

<http://dx.doi.org/10.9771/rcufba.v18i1.57327>

A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NA APLICAÇÃO DO CUSTEIO ALVO: UM ESTUDO NO SETOR DE CONSTRUÇÃO CIVIL NA CIDADE DE JOÃO PESSOA-PB

THE INFLUENCE OF CONTINGENTIAL FACTORS IN THE APPLICATION OF TARGET COSTING: A STUDY IN THE CIVIL CONSTRUCTION SECTOR IN THE CITY OF JOÃO PESSOA-PB

Josefa Camila Gregório de Brito

UFRPE

camilagregorio31@gmail.com

RESUMO

O estudo em questão propôs a investigar de que maneira fatores contingenciais afetam o desenvolvimento do custeio alvo em empresas do setor de construção civil na cidade de João Pessoa-PB. O objetivo é endereçado através da: (a) análise da influência dos fatores contingenciais na fase de planejamento do processo do custeio alvo; (b) análise da influência dos fatores contingenciais na fase de desenho do processo do custeio alvo; e (c) análise da influência dos fatores contingenciais na fase de produção do processo do custeio alvo. Assim, foi realizada uma pesquisa exploratória e descritiva, com abordagem quantitativa. A coleta de dados se deu através de um instrumento de levantamento survey que obteve respostas de 32 empresas. Sendo empregada para coleta de dados, um questionário estruturado com 39 questões, utilizada em sua maioria a escala Likert de 5 pontos, via planilha no Google forms para 306 empresas do setor, conforme dados da Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP). Para coleta e análise, os dados em planilha do Excel foram tabulados e calculados, utilizando da estatística descritiva com aplicação de testes estatísticos através do teste de correlação Spearman a uma significância de 95% ($p=0,05$), obtendo resultados preponderantes inversamente e diretamente proporcionais entre os fatores contingenciais e o processo do custeio alvo. Contudo, no decorrer das fases se faz uso de alguns pontos mapeados pelo custeio alvo inconscientemente, levando assim, ao monitoramento e possíveis tomadas de decisões.

Palavras-chave: Fatores Contingenciais. Processo do Custeio Alvo. Construção Civil.

ABSTRACT

The study in question proposed to investigate how contingency factors affect the development of target costing in companies in the construction sector in the city of João Pessoa-PB. The objective is addressed through: (a) analysis of the influence of contingency factors in the planning phase of the target costing process; (b) analysis of the influence of contingency factors in the design phase of the target costing process; and (c) analysis of the influence of contingency factors in the production phase of the target costing process. Thus, an exploratory and descriptive research was carried out, with a quantitative approach. Data collection took place through a survey instrument that obtained responses from 32 companies. A structured questionnaire with 39 questions was used for data collection, mostly using the 5-point Likert scale, via a Google Forms spreadsheet for 306 companies in the sector, according to data from the Federation of Industries of the State of Paraíba (FIEP). For collection and analysis, data in an Excel spreadsheet were tabulated and calculated, using descriptive statistics with the application of statistical tests through the Spearman correlation test at a significance of 95% ($p=0.05$), obtaining preponderant results inversely and directly proportional between the contingency factors and the target costing process. However, during the phases, some points mapped by target costing are used unconsciously, thus leading to monitoring and possible decision-making.

Keywords: Contingency Factors. Target Costing Process. Construction.

Recebido em 26/02/2024. Editor responsável: José Maria Dias Filho



1 INTRODUÇÃO

A eficácia dos artefatos gerenciais é contingente, pois, pode ocorrer a partir de determinadas circunstâncias particulares dentro das organizações (Chenhall, 2003). Caracterizando-se como contingente, pois as organizações refletem a influência do ambiente em que estão inseridas (Donaldson, 1999). A visão contingencial defende que, diferentes ambientes requerem diferentes desenhos nos planos estratégicos e nas estruturas organizacionais, impactando a forma como o sistema de contabilidade gerencial é organizado (Guerra, 2007).

Um artefato gerencial empregado em uma organização pode não ter o mesmo sucesso em outra, devido a influência do ambiente externo e até mesmo a questão estrutural da organização pode influenciar, sendo os artefatos gerenciais aprimorados para a tomada de decisão por parte dos gestores sem perder a competitividade (Dutra & Callado, 2019).

Neste sentido, a gestão estratégica de custos é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, onde os elementos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. É neste momento que os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores (Shank & Govindarajan, 1997). O custeio alvo é uma ferramenta capaz de suprir as necessidades de informações a respeito dos custos, seja, no processo de planejamento de novos produtos, bem como os produtos já inseridos no mercado ou partindo da reformulação destes (Biazebete, Borinelli & Camacho, 2009; Linhares, 2003).

Independentemente do segmento, a utilização do custeio alvo pelas empresas representa um diferencial, contribuindo de modo significativo para o alcance dos seus objetivos (Camacho & Rocha, 2007). Portanto, um motivo relevante para se estudar a aplicação do custeio alvo, este, com intuito de ser o mais assertivo possível.

Assim, esta pesquisa em tela propõe evidenciar o Custeio Alvo, apresentando-o como um artefato gerencial moderno e suas relações com fatores contingenciais. Nesse entendimento, questiona-se: De que maneira os fatores contingenciais afetam o desenvolvimento do custeio alvo, em empresas do setor de construção civil na cidade de João Pessoa-PB?

Desta forma, visando atender o objetivo geral desta pesquisa, faz necessários os seguintes objetivos específicos: (a) analisar a influência dos fatores contingenciais na fase de planejamento do processo do custeio alvo; (b) analisar a influência dos fatores contingenciais na fase de desenho do processo do custeio alvo; (c) analisar a influência dos fatores contingenciais na fase de produção do processo do custeio alvo.

Desenvolver uma pesquisa envolvendo tal segmento, passa a ter uma relevância econômica social, assim como a relevância acadêmica que contribui como primeira visão acerca do tema proposto. A escolha das empresas onde os dados foram analisados, deu-se pelas suas especificidades, tendo em vista que, após pesquisa divulgada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), o Brasil vem sofrendo quedas no cenário global, sendo superado por outros países, acarretando assim sua posição atual, a qual passou a ocupar a 14^a (CNI, 2022). Voltado ao setor civil/construção este vem sofrendo inúmeras baixas devido a carga tributária, falta ou alto custo de trabalhador e o custo da matéria-prima (CNI, 2023), tornando-se um setor atrativo para consecução deste trabalho.

Ao alcançar os objetivos propostos nesta pesquisa, obteve-se uma visão ampla que pode contribuir academicamente para a sociedade contábil, pois mesmo o custeio alvo sendo um tema bastante explorado na literatura, existe diversas lacunas devido a necessidade de mais pesquisas sobre a sua aplicabilidade, principalmente em outros tipos de indústrias (Ahn & Schwetschke, 2018; Alam et al., 2020),

Por essa razão, surgiu a escolha do tema aplicado em indústrias, sabendo-se que, com os resultados desta pesquisa, outras podem ser usadas como exemplo em sua aplicação, bem

como, aperfeiçoar e atingir resultados ainda mais satisfatórios, por ser um setor não tão explorado via pesquisa no Google Scholar, Portal de Periódicos da CAPES entre outros, cuja contribuição está pautada em fornecer novos insights teóricos e práticos quanto a aplicabilidade do custeio alvo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA DA CONTIGÊNCIA

Iniciada na escola sistêmica, durante o final da década de 50 e início da década de 60 (Oliveira, 2008), a Teoria da Contingência ou Teoria Contingencial, também conhecida como Teoria Contingencial Estrutural (Marques & Souza, 2010), surgiu em decorrência a críticas realizadas a escola clássica da administração, pois não há uma estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações (Donaldson, 1999), uma vez que, as organizações são sistemas abertos (Morgan, 2007), e sofrem influências com o ambiente a qual estão inseridas (Camacho & Rocha, 2007).

Para Molinari e Guerreiro (2004), a palavra contingência está associada a algo fora do controle ou incerto, em uma visão empresarial, pode ser entendida como algo que, pode ser influenciado, ou seja, uma contingência influencia no desenvolvimento da organização. Neste sentido, Donaldson (1999) preconiza que, tais influências são decorrentes dos chamados fatores contingenciais, bem como suas próprias características, tais como o porte, a estrutura e a gestão.

Pasqualotto (2017) destaca que, a palavra contingência pode ser definida como algo eventual, incerto, que pode ou não acontecer, de forma ampla, institui que não há uma estrutura organizacional única que seja eficiente para todas as organizações, pois se modificam de acordo com determinadas ocorrências. Corroborando Lacombe e Heilborn (2003) abordam que, a premissa básica da teoria da contingência parte das condições do ambiente, e com isso proporcionam transformações no interior das organizações.

Para Donaldson (1999, p. 106) “cada um dos diferentes aspectos da estrutura organizacional é contingente a um ou mais fatores contingenciais”, pois não há um modelo único e universal ideal para o gerenciamento das organizações, uma vez que, os fatores contingenciais interferem e transformam o ambiente a qual a organização está inserida (Júnior, Farias & Monteiro, 2016, p.9). Desta forma, o estudo dos fatores contingentes torna-se de grande importância em uma organização por parte dos investidores, pois tais fatores impactam nos resultados futuros das empresas, alterando os seus custos e provocando redução ou aumento na distribuição de dividendos (Oliveira et al., 2014, p. 3).

Os fatores contingenciais influenciam diretamente o desempenho organizacional em vários níveis, tais fatores podem ser melhores classificados de duas formas: fatores internos (tamanho, estratégia e estrutura) e externos (incerteza ambiental e competição de mercado) (Abugalia & Mehafdi, 2018). Esses fatores afetam não só o modelo e funcionamento da organização, como seus sistemas gerenciais, pois dependendo do ambiente a qual está inserida os gestores adotam diferentes níveis de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial (Amara & Benelifa, 2017).

2.2 CUSTEIO ALVO

Ocasionalmente por diversas nomenclaturas, o Custeio Alvo ou Custeio Meta, do japonês, genka kikaku, possui terminologia original do inglês conhecida como Target Costing. Este, criado nos anos 60, pelos japoneses através da ideia base americana chamada Engenharia de Valor (Lima, 2010). Seu surgimento acarretou diversas terminologias e conceitos, “em países de língua espanhola e francesa, por exemplo, encontram-se os termos *costo objetivo* e *méthod*

du coût-objectif, respectivamente, para se referir ao custeio objetivo” (Sá, 2021, p.55).

Muitos estudiosos japoneses, não utilizam a atribuição do termo *genka kikaku*, pois há crítica a esta terminologia inserida devido ao seu uso possui diversos conceitos e definições, sendo sua utilização focada diretamente ao gerenciamento do lucro, deixando de lado demais elementos que envolve o custeio alvo (Feil, Yook & Kim, 2004).

Camacho e Rocha (2004), define o custeio-alvo como um processo de gerenciamento de custos, por meio do qual, se busca o alcance do custo-alvo. Enquanto Maher (2001, p. 617) define como, “uma abordagem sistemática para estabelecimento do custo desejado de um produto, com base em fatores ditados pelo mercado”. Kato (2003) afirma que, o grande objetivo do custeio alvo é a redução dos custos, focando no ciclo de vida do mesmo. Assegurando sempre, a qualidade, confiabilidade e todos os requisitos estabelecidos pelos clientes, abrangendo assim, lucro estratégico.

Para Soares (2009), os principais princípios para uma melhor implantação do custeio alvo são: O custo guiado pelo preço; focalizar no cliente; focalizar no projeto; envolvimento da empresa como um todo; orientação para o ciclo de vida do produto; envolvimento de toda a cadeia de valor”. Biabezete, Borinelli & Camacho (2009), afirmam que para o custeio alvo atingir seus objetivos, que é o processo de planejamento e desenho dos produtos, devem seguir os seguintes princípios: A voz do consumidor orienta todo o processo; o lucro é garantia de sobrevivência da empresa; o custo é determinado pelo preço; e o projeto é o principal determinante do custo. Freitas (2007, p. 109) elencou quatro características básicas do custeio alvo a partir do seu conceito a saber: está voltado para o mercado; direciona-se para o projeto do produto; coordenando esforços conjuntos dentro da empresa e deve ser considerado um sistema de planejamento de lucro.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Para mensurar o grau de relevância do tema em questão, este tópico visa abordar pesquisas realizadas anteriormente. Neste sentido, Sá e Callado (2023) ao evidenciar os fatores contingenciais e o custeio alvo aplicando sua pesquisa em indústrias do setor de confecções do estado de Pernambuco, concluíram que, os fatores contingenciais estão significativamente relacionados aos aspectos das fases do processo do custeio alvo, sugerindo que as empresas do setor investigado utilizam, de maneira inconsciente e informal, aspectos práticos das fases do processo do custeio alvo, sendo essa utilização relacionada aos fatores contingenciais.

Braga, Nascimento e Callado (2021), analisaram em sua pesquisa os fatores contingenciais voltado para o sistema de custeio de uma empresa prestadora de serviço de médio porte, a qual possui um ambiente bem dinâmico, concluíram que, o sistema de custeio alvo é o mais eficiente para gerenciar os custos, bem como alcançar os objetivos da organização.

Bandeira (2019) visualizou como finalidade em seu trabalho suprir a ausência da escassez do tema, bem como o setor escolhido. Diante disso, sua pesquisa voltou-se ao setor da construção civil da cidade de Recife-PE, enfatizando os fatores contingenciais e seu impacto no funcionamento, estrutura e desempenho. Neste contexto, evidenciou-se que, os fatores contingenciais influenciam a maneira de gerir as empresas conforme preconizado na teoria da contingência.

Neste sentido, Gonçalves, Gaio e Silva (2018) utilizaram a teoria da contingência para analisar empresas portuguesas com relação a competitividade, inovação, determinantes ambientais e as suas incertezas a adoção ao custeio alvo, os autores concluíram que, tais fatores não foram suficientes e nem necessários, uma vez que, os resultados mostraram múltiplas configurações a adoção ao custeio alvo.

Como evidenciado nas literaturas acima, para uma melhor competitividade, análise de mercado, bem como uma melhoria continua a organização, estes alinhados aos fatores

contingenciais, nota-se que o custeio alvo é o método que melhor desempenha seu papel na gestão estratégica de custos. No entanto, é notório perceber a escassez de pesquisas sobre o tema em questão, tanto em nível nacional como também sobre o setor indicado.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para Gil (2002), a classificação de uma pesquisa pode ser elencada de diversas formas, porém, esta deve seguir uma ordem, tal ordem pode ser apresentada metodologicamente da seguinte forma: quanto aos seus objetivos, seus procedimentos técnicos e sua abordagem. Neste sentido, no que tange aos objetivos traçados, o presente estudo classifica-se como exploratória-descritiva. Raupp e Beuren (2006, p. 80) esclarecem que, um “[...] estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”.

Quanto a pesquisa descritiva tem como principal objetivo, descrever as características de uma determinada população ou fenômeno ou, o estabelecimento de relações entre variáveis (Gil, 2002; Kauark, 2010). Contudo, este estudo em tela, possui como descrição das características inicialmente, delinear o perfil dos respondentes/empresas pesquisadas e, posteriormente, evidenciar os fatores contingenciais que, tais respondentes/empresas estão sujeitas, identificando como estes afetam a utilização/implantação do custeio alvo no processo de desenvolvimento do produto.

Quanto aos procedimentos desta pesquisa, empregou-se o levantamento Survey. Este procedimento permite colher, agrupar e tabular os dados obtidos através da pesquisa, com a finalidade de proporcionar resposta ao problema de pesquisa (Vieira, 2010). A coleta dos dados, foi realizada através de questionário estruturado, tornando-se possível o processo de tabulação destes dados, a fim de obter um retrato detalhado em termos de valores e estatísticas que possam demonstrar a realidade observável (Vieira, 2010).

Quanto a abordagem da pesquisa, está se configura como quantitativa. Segundo Kauark, Manhães e Medeiros (2010), a pesquisa quantitativa procura traduzir em números opiniões e informações, com o objetivo de classificá-las e analisá-las. Tendo em vista a problemática abordada e os objetivos traçados, o universo desta pesquisa consistir no estudo do setor da construção civil da cidade de João Pessoa-PB, onde foram colhidos os dados fornecidos pela Federação das Indústrias do Estado de Paraíba (FIEP), que evidenciou cerca de 306 empresas/indústrias do setor de construção de edifício cadastradas em 2021, das quais foi possível obter respostas de 32 empresas/indústrias.

Portanto, para esta pesquisa foi utilizada para se chegar ao objeto de estudo, a técnica do levantamento Survey, “esse tipo de pesquisa ocorre quando envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento desejamos conhecer através de algum tipo de questionário” (Prodanov & Freitas, 2013, p. 57). A pesquisa fez uso de um questionário estruturado em escala Likert, variando até 5 (cinco) pontos, com base na pesquisa proposta por Sá (2021), sendo elencada 3 (três) grupos de variáveis: o perfil das empresas, fatores contingenciais e o processo do custeio alvo. Para consecução da análise dos dados, foram analisados através do teste não-paramétrico coeficiente de correlação Spearman.

Quadro 1
Indicador do Nível de Governança Corporativa

I Grupo de variáveis – Perfil da empresa	1. Qual o tempo de atuação da empresa?
	2. Qual a abrangência de mercado da empresa?
	3. No mercado em que a empresa atua, há competição para a captação dos profissionais mais qualificados
	4. No mercado em que a empresa atua, há competição entre os concorrentes na captação dos consumidores.
	5. No mercado em que a empresa atua, os concorrentes competem quanto ao lançamento de inovações em produtos, com vistas a atingir um diferencial e assim chamar a atenção dos consumidores.
	6. No mercado em que a empresa atua, há competição por insumos e fornecedores.
	7. As regulamentações que regem as atividades da empresa (Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas, etc.) mudam ao longo do tempo.
	8. O cenário econômico e social (por exemplo, o aumento/diminuição nas aquisições dos consumidores, aumento/diminuição na geração de empregos, etc.) do qual a empresa faz parte muda ao longo do tempo.
	9. O gosto dos consumidores em relação aos produtos muda ao longo do tempo.
	10. O ambiente tecnológico (desenvolvimento e oferta de novas ferramentas para realizar as atividades, aparecimento de novidades em máquinas e equipamentos a serem utilizados nos processos produtivos, etc.) muda ao longo do tempo.
	11. Sobre os processos internos realizados na empresa, a equipe trabalha com base em procedimentos padronizados.
II Grupo de variáveis – Fatores contingenciais	12. Durante o processo produtivo da empresa, há a utilização de máquinas e equipamentos, que possuem certo grau de complexidade no manuseio, como por exemplo, máquinas para etiquetar, embalar, cortar a laser, etc.
	13. Ferramentas de tecnologia da informação, tais como, computadores, internet, intranet, serviços de correio eletrônico, programas de computação (emissor de nota fiscal, financeiro, folha de pagamento) são utilizadas pela empresa.
	14. Sistemas de informação gerencial, que auxiliam na tomada decisões e controle de variados aspectos, tais como, controle das vendas e gastos, são utilizados pela empresa.
	15. Como pode ser caracterizada a estrutura hierárquica da empresa?
	16. Os procedimentos realizados na empresa são pautados em regras formais/regulamentos que precisam ser seguidos de forma criteriosa.
	17. Os líderes mais afastados da direção/alta cúpula participam de forma ativa no processo formal de tomada de decisões da empresa.
	18. As ideias e sugestões dos funcionários são levadas em consideração na busca por melhorias em variados aspectos da empresa.
	19. Qual a faixa de faturamento bruto anual da empresa?
	20. Qual o número de funcionários da empresa?
	21. A empresa está focada na busca constante por novas oportunidades, desenvolvimento de novos produtos e inovações, como forma de atrair os consumidores e se diferenciar dos seus concorrentes.
	22. A empresa está focada na busca constante por aprimorar os seus processos (eficiência), aumentar a qualidade e ter domínio sobre os consumidores que já atende, como forma de se diferenciar dos seus concorrentes.
	23. A empresa concentra esforços no monitoramento e redução dos seus custos, como uma das estratégias para atingir bons resultados e diferenciação.
	24. A empresa enfatiza a tomada de decisões estratégicas levando em consideração o longo prazo, ou seja, avalia as implicações que as decisões atuais irão exercer sobre os rumos futuros que a empresa pretende tomar.
	25. Antes de iniciar o desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um já existente, a empresa realiza pesquisas de mercado junto aos consumidores, procurando saber a opinião deles sobre as características que o produto deverá possuir.
	26. Antes de iniciar o desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um já

<p>III Grupo de variáveis – Aspectos relacionados ao processo do Custeio Alvo</p>	<p>existente, a empresa realiza pesquisas de mercado junto aos consumidores, procurando saber sobre as suas necessidades em relação às especificações, funcionalidades e qualidade exigida.</p>
	<p>27. A estratégia utilizada para definir o preço de venda dos produtos é baseada nas condições do mercado (pesquisas de mercado, preço dos concorrentes, o valor que os consumidores estão dispostos a pagar).</p>
	<p>28. Define-se a margem de lucro objetivada em relação a cada produto, ou seja, tem-se o planejamento do retorno que cada produto deverá propiciar à empresa.</p>
	<p>29. Todos os custos dos produtos a serem produzidos são estimados antes de iniciar o processo de produção.</p>
	<p>30. No desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um produto já existente, realizasse uma pesquisa de mercado para identificar o preço de venda aceitável para o produto, desse preço subtrai-se a margem de lucro desejada, e, como resultado, é obtido o custo máximo admissível para a fabricação do produto. Ou seja, os custos são estimados antes do início da produção.</p>
	<p>31. No desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um produto já existente, calculasse os custos envolvidos na fabricação do produto, em seguida, adiciona-se a margem de lucro desejada, para só então determinar o preço de venda do produto. Ou seja, os custos são estimados após o início da produção.</p>
	<p>32. Ao se estimar o custo de um determinado produto, tal custo é pormenorizado (detalhado/dividido) entre as partes que compõem o produto, buscando-se identificar melhorias para agregar ao projeto do produto.</p>
	<p>33. Os funcionários de departamentos variados da empresa são envolvidos no processo de design e criação de um novo produto ou alteração de um já existente, buscando otimizar os custos de produção.</p>
	<p>34. Quando o custo estimado para um determinado produto não é atingido, há remodelagem no projeto desse produto para que os seus custos se adequem ao que foi estimado?</p>
	<p>35. Sempre que o projeto de um produto precisa ser modificado, os profissionais investigam inovações, alternativas e técnicas que podem ajudar a atingir o custo estimado, mas mantendo os ideais de funcionalidade e qualidade dos produtos. Há esforços nesse sentido?</p>
	<p>36. A busca pela redução de custos dos produtos ocorre de forma contínua durante todo o processo de produção, até mesmo quando os produtos já estão sendo concebidos, na fase operacional.</p>
	<p>37. Durante a fase operacional os custos continuam sendo monitorados de forma constante, com o intuito de garantir a execução do que foi projetado.</p>
	<p>38. Durante a fase operacional se busca a otimização constante dos processos executados e recursos empregados na produção, como por exemplo, o desenvolvimento de melhores formas de execução e práticas que visem minimizar desperdícios de recursos.</p>
<p>39. Mesmo que a produção de um determinado produto já tenha sido iniciada, se continua buscando o melhoramento contínuo, como por exemplo, analisando a possibilidade de utilização de novos materiais, com custos menores, mas que mantenham a qualidade do produto, ou até mesmo revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto.</p>	

Fonte: Sá (2021, p. 172-177)

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE SIGNIFICÂNCIA DAS RELAÇÕES

4.1 FATORES CONTIGENCIAIS E A FASE DE PLANEJAMENTO DO CUSTEIO ALVO

Como primeiro ponto abordado na análise da significância das relações, foi evidenciado a significância entre os fatores contingenciais e à fase de planejamento do custeio alvo. Diante disso, a tabela 01 procurou evidenciar as relações entre fatores contingenciais do ambiente e os aspectos da fase de planejamento do custeio alvo. Para isso, foi efetuado teste de correlação através do coeficiente Spearman, que considerou estatisticamente significativo ao

nível de 95% ($p=0,05$), os quais constam em vermelho.

Tabela 1

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

Aspectos	Competição por consumidores	Competição por lançamentos	Competição por insumos	Mudanças na regulamentação	Mudanças no cenário	Mudanças nos gostos
Características do produto	0,31	0,22	0,25	0,18	0,36	0,00
Especificações, funcionalidade e qualidade	0,18	0,06	0,24	0,04	0,29	-0,07
Definição do preço de venda	0,08	0,00	0,37	0,19	0,17	0,02
Definição da margem de lucro	0,03	-0,11	0,35	0,40	0,28	-0,14
Estimação dos custos antes da produção	0,52	0,38	0,41	0,10	0,12	0,26
Estimação do custo máximo admissível	0,13	0,15	0,49	0,13	0,07	0,02
Estimação do custo após o início da produção	-0,04	0,14	0,00	0,18	-0,08	0,07

Fonte: Pesquisa de campo.

Pelas análises, foi verificado que não houve significância direta ou inversamente proporcionais entre as variáveis apontadas, ou seja, entre a relação do fator contingencial do ambiente e os aspectos da fase de planejamento do custeio alvo, ponto este que limita a análise para melhor entendimento do processo do custeio alvo e o fator contingencial ambiente. Leite, Diehl e Manvailier (2015) relatam que, o ambiente de uma organização pode variar bastante, podendo ser simples ou complexo. Tal complexidade vai referir-se ao número de variáveis envolvidas, por tanto, quanto mais fácil a compreensão do ambiente, mais simples será, bem como quanto maior sua dificuldade, maior será sua complexidade.

Ao contrário, Sá (2021) encontrou três variáveis significativas em relação ao fator contingencial ambiente e a fase de planejamento do custeio alvo em sua pesquisa em indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Podendo ser visualizada a significância das relações entre a competição por lançamentos e a definição do preço, as mudanças e a estimulação dos custos antes do processo produtivo, e não obstante a mudança de cenário e a estimulação do custo máximo admissível.

A tabela 02, retrata a relação entre os fatores contingenciais referentes à tecnologia e os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo.

Tabela 2

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

Aspectos	Ambiente tecnológico muda muito	Processos internos padronizados	Máquinas e equipamentos com manuseio complexo	Uso de ferramentas de TI	Uso de sistemas de informação
Características do produto	0,23	0,06	-0,10	0,25	0,17
Especificações, funcionalidade e qualidade	0,04	0,30	-0,04	0,04	0,12
Definição do preço de venda	0,34	-0,38	-0,13	-0,20	0,07
Definição da margem de lucro	0,19	-0,24	-0,02	-0,01	0,21
Estimação dos custos antes da produção	0,14	-0,32	0,08	-0,14	0,29
Estimação do custo máximo admissível	0,12	-0,03	0,19	-0,29	-0,10
Estimação do custo após o início da produção	0,03	-0,06	0,69	-0,02	0,16

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados identificados permitem evidenciar que houve dois fatores de significância quanto a fase de planejamento do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes à tecnologia. Como primeira pode-se observar a relação inversamente proporcional, entre os processos internos padronizados e a definição do preço de venda, ou seja, quanto maior a padronização dos processos, menor será a definição do preço de venda, o contrário também é válido, considerada por Morettin e Bussab (2013) como uma correlação fraca.

Quanto segunda significância encontrada, está ao contrário da primeira é diretamente proporcional, ou seja, quanto maior a complexidade do manuseio de máquinas e equipamentos, maior será a estimativa do custo, este acompanhado após o início do processo produtivo, tal sentença é válida ao contrário, devido a sua proporcionalidade direta.

Tabela 3

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

Aspectos	Níveis Hierárquicos	Procedimentos pautados em regras	Participação da Alta administração nas decisões	Sugestões são consideradas	Faturamento anual	Número de funcionários
Características do produto	-0,28	0,18	0,22	0,28	-0,07	-0,07
Especificações, funcionalidade e qualidade	-0,03	0,22	0,13	0,28	-0,30	-0,19
Definição do preço de venda	0,20	0,16	-0,23	0,12	-0,03	0,26
Definição da margem de lucro	0,15	0,32	0,01	-0,08	0,03	0,30
Estimação dos custos antes da produção	-0,08	0,20	0,12	0,49	0,21	0,21
Estimação do custo máximo admissível	0,19	0,07	0,13	0,03	-0,22	0,06
Estimação do custo após o início da produção	0,15	0,03	0,46	0,25	0,01	0,18

Fonte: Dados da pesquisa

Outro ponto constatado foi a significância das relações entre a fase de planejamento e os fatores contingenciais referentes a estrutura, este, obtendo duas sentenças. A primeira a ser observada, foi a correlação direta entre a participação da alta administração nas decisões e a estimativa do custo após o início da produção, bem como uma relação diretamente proporcional entre tais variáveis. Segundo variável verificada, foi a relação entre as sugestões fornecidas e a estimativa dos custos antes da produção, como sentença diretamente proporcional. Corroborando, Leite, Diehl e Manvailer (2015) abordam em sua pesquisa que, quanto maior for o porte da empresa, maior será a sua estrutura á práticas sofisticadas, bem como recursos disponíveis, ao contrário de empresas menores.

A tabela 03 estabeleceu a significância relativa entre a fase de planejamento do custeio alvo e os fatores contingenciais referente a estratégia, a qual obteve 8 (oito) correlações significativas.

Tabela 4

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

Aspectos	Busca por novas oportunidades	Busca pelo aprimoramento dos processos	Monitoramento dos custos	Decisões focadas no longo prazo
Características do produto	0,39	0,14	0,12	0,26
Especificações, funcionalidade e qualidade	0,45	0,38	0,40	0,24
Definição do preço de venda	0,10	0,37	0,52	0,18
Definição da margem de lucro	0,23	0,11	0,33	0,21
Estimação dos custos antes da produção	-0,13	0,07	0,31	0,25
Estimação do custo máximo admissível	0,19	0,40	0,42	0,07
Estimação do custo após o início da produção	-0,03	-0,05	-0,13	0,16

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos dados analisados é possível identificar o nível de significância diretamente proporcional das relações entre a busca por novas oportunidades, vinculadas a característica dos produtos, suas especificações, funcionalidade e qualidade. Constatou-se também, as significâncias diretamente proporcionais quanto a busca pelo aprimoramento dos processos, as especificações, funcionalidades e qualidades, e a estimação do custo após o início da produção. Não obstante, o monitoramento dos custos este possui significância diretamente entre as especificações, funcionalidades e qualidade, a definição do preço de venda e a estimação do custo máximo admitido. Verifica-se que, são coeficientes ligados diretamente, levando as empresas a analisarem de forma consciente o nível das estratégias a longo prazo voltados ao planejamento do custeio alvo.

Segundo Marques (2012) é de extrema importância esta fase do planejamento, é este ponto onde existe a busca pela determinação do custo máximo admitido pela empresa, levando sempre em consideração suas especificações, funcionalidades e qualidade na visão do consumidor final. Um detalhe observado Silva et al. (2015) em sua pesquisa é que o fator contingencial da estratégia inferi em diversas causas externas que afetam a tomada de decisão da empresa, sendo esta uma linha tênue com a concorrência e a pressão por baixo preço.

4.2 FATORES CONTINGENCIAIS E A FASE DE DESENHO DO CUSTEIO ALVO

Após o entendimento dos fatores contingenciais a fase de planejamento, cabe analisar os fatores contingenciais e a fase do desenho. A tabela 05 abordou o empreendimento dos fatores contingenciais referente a ambiente e os aspectos da fase de desenho do custeio alvo, através do teste de correlação Spearman, constando em vermelho tais significâncias.

Tabela 5

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

Aspectos	Competição por consumidores	Competição por lançamentos	Competição por insumos	Mudanças em regulamentos	Mudança no cenário	Mudança nos gostos
O custo é detalhado entre as partes do produto	0,43	0,21	0,19	-0,13	0,41	0,19
Funcionários de departamentos variados são envolvidos no processo de design e criação	-0,26	-0,02	0,22	0,18	0,38	-0,01
Quando o custo não é atingido, há remodelagem no projeto	-0,43	-0,22	0,12	0,08	0,25	-0,05
Quando o produto precisa ser modificado, são mantidos os ideais dos produtos	0,01	-0,19	0,38	0,07	0,30	0,02

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com os dados abordados, não houve significância entre as relações, do fator contingencial referente ao ambiente e os aspectos na fase de desenho do custeio alvo, impossibilitando assim sua análise. Na tabela 06, foi apresentado a relação das significâncias entre a fase do desenho e os fatores contingenciais relativos a tecnologia.

Leite, Diehl e Manvailer (2015), apontaram em sua pesquisa a análise da dimensão do fator contingencial ambiente em empresas atuantes no Brasil sob a ótica da teoria da contingência listadas no Anuário Valor 1000 de 2012 concluíram que, a maioria das empresas pesquisadas atuam em ambientes marcados pelo dinamismo, diversidade, complexidade e hostilidade, ou seja, as empresas atuam em ambientes marcados pela hostilidade, automaticamente elas também atuem em um ambiente marcado pelo dinamismo.

Tabela 6

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

Aspectos	Ambiente tecnológico muda muito	Processos internos padronizados	Máquinas e equipamentos com manuseio complexo	Uso de ferramentas de TI	Uso de sistemas de informação
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	-0,06	-0,01	-0,01	0,08	0,02
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	-0,01	0,09	0,26	-0,19	-0,22
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,03	0,00	-0,09	-0,02	-0,01
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	-0,07	-0,15	-0,36	-0,06	-0,07

Fonte: Dados da pesquisa

Nesta sentença, constatou-se uma significância inversamente proporcional em relação ao esforço da melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto e a complexidade das máquinas e equipamentos com manuseio, ou seja, quanto maior a complexidade do manuseio das máquinas e equipamentos, menor será a melhoria contínua. Ao contrário da pesquisa realizada por Sá (2023), que o foco quando se fala em fator tecnologia e o processo de desenho, fica evidenciado que as empresas com maior nível de padronização tendem a detalhar melhor os custos obtidos durante este processo, visando o projeto.

A tabela 07 evidenciou a fase do desenho do processo do custeio alvo e os fatores relativos à estrutura.

Tabela 7

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

Aspectos	Níveis Hierárquicos	Procedimentos pautados em regras	Participação da Alta administração nas decisões	Sugestões são consideradas	Faturamento anual	Número de funcionários
O custo é detalhado entre as partes do produto	0,01	-0,03	0,25	0,20	-0,11	-0,15
Funcionários de departamentos variados são envolvidos no processo de design e criação	0,26	0,17	0,45	-0,10	-0,08	0,05
Quando o custo não é atingido, há remodelagem no projeto	0,00	0,00	0,11	-0,35	-0,21	-0,14
Quando o produto precisa ser modificado,	0,11	0,19	-0,08	0,14	-0,21	0,07

são mantidos os ideais dos produtos						
-------------------------------------	--	--	--	--	--	--

Fonte: Dados da pesquisa

Com os dados analisados, conclui-se que há a relação diretamente proporcional entre a participação da alta administração nas decisões e as variações envolvidas no processo de design e criação pelos funcionários dos departamentos, ou seja, quanto maior a participação da alta administração nas decisões, maior também será o número de funcionários envolvidos no processo produtivo, tal sentença é válida ao contrário. A tabela 08 considerou a análise das relações a fase do desenho e os fatores contingenciais relativo a estratégia.

Tabela 8

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

Aspectos	Ambiente tecnológico muda muito	Processos internos padronizados	Máquinas e equipamentos com manuseio complexo	Uso de ferramentas de TI
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	0,57	0,32	0,39	0,25
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	0,37	0,17	-0,15	0,11
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,06	0,03	-0,03	-0,17
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	0,49	0,35	0,42	0,34

Fonte: Dados da pesquisa

Ao visualizar os dados é possível contatar que há correlação diretamente proporcional significativa a cada mudança no ambiente tecnológico entre a busca pela redução de custos em todo o processo da produção, bem como, se os custos continuam sendo monitorados de forma constante no decorrer do processo e a melhoria contínua revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto. Outro ponto crucial destacado é a correlação diretamente proporcional entre a utilização do manuseio complexo de máquinas e equipamentos a busca pela redução dos custos no processo produtivo, bem como a melhoria contínua revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto.

4.3 FATORES CONTINGENCIAIS E A FASE DO PROCESSO DO CUSTEIO ALVO

Como terceiro ponto crucial analisado foi investigar os fatores da contingencia e a fase do processo do custeio alvo. A tabela 09, proporcionou inicialmente a verificação da relação entre a fase do processo produtivo e os fatores contingenciais relativo ao ambiente, seguindo o mesmo padrão das demais análises através do teste de correlação Spearman, o qual consta em vermelho.

Tabela 9

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

Aspectos	Competição por consumidores	Competição por lançamentos	Competição por insumos	Mudanças em regulamentos	Mudança no cenário	Mudança nos gostos
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	0,21	0,04	0,18	-0,22	-0,36	-0,11
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	0,43	0,28	0,39	0,02	0,27	-0,01
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,11	0,00	0,29	0,16	0,31	-0,16
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	0,15	0,03	0,24	-0,02	-0,05	0,12

Fonte: Pesquisa de campo.

Como observado pela fase do planejamento, desenho e processo não houve sentença relativa significativa quanto ao fator contingencial ambiente, impossibilitando sua análise nos três pontos do processo do custeio alvo, ou seja, as variáveis apontadas pelo estudo não identificam a presença do fator contingencial ambiente nas empresas pesquisadas.

A tabela 10 proporcionou a significância das relações em comparação a fase do processo do custeio alvo e o fator contingencial tecnologia.

Tabela 10

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

Aspectos	Ambiente tecnológico muda muito	Processos internos padronizados	Máquinas e equipamentos com manuseio complexo	Uso de ferramentas de TI	Uso de sistemas de informação
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	0,18	-0,15	-0,24	0,04	-0,21
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	0,12	0,10	-0,32	0,23	-0,02
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,08	0,16	-0,06	-0,05	-0,27
Melhoria contínua, revendo a adequação	0,08	-0,20	-0,23	-0,03	-0,01

dos procedimentos realizados para a concepção do produto					
--	--	--	--	--	--

Fonte: Pesquisa de campo.

Constatou-se que, não houve sentença diretamente ou inversamente proporcional relativa entre o fator contingencial tecnologia e a fase do processo do custeio alvo, impossibilitando sua análise.

Silva et al. (2014) ao realizarem um estudo de caso em uma indústria moageira verificaram que, a capacidade do fator tecnologia afetou grandemente a empresa analisada, isto porque após sua implementação houve o surgimento de novos insumos e processos, possibilitado a melhoria no desempenho, transformando a empresa de uma simples produtora de farinha de trigo, tornar-se uma empresa multiprodutora.

A tabela 11 vem a agregar a análise da fase do processo do custeio alvo e o fator contingencial referente a estrutura.

Tabela 11

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

Aspectos	Níveis Hierárquicos	Procedimentos pautados em regras	Participação da Alta administração nas decisões	Sugestões são consideradas	Faturamento anual	Número de funcionários
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	-0,27	-0,10	0,01	-0,18	-0,25	-0,31
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	-0,26	0,02	0,20	0,07	-0,25	-0,36
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	-0,20	0,03	0,22	0,05	-0,04	-0,08
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	-0,08	0,19	-0,07	0,05	-0,27	0,01

Fonte: Pesquisa de campo.

Quanto a análise da fase do processo produtivo e a relação com o fator contingencial estrutura foi possível constatar a relação significativa inversamente proporcional entre o número de funcionários e o monitoramento dos custos de forma constante, uma vez que, quanto maior o quadro de colaboradores, menor será o monitoramento dos custos de forma constante, esta sentença é válida ao contrário.

Por último, mas não menos importante, foi a análise da significância na fase do processo do custeio alvo e o fator contingencial estratégia, conforme abordado na tabela 12.

Tabela 12

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

Aspectos	Ambiente tecnológico muda muito	Processos internos padronizados	Máquinas e equipamentos com manuseio complexo	Uso de ferramentas de TI
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	0,24	0,29	0,56	-0,01
Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	0,51	0,29	0,56	0,04
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	0,36	0,05	0,24	0,17
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	0,41	0,51	0,48	0,19

Fonte: Pesquisa de campo.

Os dados abordaram a relação diretamente proporcional da significância entre as mudanças ocorridas no ambiente tecnológico e o monitoramento contínuo dos custos, a otimização dos processos e a melhoria contínua. Pôde verificar também, a relação diretamente proporcional entre os processos internos tais em um nível padronizado e a melhoria contínua revendo a adequação dos procedimentos realizados para concepção do produto, ou seja, quanto maior a padronização, maior o nível da concepção do produto, o contrário também é válido. Como último ponto analisado, conclui-se a relação das sentenças entre o uso complexo de máquinas e equipamentos e a busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção, bem como se os custos continuam sendo monitorados de forma constante e a melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto, podendo concluir sentenças diretas.

5. CONCLUSÕES

Traçados o mapeamento dos objetivos, foi verificado que, a análise dos fatores contingenciais voltados a fase de planejamento do custeio alvo, não foi possível realizar comparativos em relação ao fator contingencial ambiente. Com relação ao fator tecnologia, pôde-se constatar significâncias diretamente e inversamente relativas. Quanto ao fator contingencial estrutura, interessante evidenciar a significância diretamente proporcional obtida entre as seguintes variáveis: a participação da alta administração nas decisões e a estimação do custo após o início da produção; as sugestões consideradas e a estimação dos custos antes da produção. Não obstante, quanto a verificação do fator contingencial estratégica é verificado as significantes das seguintes relações: a busca por novas oportunidades, a característica do produto, suas especificações, funcionalidades e qualidades; bem como a busca pelo aprimoramento dos processos, definição do preço de venda, estimação do custo máximo admissível, especificações, funcionalidades e qualidades; quanto ao monitoramento dos custos, sua definição de preço de venda, estimação do custo máximo admissível, suas especificações, funcionalidades e qualidade.

Como segundo objetivo, a análise da influência dos fatores contingenciais na fase de desenho do processo do custeio alvo, o fator contingencial tecnologia, pôde-se verificar a sentença relativa inversamente proporcional a vinculação da melhoria contínua e a complexidade do manuseio das máquinas e equipamentos. Em relação ao fator estrutura, ponderou-se o volume da participação da alta administração nas decisões e o envolvimento dos funcionários nos processos de designer e criação. Para o fator estratégia, concentrou-se em verificar as mudanças no ambiente tecnológico, a busca pela redução dos custos em todo o processo produtivo, o monitoramento dos custos e a melhoria contínua, bem como a complexidade do manuseio de máquinas e equipamentos, entretanto, quanto ao fator ambiente,

não foi possível análise.

Como terceiro e último objetivo, a análise da influência dos fatores contingenciais na fase de produção do processo do custeio alvo, teve como significâncias inversamente proporcional o fator contingencial estrutura em relação ao monitoramento dos custos de forma contínua de acordo com o número de funcionários contratados. Quanto ao fator estratégia, foi visualizado as mudanças no ambiente tecnológico, que afetam o monitoramento dos custos, a otimização dos processos e recursos empregados bem como a melhoria contínua. Tendo verificado também, a significância entre os processos padronizados e sua melhoria, o melhor manuseio das máquinas e equipamentos em relação a redução dos custos, seu monitoramento e sua melhoria, sendo estas sentenças diretamente proporcionais. Por fim, como os demais itens, não foi possível constatar significância entre o fator contingencial ambiente.

Os resultados encontrados neste estudo conduziram a concretização dos objetivos propostos, uma vez que, forneceram parâmetros para conclusão. Diante disso, é possível afirmar que, ambas as empresas não utilizam em sua totalidade as fases do processo do custeio alvo. Contudo, no decorrer das fases se faz uso de alguns pontos mapeados pelo custeio alvo inconscientemente, levando assim, ao monitoramento, acompanhamento e possíveis tomadas de decisões.

A pesquisa teve suas limitações, a começar sobre o tema em questão, pois há pouca literatura explanada sobre a influência dos fatores contingenciais na aplicação do custeio alvo, bem como, o baixo nível de aderência a pesquisa, uma vez que, parte das empresas pesquisadas recusaram a participar, contudo, este fato não comprometeu a análise do estudo, sendo este validado através do teste estatístico de correlação Spearman.

Em relação as contribuições teóricas e práticas fornecidas por esta pesquisa, destaca-se a originalidade da explanação da Teoria da Contingência e sua influência na implantação e fases do processo do custeio alvo, mesmo existindo pesquisas na área, não há uma demanda favorável a junção da teoria e a implantação do custeio alvo, principalmente voltada ao setor de construção civil, tanto no Brasil como exterior, provocando novos insights na literatura existente. Em relação a escolha do setor pesquisado, teve como enfoque por ser os maiores no estado da Paraíba após pesquisa na FIEP, bem como sua complexidade de acompanhamento e monitoramento dos custos, proporcionando ao setor a importância neste artefato contábil.

No tocante às contribuições do trabalho várias reflexões surgiram, acendendo margem para novas pesquisas. Diante disso, pode-se elencar como critérios a serem explorados por futuras pesquisas, têm-se, o estudo aprofundado em relação ao qual método de custeio utilizado (implementação, monitoramento e acompanhamento, para tomada de decisão) por tais empresas? Após analisado os níveis hierárquicos, qual a influências dos setores administrativos nos processos, ou seja, qual o papel da contabilidade neste processo? Eles influenciam na escolha pelo melhor método de custeio? Em relação aos fatores contingenciais, houve extrema dificuldades em analisa-los, principalmente o fator ambiente, uma vez que, não houve na fase do planejamento, desenho ou processo significância das relações, será pela generalização das variáveis oferecidas? Como mapeá-las melhor?

Diante disso, outras pesquisas podem aprofundar a discursão acerca do custeio alvo e a influencias dos fatores contingenciais em outros municípios, abrangendo até mesmo outros setores.

REFERÊNCIAS

- Abugalia, M., & Mehafdi, M. The Influence of External Environment and Business Strategy on the Effectiveness of Management Accounting Practices: A Contingency Theory Perspective. *Scientific Research Journal (SCIRJ)*, Volume VI, Issue II, February 2018. ISSN 2201-2796.
- Amara, T., & Benelifa, S. The Impact of External and Internal Factors on the Management Accounting Practices. *International Journal of Finance and Accounting* 2017, 6(2): 46-58 DOI: 10.5923/j.ijfa.20170602.02.
- Ahn, H., Clermont, M., & Schwetschke, S. (2018). Research on target costing: past, present and future. *Management Review Quarterly*, 68(3), 321-354
- Alam, M. B., Ahmed, T., Khan, Z. I., Haque, M., & Hera, S. M. . (2020). Adoption of Target Costing in Diverse Industries: A Qualitative Study. *International Journal of Business Strategy and Social Sciences*, 3(1), 30–38. <https://doi.org/10.18488/journal.171.2020.31.30.38>
- Biazebete, C. M., Borinelli, M. L., & Camacho, R. R. Análise da aplicação do custeio alvo e do custeio pleno em indústria de confecções: um estudo de caso. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 3, n. 5, 2009. p. 44-61.
- Braga, E. C., Nascimento, J. F., & Callado, A. A. C. Fatores Contingenciais que contribuem para a adoção do custeio alvo: estudo de caso em uma empresa de serviços. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 18, n. 47, p. 109-123, abr./jun., 2021. ISSN 2175-8069. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e76125>.
- Camacho, R. R., & Rocha, W. Custeio Alvo: Uma abordagem conceitual e utilitarista Enfoque: Reflexão Contábil, vol. 26, núm. 3, septiembre-diciembre, 2007, pp. 28-38 Universidade Estadual de Maringá Paraná, Brasil.
- Camacho, R. R., & Rocha, W. Custeio alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. *Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.*
- Chenhall, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.
- Confederação Nacional da Indústria. Disponível em <<https://www.portaldaindustria.com.br/cni/>. Acesso em 09/07/2022.
- Confederação Nacional da Indústria. Disponível em <<https://www.portaldaindustria.com.br/cni/>. Acesso em 09/01/2023.
- Donaldson, L. Teoria da Contingência estrutural. In: Clegg, S.R. et al. *Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 1999.

- Dutra, A. R. C. S., & Callado, A. A. C., Relações entre a adoção de artefatos gerenciais e características organizacionais: um estudo empírico no setor hoteleiro de João Pessoa. Recebido em: 05/09/2019 - Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe) ISSN 2177-4153. Disponível em: revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/index.
- Feil, P., Yook, Keun-Hyo & Kim, Il-Woon. Custo alvo japonês: Uma Perspectiva Histórica. *International Journal of Strategic Cost Management* / Primavera 2004.
- Federação das Indústrias do Estado da Paraíba. Disponível em <https://fiepb.com.br/>. Acesso em 18/09/2021.
- Freitas, L. H. Uma contribuição à análise da estrutura de custos na indústria de pequeno porte: a utilização do custo-meta por meio de um instrumento gerencial. Dissertação apresentada a Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2007.
- Gil, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- Guerra, A. R. Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência. 2007. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.
- Gonçalves, T., Gaio, C., & Silva, M. (2018). Target costing and innovation-exploratory configurations: A comparison of fsQCA, multivariate regression, and variable cluster analysis. *Journal of Business Research*, 89(8), 378-384. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.01.054>.
- Junior, F., Faria, A. P., & Monteiro, M. A. G. Teoria da Contingência e tecnologia: desenvolvimento e uso da plataforma participa: estudo de caso - realizado na universidade do estado de minas gerais – unidade Carangola. XII Congresso Nacional de excelência em gestão & III INOVARSE – Responsabilidade Social Aplicada, 2016.
- Kato, Y. Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. *Management accounting research*, v. 4, n. 1, p. 33-47, 1993.
- Kauark, F. da S., Manhães, F. C., & Medeiros, C. H., Metodologia de Pesquisa: um guia prático. Itabuna, Via Litterarum, 2010.
- Lacombe, F., Heilborn, G. Administração Princípios e Tendências. São Paulo: Saraiva, 2003.
- Leite, E. G.; Diehl, C. A.; & Manvailer, R. H. M., Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. *Revista Universo Contábil*, ISSN 1809-3337 Blumenau, v. 11, n. 2, p. 85-107, abr./jun., 2015. doi:10.4270/ruc.2015213.
- Lima, M. A. B. de. O custeio alvo em serviços hospitalares públicos: estudo no serviço de transplante hepático do hospital universitário Walter Cantídio da Universidade Federal do Ceará (HUWC/UFC). Dissertação submetida à Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Universidade Federal do Ceará.

Fortaleza, março de 2010.

- Linhares, R. de S. A utilização do custo-alvo nas empresas como esperança de obter vantagem competitiva. *Revista Brasileira de Contabilidade*, [S.l.], n. 141, p. 68-79, ago. 2011. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/476>>. Acesso em: 12 jul. 2021.
- Maher, M. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.
- Marques, K. C. M. *Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre a adoção, implementação e uso*. Tese apresentada ao departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo: São Paulo, 2012.
- Marques, K. C. M., & Souza, R. P. Pontos críticos da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. XVII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte - MG, Brasil, 3 a 5 de novembro de 2010.
- Molinari, S. K.R., & Guerreiro, R., *Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil*. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2004.
- Morgan, G. *Imagens da organização*. Tradução de Cecília Whitaker Bergamini e Roberto Coda. São Paulo: Atlas, 2008.
- Morettin, P.A.; & Bussab, W.O. *Estatística Básica*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- Oliveira, D. P.R. *Teoria Geral da Administração*. São Paulo: Atlas, 2008.
- Oliveira, K. G. de Rech, I. J., Cunha, M. F., & Pereira, C. C. Evidenciação dos fatores contingenciais nas empresas do setor do agronegócio, segundo os preceitos da Teoria Contingencial. XXI Congresso Brasileiro de Custos – Natal, RN, Brasil, 17 a 19 de novembro de 2014.
- Pasqualotto, N. O processo decisório na agricultura familiar: uma análise à luz da teoria da contingência. *Revista de Administração e Negócios da Amazônia*, v. 9, n. 1, p. 99-111, 2017.
- Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. - Hamburgo: Feevale, 2013.
- Raupp, F. M., & Beuren, Ilse Maria. *Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais*. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006.
- Sá, C. B. de; *Fatores contingenciais e a utilização do custeio alvo: um estudo nas indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE*. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria (PPGC) da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Recife, 2021.

- Sá, C. B. de, & Callado, A. A. C. Relações entre os fatores contingenciais e as fases do custeio alvo: um estudo no polo industrial de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE. *Revista de Contabilidade Da UFBA*, 17(1), e2309. <https://doi.org/10.9771/rcufba.v17i1.57543>.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V., *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- Silva, M. Z., Scarpin, J. E., Rocha, W., & Domenico, D. D. Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio: estudo de caso em uma indústria moageira. *Revista de Administração da USP*, v.49, n.2, p.267-279, abr./jun. 2014.
- Soares, F. R. M. *O custo alvo ferramenta de gestão estratégica*. Faculdade de Economia, Universidade do Porto, 2009.
- Vieira, J. G. S., *Metodologia de pesquisa científica na prática*. Curitiba: Editora Fael, 2010.