo ciclo de vida do produto: o gerenciamento dos custos do produto deve considerar todo o seu ciclo de vida, desde a aquisição de matéria-prima ao descarte, com objetivo de reduzir os custos de ciclo de vida do produto; e
- Envolvimento da cadeia de valor: é necessário o estabelecimento de parcerias estratégicas entre a empresa e os demais participantes da cadeia de valor na busca de reduzir custos e alcançar as metas de custos estabelecidas, bem como criar valor para os clientes.

Apenas após a adoção estratégica e cumprimento desses princípios é possível iniciar a implantação do custeio alvo por parte de uma empresa. O processo de implantação do custeio alvo pode variar de organização para organização, contudo as etapas básicas são semelhantes (BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008).

De acordo com Gagne e Discenza (1995), o processo de implantação do custeio alvo apresenta as seguintes etapas: inicia-se com a definição do preço do produto através da análise de mercado; estimativa do volume de vendas; estabelecimento da margem de lucro desejada para o produto; determinação do custo alvo; execução de análise funcional de custos, por meio da engenharia de valor; determinar as estimativas dos custos; identificar se as estimativas de custos alcançaram a meta, se não realizar novas análises funcionais de custos; e após o alcance do custo alvo e a viabilidade do produto, a administração decide pela sua fabricação e autoriza o início da produção.

Observa-se que segundo os autores, o processo de implantação do custeio alvo é complexo, pois se inicia com uma análise de mercado, para definir o preço de venda a ser praticado, perpassando pela definição da margem de lucro desejada e pela análise funcional de custos, buscando reduzir os custos desnecessários para tornar o produto viável, alcançando, por fim, o custo alvo é estabelecido pela organização.

Segundo Horgren, Datar e Hajan (2015), a implantação do custeio alvo deve seguir os seguintes passos: desenvolvimento de um produto que atenda às necessidades e desejos dos clientes; definição do preço-meta, baseado no valor permitido pelo mercado, isto é, que os clientes estão dispostos a pagar e nos preços praticados pelos concorrentes; obtenção do custo

alvo unitário pela subtração da margem de lucro desejada do preço-meta; e utilização da engenharia de valor para alcance do custo alvo do produto.

Já para Cooper e Slagmulder (1997), o processo de implementação do custeio alvo para ser eficaz deve ser bem disciplinado, envolvendo um conjunto de atividades, segregadas em três etapas: (1) custos dirigidos pelo mercado: identificação das condições do mercado, do preço-alvo de venda e da margem de lucro desejada; (2) custeio alvo ao nível de produto: que se inicia com o custo máximo permitido, conforme a análise das condições do mercado; envolve atividades de gestão estratégica de custos; estimação de custos e o objetivo de redução de custos, para com isso alcançarem o custo alvo por produto; e (3) custeio alvo ao nível de componentes: que envolve fornecedores, custo alvo por componente e custo alvo por função.

Por meio de estudos de caso, Ellram (2006) descreve que, nos Estados Unidos, a implantação do custeio alvo pelas empresas é realizada em seis etapas, a saber: (1) identificação das características desejadas para os produtos; (2) estabelecimento do preço de venda alvo; (3) determinação do custo alvo do produto; (4) alocação do custo alvo para o nível dos materiais; (5) desenvolvimento das atividades de gerenciamento de custos; e (6) melhoramento contínuo.

Destarte, o processo de implantação do custeio alvo deve ser orientado por uma gestão estratégica que analise as condições do mercado, que defina as metas de lucro e custos, e que implemente ferramentas necessárias para alcançar as metas estabelecidas, possibilitando a fabricação de um produto competitivo e que satisfaça as expectativas dos clientes.

Nascimento et al. (2013), com base na literatura, ressaltam que o custeio alvo apresenta como pontos fortes principais: a otimização da qualidade, redução de custos e qualidade. Porém, este método também apresenta algumas fragilidades, tais como: pressão exagerada sobre os fornecedores na intenção de reduzir custos, gerando atritos na relação com fornecedores; alto nível de *stress* dos funcionários devido à cobrança para alcance do custo alvo; e aumento no tempo de desenvolvimento e redução mínima dos custos do produto.

2.2 Evidências Empíricas

Alguns estudos têm apresentado evidências empíricas acerca da implantação dos princípios do custeio alvo nas empresas. Dekker e Smitd (2003) investigaram o uso de práticas do custeio alvo por firmas holandesas listadas na *Amsterdam Stock Exchange*. As evidências apontam que as companhias holandesas utilizam técnicas de custos semelhantes aos conceitos do custeio alvo, sendo adotados em circunstâncias de intensa competitividade e alta incerteza do ambiente. Além disso, segundo os mesmos autores, tais práticas eram utilizadas com o objetivo de redução de custos, principalmente na fase de desenvolvimento de produtos.

Ratray, Lord e Shanahan (2007) examinaram a adoção de práticas de custeio alvo por empresas da Nova Zelândia. Os resultados da pesquisa indicaram que o custeio alvo tem sido aplicado em produtos existentes. O departamento de produção está totalmente envolvido na aplicação das práticas de custos, o envolvimento dos fornecedores na aplicação do custeio alvo é considerado muito baixo e a utilização do custeio alvo está associada ao maior desempenho organizacional.

Ax, Greve e Nilsson (2008) encontraram indícios de que há uma relação positiva entre a adoção do custeio alvo e o nível de concorrência, sendo que o efeito diminui com o aumento da incerteza do mercado. Contudo, não foi observada influência direta da incerteza do ambiente sobre a implementação do *custeio alvo*.

Brito, Garcia e Morgan (2008) verificaram se as indústrias automotivas com sede no Brasil utilizavam o sistema de custeio alvo para o planejamento de lucro e se esta prática era

consistente com a teoria. Segundos os autores, observou-se que todas as firmas analisadas no estudo utilizam o custeio alvo, tendo como preocupação o mercado e seus concorrentes, levando em consideração os desejos dos consumidores e o quanto o mercado está disposto a pagar pelos seus produtos. Além disso, verificaram-se também que todas as empresas buscam planejar seus investimentos por meio do custeio alvo, realizando pesquisas de mercado, projeções de ciclo de vida para novos produtos, projeções de lucro, etc., bem como, buscam aplicar o sistema do custeio alvo ao nível de componentes dos produtos.

Em seu estudo Huang et al. (2012), envolvendo empresas de eletroeletrônicos e de informação localizadas na China, apontam que há uma relação positiva entre a implantação do custeio alvo com inovações no modelo de negócios e com o desempenho organizacional, sendo moderada pela diversidade das equipes de desenvolvimento de produtos.

Hamood, Omar e Sulaiman (2013) estudaram a implementação do custeio alvo na indústria automotivo da Malásia. As evidências apontam para diferenças nos métodos utilizados pelas firmas da Malásia para alcançar o custeio alvo em comparação aos utilizados pelas empresas norte-americanas e japonesas. Segundos os autores, as diferenças foram verificadas na determinação do preço e dos custos estimados, havendo menor influência dos fornecedores nas práticas adotadas, sendo o nível de competição, o conhecimento dos funcionários e a colaboração entre os departamentos os fatores que mais influenciam na aplicação do custeio alvo.

Nascimento et al. (2013) investigaram, por meio de um estudo de múltiplos casos com sete produtos de seis vinícolas localizadas no Vale do São Francisco, se as decisões de produção baseadas no custeio alvo agregavam valor econômico às organizações. Os resultados demonstraram que o método tradicional do custeio alvo possibilita a adoção de produtos que proporcionavam valor presente líquido negativo, indicando a necessidade de ajuste na metodologia tradicional do custeio alvo por meio da inclusão do custo de capital, evitando, assim, a alocação ineficiente de recursos financeiros em projetos cujo valor presente líquido seja negativo.

Por sua vez, Omar et al. (2015) examinaram a adoção do custeio alvo e de capacidades dinâmicas em empresas localizadas no Japão, Tailândia e Malásia. Os resultados sugerem que as capacidades dinâmicas influenciam no equilíbrio dos elementos do custeio alvo (redução de custos, qualidade, funcionalidade e tempo de execução), indicando que as capacidades dinâmicas podem auxiliar na implementação do custeio alvo.

Sharafoddin (2016) investigou o uso do custeio alvo e como era implementado no Irã. Os resultados sugerem que para a implementação bem-sucedida do custeio alvo era necessário identificar as necessidades dos clientes, os preços competitivos, reduzir ao máximo os custos dos produtos, motivação e trabalho em equipe, engenharia de valor e o custeio baseado em atividades.

Gonçalves, Gaió e Silva (2018) buscaram analisar se alguns fatores contingenciais (inovação, ambiente e características organizacionais) eram fatores determinantes para adoção do custeio alvo em companhias portuguesas. As evidências apontaram que a inovação e as capacidades organizacionais afetam positivamente na adoção do custeio alvo, bem com que as empresas entendem que devem considerar o custo de capital quando da utilização do *custeio alvo*. Observou-se ainda uma que o nível de incerteza influencia negativamente na implementação do custeio alvo por parte das entidades. Além disso, verificou-se que empresas que pertencem a grupos econômicos e que estão mais focadas no controle dos custos de produção estão mais susceptíveis a utilizar o *custeio alvo*.

Em outro estudo, El-Dalahmeh (2018) buscou identificar a extensão da implementação do custeio alvo e da engenharia de valor para reduzir os custos de companhias jordanianas do setor de alimentos. Os resultados indicam que

Com base na literatura e nos estudos citados, observa-se que o custeio alvo é um método estratégico de gestão de custos que proporciona informações relevantes para a gestão estratégica das empresas, levando-as a adotarem uma avaliação dos custos pela ótica do mercado para se tornarem competitivas e lucrativas, com base no melhoramento contínuo.

3 Procedimentos Metodológicos

Para atingir o objetivo da presente pesquisa, realizou-se um estudo de natureza exploratória. A pesquisa é considerada exploratória por buscar identificar os aspectos do custeio alvo aplicados por pequenas empresas, um tema ainda pouco estudado, conforme relatado por Ferreira e Machado (2015).

O estudo exploratório é aplicável quando há pouco conhecimento acerca do tema a ser investigado. Segundo Beuren (2013), um estudo exploratório caracteriza-se por buscar conhecer um assunto ainda pouco pesquisado, a fim de torná-lo mais nítido ou fornecer novas evidências acerca do mesmo. Ainda segundo Gil (2012), as pesquisas de cunho exploratório têm como objetivo proporcionar maior clareza e conhecimento sobre a realidade, buscando torná-la mais explícita.

O universo desta pesquisa foi composto por todas as micros e pequenas empresas do segmento de informática e tecnologia inscritas no Regime Simples Nacional e com situação ativa no cadastro de contribuintes da Secretaria da Receita do Estado da Paraíba que atuavam na cidade de Campina Grande-PB, no período de janeiro de 2018. Foram identificadas 102 empresas com registro ativo no cadastro da Secretária da Receita do Estado da Paraíba, que compuseram o universo final da pesquisa.

Para a coleta dos dados, adotou-se um questionário (*survey*). De acordo com Beuren (2013), o questionário é um instrumento de coleta de dados formado por um conjunto ordenado de questões que devem ser respondidas ou assinaladas por escrito pelo informante, sem a intervenção do pesquisador. Ainda segundo Gil (2012), o questionário pode ser considerado um procedimento de pesquisa composto por um número de questões escritas apresentadas aos sujeitos do estudo, com o objetivo de conhecer suas opiniões, expectativas e situações vivenciadas.

Estruturou-se o questionário de pesquisa em 4 (quatro) partes. Na primeira parte buscou-se obter informações acerca do perfil do respondente, tais como: sexo, faixa etária, nível de escolaridade, entre outras. Já a segunda parte foi composta de questões acerca do perfil da empresa, a saber: tempo de mercado, setor de atuação, número de empregados, faturamento médio, entre outras. Na terceira parte buscaram-se informações acerca dos aspectos da estratégia, a saber: grau de formalização da estratégia, revisão da estratégia, etc. E na quarta parte obtiveram-se informações sobre a aplicação de aspectos relacionados aos princípios do custeio alvo utilizados pelas entidades, tais como: análise de mercado, definição do preço dos produtos e serviços, redução de custos, entre outros.

O questionário foi enviado por *email* para todas as 102 micros e pequenas empresas, registradas no cadastro da Secretária da Receita do Estado da Paraíba, no período de maio a junho de 2018. Ao final do processo, foi observado que 14 empresas responderam à pesquisa, representando uma taxa de resposta de 13,72% do universo considerado. Foram realizadas novas tentativas para ampliar a amostra da pesquisa, mas todas sem êxito. Desta forma, a amostra final da pesquisa foi composta por 14 micros e pequenas empresas do setor de informática e tecnologia que atuam na cidade de Campina Grande-PB.

A confiabilidade do questionário foi testada por meio do teste de Alfa de *Cronbach*. Segundo Cronbach (1951), o alfa representa um índice utilizado para medir a confiabilidade da consistência interna de uma escala, sendo um índice aceitável superior a 0,7. De acordo

com o teste realizado, verificou-se que o alfa foi de 0,825, indicando que o instrumento possui confiabilidade.

Por fim, foi utilizado o teste de correlação de *Spearman* para analisar a correlação entre o perfil dos respondentes e das empresas com os aspectos relativos à estratégia e a adoção dos princípios do custeio alvo. A utilização deste método possibilitou a verificação de relações estatisticamente significativas entre as variáveis estudadas. O critério para aceitar a Hipótese nula, de que há relação entre as variáveis, foi um p-valor inferior a 5% ($p < 0,05$), caso contrário rejeita-se a hipótese de que há correlação significativa entre as variáveis.

Ressalta-se como limitações desta pesquisa: o pequeno número de empresas que aceitaram em responder o questionário de pesquisa; a utilização de apenas organizações do setor de tecnologia, sendo a maioria prestadora de serviços; e a não utilização de outras técnicas estatísticas para avaliar as relações entre as variáveis, visto o pequeno número de entidades que participaram da pesquisa.

4 Resultados da Pesquisa

Inicialmente, foram tabuladas as respostas referentes às informações do perfil do respondente, obtidas por meio do questionário aplicado as micro e pequenas empresas, tais como: sexo, nível de escolaridade, formação acadêmica, cargo exercido, experiência profissional e idade. As respostas foram tabuladas para identificar as distribuições de frequência relativa, conforme Tabela 1, a seguir.

Tabela 1 - Perfil dos respondentes

Descrição	Frequência	Percentual (%)
Sexo		
Feminino	03	21,4
Masculino	11	78,6
Escolaridade		
Nível médio ou inferior	02	14,3
Graduação em andamento	01	7,1
Graduação	09	64,3
Especialização	02	14,3
Formação		
Administração	04	28,6
Engenharia	02	14,3
Contabilidade	02	14,3
Outras	06	42,9
Cargo		
Proprietário	05	35,7
Sócio	05	35,7
Diretor	02	14,3
Outros	02	14,3
Experiência		
Menos de 5 anos	01	7,1
Entre 5 e 15 anos	11	78,6
De 16 a 25 anos	01	7,10
Mais de 25 anos	01	7,1

Fonte: elaborada pelos autores.

Os resultados expostos na Tabela 1 indicam que a maioria dos respondentes era do sexo masculino. Observa-se que a maioria dos respondentes possui graduação. Com relação à

formação, verifica-se que a maior parte dos pesquisados eram de áreas não ligadas à administração ou a negócios (Engenharia e Outras).

No que se referem aos cargos ocupados pelos respondentes, verifica-se nos resultados dispostos na Tabela 1 que a maior parte dos pesquisados eram proprietários e sócios das firmas investigadas, indicando que essas pessoas participam diretamente das decisões estratégicas dessas entidades. Este resultado assemelha-se ao reportado por Rattray, Lord e Shanahan (2007) e Ax, Greve e Nilsson (2008), em que a maioria dos respondentes dos referidos estudos eram pessoas que estavam ligadas diretamente a administração das empresas.

Com relação à experiência dos participantes da pesquisa, os dados expostos na Tabela 1 indicam que a maioria dos respondentes apresentam entre 5 e 15 anos de experiência, demonstrando que estes profissionais apresentam certo grau de experiência nos cargos em que ocupam nas empresas pesquisadas.

Na Tabela 2, a seguir, apresentam-se as frequências relativas do perfil das empresas pesquisadas, tais como: idade da empresa, setor de atuação, número de empregados e faturamento médio anual.

Tabela 2 - Perfil das empresas pesquisadas

Descrição	Frequência	Percentual (%)
Idade da empresa		
Menos de 5 anos	10	71,4
Entre 5 e 10 anos	01	7,1
Entre 10 e 20 anos	03	21,4
Setor de atuação		
Comércio	01	7,1
Serviços	05	35,7
Comércio e Serviços	07	50,0
Comércio e Indústria	01	7,10
Número de empregados		
Até 9 empregados	12	85,7
De 10 a 19 empregados	01	7,1
De 20 a 49 empregados	01	7,1
Faturamento médio anual		
Até R\$ 60 mil	05	35,7
De R\$ 60 a R\$ 120 mil	04	28,6
De R\$ 120 a R\$ 360 mil	03	21,4
Mais de R\$ 360 mil	02	14,3

Fonte: elaborada pelos autores.

Os resultados sugerem, conforme constam na Tabela 2, que a maioria das empresas participantes possuem menos de 5 anos de atividade, atuam principalmente no setor de serviços e de comércio e serviços, contam com até 9 (nove) empregados e possuem um faturamento médio anual de até R\$ 120 mil. Isto indica que a maior parte das organizações são relativamente jovens, atuando, principalmente, com a revenda de produtos e serviços de tecnologia e informática, com reduzido quadro funcional e obtendo receitas inferior a R\$ 120 mil por ano.

Após a análise do perfil dos respondentes e das organizações pesquisadas, apresentam-se na Tabela 3, a seguir, as frequências relativas aos aspectos da estratégia das empresas, tais como: grau de formalização da estratégia, revisão da estratégia, detalhamento da estratégia em objetivos específicos e metas e planos alinhados a missão da empresa.

Os resultados expostos na Tabela 3 indicam que a maior parte das organizações em tela possui uma estratégia parcialmente ou totalmente formalizada, revisando frequentemente a estratégia, detalham a estratégia em objetivos e na maioria das vezes apresentam planos alinhados a missão da empresa. Tais evidências indicam que as organizações, apesar de serem de pequeno porte, buscam formalizar sua estratégia, delineada, a partir de objetivos e planos ajustados a missão da entidade.

Tabela 3 - Aspectos da estratégia das empresas

Descrição	Frequência	Percentual (%)
Grau de formalização da estratégia		
Totalmente informal	1	7,10
Parcialmente informal	2	14,3
Parcialmente formalizada	7	50,0
Totalmente formalizada	4	28,6
A estratégia e revisada constantemente		
Pouco	3	21,4
Às vezes	7	50,0
Sempre	4	28,6
A estratégia é detalhada em objetivos específicos		
Pouco	3	21,4
Às vezes	6	42,9
Sempre	5	35,7
Os objetivos estratégicos são atingidos por meio de metas e planos alinhados a missão da empresa		
Nunca	1	7,1
Às vezes	9	64,3
Sempre	4	28,6

Fonte: elaborada pelos autores.

Em seguida, na Tabela 4, evidenciam-se as frequências relativas dos princípios associados ao custeio alvo adotado pelas entidades pesquisadas, tais como: preço baseado nas condições do mercado, preço baseado no custo, produtos buscam atender as necessidades dos clientes, estimativa dos custos antes do processo de produção/prestação de serviços, envolvimento de todos os funcionários na otimização dos custos, gestão dos custos desde a escolha da matéria-prima, estabelecimento de parcerias para redução dos custos e melhoramento do contínuo.

Tabela 4 - Aspectos dos princípios associados ao custeio alvo utilizados pelas empresas

Descrição	Nunca	Pouco	Às vezes	Sempre	Total
Preço baseado no mercado	-	3	4	7	14
Preço baseado no custo	-	4	5	5	14
Produtos buscam atender as necessidades dos clientes	-	1	2	11	14
Estimativa dos custos antes do processo de produção/prestação de serviços	-	2	5	7	14
Envolvimento dos funcionários na otimização dos custos	1	2	8	3	14
Gestão dos custos desde a escolha da matéria-prima	1	3	4	6	14
Estabelecimento de parcerias para redução dos custos	-	-	5	9	14
Melhoramento contínuo	-	1	4	9	14

Fonte: elaborada pelos autores.

As evidências apontam que a maior parte das empresas buscam definir o preço de seus produtos (serviços) com base nas condições de mercado, fabricam ou prestam serviços buscando atender as necessidades dos clientes, buscam estimar os custos dos produtos (serviços) antes do processo de produção e prestação de serviços, realizam a gestão de seus custos desde a escolha da matéria-prima, buscam estabelecer parcerias com os integrantes da cadeia de valor para reduzirem seus custos e o melhoramento contínuo, mas observa-se que nem sempre os empregados são envolvidos no processo de gestão de custos pelas firmas.

Estes resultados sugerem que a maioria dos aspectos relacionados aos princípios do custeio alvo é utilizada por micro e pequenas empresas, indicando que estas organizações estão atentas às condições do mercado. Tal resultado pode ser explicado pelo setor de atuação destas organizações, visto ser o setor de tecnologia competitivo, exigindo das empresas a utilização de práticas de gestão de custos mais estratégicas, como o custeio alvo. Segundo Ax et al. (2008), Hamood et al. (2013) e Gonçalves et al. (2018), em ambientes onde há maior nível de competitividade, as companhias tendem a adotar o custeio alvo, buscando atender as necessidades dos clientes e para se tornarem competitivas.

Nota-se que a maior parte das firmas buscam vender produtos e serviços que atendam as necessidades dos clientes, sendo que 11 das 14 empresas afirmam que aplicam tal princípio associado ao custeio alvo. Este resultado corrobora com o reportado por El-Dalahmeh (2018), em que cerca de 85% das companhias jordanianas estão interessadas em atender as necessidades de seus clientes.

Com relação a baixa participação dos empregados no processo de gestão de custos, pode-se dizer que tal fator pode ocorrer devido ao porte destas entidades, em que os proprietários de pequenas empresas delegam menos responsabilidades para os seus colaboradores.

Observa-se ainda, conforme Tabela 4, que as micro e pequenas empresas utilizam o custo como base para a precificação de seus produtos e serviços. Tal fato pode ocorrer por que muitas firmas ainda consideram o custo como fundamento para a precificação dos bens e serviços comercializados.

Por fim, apresentam-se os resultados do teste de correlação de *Spearman* em busca da identificação de relações estatisticamente significativas entre o perfil dos respondentes, o perfil das empresas, aspectos da estratégia e princípios do custeio alvo utilizados pelas entidades, conforme Tabela 5 e 6, a seguir.

Conforme Tabela 5, a seguir, pode-se observar há uma relação positiva entre o nível de escolaridade com a formalização da estratégia por parte das empresas pesquisadas, indicando que quanto maior o grau de instrução dos gestores mais formalizada é a estratégia organizacional.

Verificou-se também uma correlação positiva entre os objetivos estratégicos atingidos por metas e planos alinhados a missão com o cargo do respondente, indicando que o tipo de função exercida nas firmas influencia no alinhamento dos objetivos estratégicos com base em metas e planos ajustados a missão empresarial.

No que se refere, a relação entre o perfil dos respondentes e os princípios associados ao custeio alvo, observou-se uma relação positiva entre a idade e o tipo de formação com a utilização do preço baseado no mercado, entre a formação e a gestão dos custos desde a escolha da matéria-prima; e, entre o cargo ocupado e o melhoramento contínuo de produtos e serviços. Estes resultados podem sugerir que a adoção de princípios como preço baseado no mercado, gestão de custos desde o início do ciclo produtivo e o melhoramento contínuo são influenciados pela idade, a formação e o cargo ocupado nas empresas.

Os resultados apresentados na Tabela 5 ainda apontam que o cargo pelos respondentes nas entidades influencia positivamente na escolha do custo como base para precificação dos

produtos ou serviços, sugerindo que a função exercida na entidade impacta no modelo de precificação adotado por estes pequenos empreendimentos.

Tabela 5 - Resultados do teste de correlação de *Spearman* para o perfil do gestor respondente

Descrição	Sexo	Idade	Escolaridade	Formação	Cargo	Experiência
Grau de formalização da estratégia	-0,19	0,15	0,86**	0,19	0,03	-0,01
Revisão da estratégia	-0,19	0,11	0,13	0,30	0,07	0,45
Estratégia detalhada em objetivos específicos	-0,37	0,45	0,17	0,40	0,42	0,42
Objetivos estratégicos atingidos por metas e planos alinhados a missão	-0,43	-0,15	0,06	-0,00	0,071**	-0,36
Preço baseado no mercado	-0,23	0,55*	0,27	0,65*	0,13	0,52
Preço baseado no custo	-0,16	0,16	0,29	0,28	0,65*	0,01
Produtos buscam atender as necessidades dos clientes	0,68	0,49	0,05	0,09	0,30	0,76
Estimação dos custos antes do processo de produtivo/prestação de serviços	0,07	-0,13	0,29	0,45	-0,09	0,16
Envolvimento dos funcionários na otimização dos custos	0,07	-0,36	-0,21	0,04	0,32	-0,03
Gestão dos custos desde a escolha da matéria-prima	-0,09	0,06	0,23	0,65*	-0,00	0,38
Estabelecimento de parcerias para redução dos custos	-0,03	0,35	-0,07	0,51	0,15	0,44
Melhoramento contínuo	-0,05	0,22	0,03	0,43	0,61*	0,13

Fonte: elaborada pelos autores.

Nota: (**) significante ao nível de 1%; (*) significante ao nível de 5%.

Na Tabela 6, a seguir, demonstram-se os resultados do teste de correlação de *Spearman* para as variáveis referentes ao perfil da empresa (idade, setor, número de empregados e faturamento) com aspectos relacionados à estratégia e com os princípios associados ao *custeio alvo*.

As evidências apresentadas na Tabela 6 sugerem que apenas o porte das empresas, considerando o número dos empregados, apresenta uma relação positiva com a revisão da estratégia, indicando que quanto maior o quadro funcional das firmas maior a possibilidade de revisar a estratégia organizacional.

Com relação aos aspectos relacionados ao *custeio alvo*, os resultados apresentados indicam não haver influência do perfil das entidades sobre a aplicação de elementos associados ao *custeio alvo*, ou seja, pode-se dizer que as características das empresas pesquisadas não afetam na utilização de princípios do *custeio alvo*.

Tabela 6 - Resultados do teste de correlação de *Spearman* para o perfil da empresa

Descrição	Idade	Setor	Empregados	Faturamento
Grau de formalização da estratégia	0,41	0,20	0,27	0,51
Revisão da estratégia	0,41	0,19	0,55*	0,05
Estratégia detalhada em objetivos específicos	0,32	0,23	0,49	0,21
Objetivos atingidos por metas e planos alinhados a missão	0,28	-0,20	0,18	0,17
Preço baseado no mercado	0,04	-0,01	0,38	-0,20
Preço baseado no custo	0,30	0,37	0,23	0,30
Produtos buscam atender as necessidades do cliente	-0,05	-0,09	-0,21	0,08
Estimação dos custos antes do processo de produtivo/prestação de serviços	0,05	-0,27	0,08	-0,16
Envolvimento dos funcionários na otimização dos custos	0,11	0,26	-0,06	0,18
Gestão dos custos desde a escolha da matéria-prima	0,06	0,14	0,18	-0,08
Estabelecimento de parcerias para redução dos custos	-0,14	0,10	0,30	-0,15
Melhoramento contínuo	0,14	0,28	0,30	0,41

Fonte: elaborada pelos autores.

Nota: (*) significante ao nível de 5%.

Sumarizando os resultados encontrados, pode-se dizer que, assim como as médias e grandes empresas, conforme apontado por Dekker e Smitd (2003) e El-Dalahmeh (2018), entre outros, também os pequenos empreendimentos utilizam aspectos relacionados ao custeio, sendo que características do perfil dos gestores como idade, formação e o cargo ocupado podem explicar a adoção de princípios do *custeio alvo* por parte das empresas analisadas.

5 Considerações Finais

O objetivo desta pesquisa foi identificar aspectos do custeio alvo na gestão de custos em micro e pequenas empresas do setor de informática e tecnologia da cidade de Campina Grande-PB. Os resultados indicaram a presença de relação estatisticamente significativa entre o nível de escolaridade e a formalização da estratégia e entre o cargo do respondente com a realização dos objetivos estratégicos por meio de metas e planos alinhados a missão organizacional. Estas evidências sugerem que características do perfil dos gestores afetam no grau de formalização e na realização dos objetivos estratégicos.

Observaram-se também relações estatisticamente significativas entre a idade, a formação e o cargo do gestor com princípios associados ao custeio alvo, sugerindo que a utilização de aspectos associados aos princípios do custeio alvo por micro e pequenas empresas parecem estar relacionadas com o perfil dos gestores, ou seja, que a utilização de aspectos do custeio alvo por estes pequenos empreendimentos parecem estar correlacionados com características dos gestores, como a idade, por exemplo.

Os resultados empíricos apresentados representam uma importante contribuição para a literatura referente à aplicação do *custeio alvo*, haja vista não haver pesquisas sobre a aplicação desta prática de gestão de custos em micro e pequenas empresas, conforme ressaltado por Ferreira e Machado (2015), sendo este estudo um dos primeiros a apresentar evidências nesta direção.

Além disso, os resultados apresentados indicam que as características dos gestores de micro e pequenas empresas, como idade e experiência, parecem ser um fator que influencia na formalização estratégica e na adoção de técnicas estratégicas de gestão de custos, como o *custeio alvo*, por parte destes empreendimentos.

Novos estudos poderão gerar novas evidências a partir da análise da aplicação de aspectos relacionados aos princípios do custeio alvo por micro e pequenas empresas de outros setores econômicos, bem como avaliar a relação entre a adoção destes princípios com fatores contingenciais do ambiente das organizações. Além disso, pesquisa de cunho qualitativo, como estudos de caso, podem explorar fatores mais específicos que possam explicar a utilização do *custeio alvo* por parte dos micro e pequenos empreendimentos.

Referências

ANSARI, S.; BELL, J.; OKANO, H. Target costing: uncharted research territory. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2, n. 1, p. 507-530, 2007.

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

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2013.

BRITO, R. S., GARCIA, S., MORGAN, B. F. Custeio alvo: utilização do sistema de gerenciamento de lucro pelos fabricantes de veículos automotores com indústria no Brasil. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 71-86, 2008.

BHIMANI, A. Targeting excellence: target cost management at Toyota in the UK. **Management Accounting**, v. 53, n. 6, p. 42-44, 1995.

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

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. **Custeio alvo and value engineering**. Portland: Prooductivity Press, 1997.

CRONBACH, L. J. Coefficient alpha and the internal structure of test. **Psychometrika**, v.16, n. 3, p. 297-334, 1951.

EL-DALAHMED, S. M. 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, 2018.

ELLRAM, L. R. The implementation of custeio alvo in the United States: theory versus practice. **Journal of Supply Chain Management**, v. 42, n. 1, p. 13-26, 2006.

FERREIRA; A. C.; MACHADO, M. J. C. V. Custeio-alvo (Target costing): revisão da literatura. **Revista Gestão & Tecnologia**, v. 15, n. 1, p. 101-126, 2015.

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

GIL, A. C. (2012). **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GONÇALVES, T.; GAIO, C.; SILVA, M. Target costing and innovation-exploratory configurations: a comparison of fsQCA, multivariate regression, and variable cluster analysis. **Journal of Business Research**, v. 89, n. 8, p. 378-384, 2018.

HAMOOD, H. H.; OMAR, N.; SULAIMAN, S. Target costing implementation in Malaysian automotive industry: an exploratory study. **Asia-Pacific Accounting Journal**, v. 8, n. 1, p. 19-42, 2013.

HORGREN, C. T.; DATAR, S. M.; RAJAN, M. V. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 15 ed. New Jersey: Person Education, 2015.

HUANG, H.; LAI, M.; KAO, M.; CHEN, Y. Target costing, business model innovation, and firm performance: an empirical analysis of Chinese firms. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, v. 29, n. 4, p. 322-335, 2012.

KAPLAN, R. S. Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. **The Accounting Review**, v. 58, n. 4, p. 686-705, 1983.

NASCIMENTO, J. C. H. B.; BERNARDES, J. R.; SOUSA, W. S.; LANCINI, S. P. Target costing, strategic tool of support in decision of production? A multi case study in São Francisco Valley. **Custos e @gronegócios on line**, v. 9, n. 3, p. 242-269, 2013.

OMAR, N.; SULAIMAN, S.; HUI, W. S.; RAHMAN, A. K. R.; HAMOOD, H. H. Target costing implementation and organizational capabilities: an empirical evidence of selected Asian Countries. **Journal of Economics, Business and Management**, v. 3, n. 2, p. 201-206, 2015.

RATTRAY, C. J.; LORD, B. R.; SHANAHAN, Y. P. Target costing in New Zealand manufacturing firms. **Pacific Accounting Review**, v. 19, n. 1, p. 68-33, 2007.

SCARPIN, J. E. **Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos**. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Controladoria – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Norte do Paraná, Londrina, PR, Brasil, 2000.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENA EMPRESA (SEBRAE). **Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira**. Brasília: SEBRAE, 2014.

SHANK, J.K. Strategic cost management: New wine, or just new bottle? **Journal of Management Accounting Research**, v. 1, Fall, p. 47-65, 1989.

SHARAFODDIN, S. The utilization of target costing and its implementation method in Iran. **Procedia Economics and Finance**, v. 36, n. 1, p. 123-127, 2016.