



UFRPE

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

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

Josefa Camila Gregório de Brito

Mestrando (a)

Antônio André da Cunha Callado

Orientador (a)

RECIFE - PE

2023

JOSEFA CAMILA GREGÓRIO DE BRITO

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

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

Orientador: Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado.

RECIFE - PE

2023

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

B862i CAMILA GREGÓRIO DE BRITO, JOSEFA
A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NA APLICAÇÃO DO CUSTEIO ALVO: UM ESTUDO NO SETOR DE CONSTRUÇÃO CIVIL NA CIDADE DE JOÃO PESSOA-PB / JOSEFA CAMILA GREGÓRIO DE BRITO. - 2023.
131 f. : il.

Orientador: ANTONIO ANDRE DA CUNHA CALLADO.
Inclui referências e apêndice(s).

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, 2023.

1. Fatores Contingenciais. 2. Processo do Custeio Alvo. 3. Construção Civil. I. CALLADO, ANTONIO ANDRE DA CUNHA, orient. II. Título

CDD 658.151

JOSEFA CAMILA GREGÓRIO DE BRITO

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

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

Linha de Pesquisa: Planejamento, Controle e Análise Financeira.

Aprovada em: 27 / 03 / 2023.

BANCA EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
 ANTONIO ANDRE CUNHA CALLADO
Data: 10/04/2023 09:22:24-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

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

Documento assinado digitalmente
 CARLA RENATA SILVA LEITAO
Data: 04/04/2023 19:03:28-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

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

Documento assinado digitalmente
 ANTONIO ZANIN
Data: 15/03/2023 17:03:05-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Antônio Zanin – Examinadora externo
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

DEDICATÓRIA

A Deus Pai, Filho e Espírito Santo e aos meus familiares: Kátia Rafael (mãe), Genilson Gregório (pai) e Tamara Gregório (irmã), por sempre apoiarem meus sonhos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus Pai, Filho e Espírito Santo, por permitir a concretização de mais um sonho em minha vida, pois obter o título de mestre sempre esteve em meu coração, e chegar a realiza-lo é gratificante. Possuir a benção D'ele, é sinônimo de certeza, quantas vezes como um ser humano tolo, reclamei por determinadas situações não acontecerem em determinados momentos, mas ao final perceber sempre que é tudo no Seu tempo e não no meu, obrigada pelo momento certo, para a realização deste projeto em minha vida.

A minha mãe, pelos momentos de sabedoria, como sempre, me aconselhando com toda sua boa vontade, bem como pelo incentivo a coragem e perseverança que me impediram de desistir, pois ela conhece os sonhos que habitam em meu coração.

A meu pai, pois assim como minha mãe é sempre presente em cada projeto de vida que tenho obrigada pela paciência, por ter acolhido meu retorno para casa, durante os meses do curso, bem como os incentivos e auxílios fornecidas a mim.

A minha irmã, que no momento em que pensei em desistir, me aconselhou a não abandonar os meus sonhos, pois em nossas vidas, escolhas precisam ser tomadas para conseguirmos o que desejamos.

Aos meus colegas e amigos Maria do Rosário e Paulo César, por terem me apresentado a este programa e por me motivarem nos momentos difíceis.

Aos meus colegas de classe, pois nunca tinha presenciado uma turma tão unida como a nossa, sempre nos ajudando.

Ao meu orientador, prof. Dr. Antônio André Cunha Callado, pelo profissionalismo, competência, ensinamento e paciência fornecida a mim, e, sobretudo, por ser meu guia neste processo, muito obrigada pela confiança.

Aos professores membros da banca, a prof.^a Dr.^a Carla Renata Silva Leitão e prof. Dr. Antônio Zanin, pelas valiosas sugestões para o aprimoramento deste estudo.

Agradecer aos professores em geral, por cada ensinamento repassado.

E por fim, mas não menos importante, ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da UFRPE, pela oportunidade aqui presente.

“A menos que modifiquemos à nossa maneira de pensar, não seremos capazes de resolver os problemas causados pela forma como nos acostumamos ver o mundo”.

(Albert Einstein)

RESUMO

A pesquisa em tela teve como objetivo evidenciar 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. Para concretização do objetivo proposto, foi utilizada metodologicamente a pesquisa exploratória, descritiva e quantitativa. Sendo empregada para coleta de dados, um questionário estruturado com 39 questões utilizada em sua maioria a escala *Likert* de 5 ponto, via planilha no *Google forms* encaminhado a 306 empresas do setor, das quais 32 empresas aceitaram participar. 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% ($p=0,05$). Deste modo, foram obtidos como resultados preponderantes inversamente proporcionais, os processos internos, a definição do preço de venda, a vinculação da melhoria contínua, a complexidade do manuseio das máquinas e equipamentos, o monitoramento dos custos de forma contínua e o número de funcionários contratados. No entanto, obteve como resultados significativos diretamente proporcionais a estimação do custo antes e pós processo de produção, do custo máximo admissível, da característica do produto, seu monitoramento, especificações, funcionalidades e qualidades, bem como seu preço de venda, a busca pelo aprimoramento e otimização dos processos, a busca por novas oportunidades, a complexidade do manuseio de máquinas e equipamentos, o envolvimento dos funcionários nos processos de designer e criação, a participação da alta administração nas decisões e as possíveis sugestões consideradas, os recursos empregados e a melhoria contínua.

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

ABSTRACT

The screen research aimed to show how contingency factors affect the development of target costing, in companies in the civil construction sector in the city of João Pessoa-PB. To achieve the proposed objective, exploratory, descriptive and quantitative research was methodologically used. A structured questionnaire with 39 questions was used for data collection, mostly using the 5-point Likert scale, via a Google forms spreadsheet sent to 306 companies in the sector, of which only 32 companies agreed to participate. 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% ($p=0.05$). In this way, the inversely proportional preponderant results were obtained, the internal processes, the definition of the sale price, the connection of continuous improvement, the complexity of handling machines and equipment, the continuous monitoring of costs and the number of employees hired. However, it obtained as directly proportional significant results the estimation of the cost before and after the production process, the maximum admissible cost, the product characteristic, its monitoring, specifications, functionalities and qualities, as well as its sale price, the search for improvement and optimization of processes, the search for new opportunities, the complexity of handling machines and equipment, the involvement of employees in the design and creation processes, the participation of senior management in decisions and possible suggestions considered, the resources employed and improvement to be continued.

Keywords: Contingency Factors. Target Costing Process. Construction.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - Surgimento da Teoria Contingencial.....	25
Figura 02 - Dimensões ambientais de Mintzberg.....	28
Figura 03 - Fatores condicionantes, meios e objetivos da EV.....	50
Figura 04 - Relação entre os tipos de Engenharia de Valor.....	51
Figura 05 - Configuração do plano de trabalho do EAV.....	52
Figura 06 - Processo do custeio alvo.....	55
Figura 07 - Fases para obtenção do custo-alvo.....	56
Figura 08 - Tipologia da Pesquisa.....	64
Figura 09 - Esquematização da delimitação da pesquisa.....	65

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Síntese das principais contribuições teóricas sobre a teoria da contingência.....	24
Quadro 02 - Fatores Contingenciais Investigados.....	26
Quadro 03 - Características e condições para estrutura mecânica e orgânica.....	31
Quadro 04 - O Custo Alvo de acordo com as duas vertentes de pensamento.....	47
Quadro 05 - Requisitos do Custeio Alvo.....	53
Quadro 06 - Comparativo entre o custeio alvo e abordagem tradicional de custos.....	58
Quadro 07 - Escala das medições das variáveis.....	66
Quadro 08 - Características das Empresas.....	67
Quadro 09 - Fatores Contingenciais.....	67
Quadro 10 - Processo do Custeio Alvo.....	67
Quadro 11 – Modelo do questionário estruturado.....	68
Quadro 12 - Interpretação do coeficiente de correlação.....	74

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Tempo de atuação no mercado.....	75
Tabela 2 - Amplitude dos mercados explorados.....	76
Tabela 3 - Distribuição de frequência dos fatores contingenciais do ambiente referentes às das empresas do setor.....	76
Tabela 4 - Distribuição de frequência dos fatores contingenciais de tecnologia referentes às das empresas do setor.....	78
Tabela 5 - Estrutura hierárquica das empresas do setor.....	80
Tabela 6 - Distribuição de frequência dos fatores contingenciais de estrutura referentes às das empresas do setor.....	81
Tabela 7 - Distribuição de frequência referente ao faturamento anual bruto das empresas do setor.....	82
Tabela 8 - Distribuição de frequência referente ao número de funcionários das empresas do setor.....	82
Tabela 9 - Distribuição de frequência dos fatores contingenciais de estratégia referentes às das empresas do setor.....	83
Tabela 10 - Distribuição de frequência dos aspectos referentes a pesquisas de mercado para o desenvolvimento de novos produtos ou alteração de produtos já existentes.....	84
Tabela 11 - Distribuição de frequência referente à definição do preço de venda com base nas condições do mercado setor.....	85
Tabela 12 - Distribuição de frequência referente à definição da margem de lucro com base nas condições do mercado setor.....	85
Tabela 13 - Distribuição de frequência referente à estimação dos custos dos produtos antes de iniciar o processo de produção.....	86
Tabela 14 - Distribuição de frequência referente à estimação do custo máximo admissível.....	86
Tabela 15 - Distribuição de frequência referente à estimação dos custos dos produtos após o início do processo de produção.....	86
Tabela 16 - Distribuição de frequência dos aspectos referentes ao desenho do processo do custeio Alvo.....	87
Tabela 17 - Distribuição de frequência dos aspectos referentes às fases de produção do custeio Alvo.....	88

Tabela 18 - 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.....	90
Tabela 19 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de planejamento do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes à tecnologia.....	91
Tabela 20 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de planejamento do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes à estrutura.....	92
Tabela 21 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes a estratégia.....	93
Tabela 22 - 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.....	94
Tabela 23 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase do desenho do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes à tecnologia.....	95
Tabela 24 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase do desenho do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes à estrutura.....	96
Tabela 25 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase do desenho do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes à estratégia.....	96
Tabela 26 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de processo do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes ao ambiente.....	97
Tabela 27 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de processo do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes à tecnologia.....	98
Tabela 28 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de processo do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes à estrutura.....	98
Tabela 29 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de processo do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes à estratégia.....	100

LISTA DE APREVIATURAS E SIGLAS

ABC - Custeio Baseado em Atividade

ABM - Gestão Baseada em Atividades

CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CNI - Confederação Nacional da Indústria

EVA - *Economic Value Added*

FIEP - Federação das Indústrias do Estado da Paraíba

IFAC - *International Federation of Accountants*

IMAP - *International Management Accounting Practice*

JIT - *Just in Time*

PPGC - Programa de Pós-Graduação em Controladoria

UFRPE - Universidade Federal Rural de Pernambuco

VBM - Gestão Baseada em Valor

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO.....	17
1.1 JUSTIFICATIVA.....	17
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA.....	20
1.3 OBJETIVOS.....	22
1.3.1 Objetivo Geral.....	22
1.3.2 Objetivos Específicos.....	22
2.REFERÊNCIAS TEÓRICO.....	23
2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	23
2.1.1 Fatores Contingências.....	26
2.1.1.1 Ambiente.....	27
2.1.1.2 Estratégia.....	29
2.1.1.3 Estrutura.....	30
2.1.1.4 Tecnologia.....	31
2.2 CUSTEIO ALVO.....	33
2.2.1 Definições.....	33
2.2.2 Histórico.....	37
2.2.3 Objetivos.....	39
2.2.4 Características.....	41
2.2.5 Princípios.....	42
2.2.6 Elementos do Custeio Alvo.....	43
2.2.6.1 Preço Alvo.....	43
2.2.6.2 Lucro Alvo.....	45
2.2.6.3 Custo Alvo.....	46
2.2.6.4 Engenharia de valor.....	48
2.2.7 Processo do Custeio Alvo.....	53
2.2.8 Vantagens.....	57
2.2.9 Desvantagens.....	59
2.3 ESTUDOS ANTERIORES.....	60
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	63
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA.....	63
3.2 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA.....	64
3.3 ESCOPO.....	65

3.4 VARIÁVEIS DA PESQUISA.....	66
3.5 COLETA DE DADOS.....	68
3.5.1 Método e Instrumento de Coleta de Dados.....	68
3.6 TÉCNICA DE ANÁLISE DOS DADOS.....	73
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	75
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	75
4.1.1 Perfil das Empresas.....	75
4.1.2 Fatores Contingenciais.....	76
4.1.2.1 Ambiente.....	76
4.1.2.2 Tecnologia.....	78
4.1.2.3 Estrutura.....	80
4.1.2.4 Estratégia.....	82
4.1.3 Processo do Custeio Alvo.....	84
4.1.3.1 Fase de Planejamento.....	84
4.1.3.2 Fase de Desenho.....	87
4.1.3.3 Fase da Produção.....	88
4.2 ANÁLISE DE SIGNIFICÂNCIA DAS RELAÇÕES.....	89
4.2.1 Fatores Contingenciais e a Fase de Planejamento do Custeio Alvo.....	89
4.2.2 Fatores Contingenciais e a Fase do Desenho do Custeio Alvo.....	94
4.2.3 Fatores Contingenciais e a Fase do Processo do Custeio Alvo.....	97
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	102
REFERÊNCIAS	105
APÊNDICE A - RELAÇÃO DAS EMPRESAS	119
APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO DA PESQUISA.....	125

1.INTRODUÇÃO

1.1. JUSTIFICATIVA

A Contabilidade Gerencial é definida por Horngren *et al.* (2004) como um processo de identificar, mensurar, acumular, preparar, interpretar e comunicar informações que possam auxiliar gestores a atingirem seus objetivos organizacionais.

Desta forma, pode ser verificado que a contabilidade gerencial procura constituir a principal fonte de informação para a tomada de decisão das organizações, auxiliando seus usuários, de forma a aperfeiçoar as várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados através da contabilidade financeira (IUDÍCIBUS, 2009).

Para Espejo (2008) os artefatos contábeis servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que a priori baseiam-se na otimização dos recursos, partindo para uma perspectiva de obtenção de resultados a longo prazo. É por meio dessas ferramentas (artefatos contábeis), que as informações possuem características de precisão, tempestividade e veracidade, as quais distribuem-se em processos internos e externos indispensáveis para análise e interpretação de dados (ISIDORO, 2012).

O grande intuito da adoção dos artefatos da contabilidade é a melhor organização dos elementos, auxiliando o desempenho das tarefas para um eficiente controle gerencial (FREZATTI *et al.*, 2009). A contabilidade gerencial foi evoluindo com o tempo e mudando principalmente seu foco e objetivo, que acarretaram um posicionamento no processo de planejamento e tomada de decisão (SOUTES, 2006).

Quando referenciado o termo artefatos, é importante deixar claro que se trata de ferramentas gerenciais, que podem ser utilizadas nas funções dos gestores da contabilidade gerencial. Entretanto, Parisi e Megliorini (2011) informam que os artefatos, do inglês *tools*, denotam elementos essenciais para a confecção da informação contábil, pois se constituem de metodologias que incluem como premissas, modelos de gestão e mensuração.

A eficácia dos artefatos gerenciais é contingente, pois, pode ocorrer a partir de determinadas circunstâncias particulares dentro das organizações. Ocasionalmente, informações importantes para a escolha dos artefatos gerenciais (CHENHALL, 2003). Caracterizando-se como contingente, pois as organizações refletem a influência do ambiente em que estão inseridas (DONALDSON, 1999).

Em março de 1988, o *International Federation of Accountants* (IFAC), mais conhecido como Federação Internacional de Contadores, publicou o *International Management*

Accounting Practice 1 (IMAP 1), o qual em sua segunda seção, denominada *Evolution and Change in Management Accounting*, classificou a contabilidade gerencial em estágios ordenados, estes, com seus objetivos e parâmetros (GRANDE; BEUREN, 2011).

Para Costa (2010), cada estágio evolutivo representa uma estrutura adaptativa de um novo conjunto de condições que as organizações enfrentam, absorvendo, reformando e adicionando novas tecnologias aos estágios anteriores. A passagem de um estágio para o outro se deu de forma gradual, sendo que cada estágio representou uma adaptação a um novo conjunto de condições com o qual as organizações se depararam (MORAIS *et al.*, 2012).

Aguiar *et. al* (2009), evidenciaram em seu trabalho os estágios evolutivos da contabilidade gerencial, e dividiram em estágios tradicionais e modernos. O estágio tradicional, o seu principal foco era, a determinação dos custos, controle financeiro e a informação para planejamento e controle gerencial (BASTOS, 2016). Quanto ao estágio moderno, seu principal foco era, a redução de perdas de recursos em processos organizacionais e a criação de valor através do uso efetivo dos recursos, todos esses estágios foram indicados em 1998 pelo *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998).

Os artefatos tradicionais são considerados pelo: custeio por absorção, custeio variável ou direto, custo padrão, preço de transferência e descentralização, o retorno sobre o investimento, a moeda constante e valor presente, e por fim o orçamento (COLARES; FERREIRA, 2013).

Já os artefatos modernos, foram elencados pelo: Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio Meta ou alvo (*target costing*), *Benchmarking*, *Kaizen*, *Just in Time* (JIT), Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico, Gestão Baseada em Atividades (ABM), GECON, EVA (*Economic Value Added*), Simulação, *Balanced Scorecard*, e Gestão Baseada em Valor (VBM) (COLARES; FERREIRA, 2013).

Soutes (2006) frisa que, se um artefato está classificado em um estágio, não há a necessidade do mesmo em outro estágio. Os artefatos gerenciais considerados modernos não substituem os tradicionais, sendo considerados por Junqueira (2010) como recursos suplementares para uma melhor posição dos resultados da organização, porém estes artefatos modernos como suplementos, se tornam fundamentais para que o processo seja eficaz e eficiente.

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).

Segundo Sá (2021, p. 16), “a competitividade é um dos elementos que caracterizam o cenário econômico, em que as organizações necessitam cada vez mais de artefatos gerenciais para que possam otimizar as suas atividades e consigam se manter no mercado de maneira viável”.

Cruz e Rocha (2008, p. 32), abordam que, a concorrência nacional e internacional, bem como a variedade de produtos com ciclos de vida cada vez menores, são alguns dos fatores que propiciaram um ambiente de alta competitividade, forçaram assim, mudanças por parte das empresas em geral, quanto ao cálculo dos seus preços de venda.

Melo e Callado (2019, p. 105), evidenciam “que esses fatores trouxeram consigo novas necessidades quanto à utilização das informações contábeis, tornando-se uma ferramenta vital na gestão estratégica de custos das empresas”. É em função da acirrada competição do mercado, que “[...] os concorrentes conseguem, em maior ou menor tempo, igualar-se ou aproximar-se da qualidade e do preço dos produtos líderes de mercado [...]” (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004, p. 40).

Neste contexto, o custeio alvo é considerado como um instrumento estratégico gerencial de grande importância para os gestores (COLAUTO; BEUREN, 2005), “sua aplicação é especialmente importante num ambiente de competitividade empresarial” (ONO; ROBLES JÚNIOR, 2004, p. 65). Sendo assim, o custeio alvo “se caracteriza como um instrumento de planejamento de custos e de resultados estratégicos utilizado para ajudar as empresas a obter uma margem de contribuição objetivada” (GOMES; MOREIRA; COLAUTO, 2010, p. 22).

Adicionalmente, Biazebete; Borinelli; Camacho, (2009, p. 59) corroboram que, o “custeio alvo pode ser uma ferramenta capaz de suprir as necessidades de informações a respeito dos custos”. Visto que, “é um programa de redução de custos fortemente direcionado para o lucro programado estrategicamente” (SAKURAI, 1997, p. 57).

Neste sentido “a utilização do custeio alvo pelas empresas, independentemente do segmento econômico em que se encontram, pode representar um diferencial que contribua de modo significativo para o alcance dos seus objetivos” (CAMACHO; ROCHA, 2007, p. 37).

Portanto, um motivo relevante para se estudar a aplicação do custeio alvo, este, com intuito de ser o mais assertivo possível, contribuindo assim, como material de grande importância para estudiosos do tema.

A escolha das empresas onde os dados foram analisados, deu-se pelas características delas, 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.

Ao alcançar os objetivos propostos nesta pesquisa, obteve-se uma visão ampla que pode contribuir academicamente para a sociedade contábil, assim como socialmente para entendimento do assunto, com linguagem clara e de fácil compreensão, assim como economicamente, levantando pontos-chaves que podem vir a ser estudados de forma mais aprofundada e conseguir ainda mais o que agregar as empresas e todos envolvidos na área contábil.

Por essa razão, surgiu a escolha do tema aplicado em indústrias, 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 14ª (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.

Desenvolver uma pesquisa envolvendo tal segmento, passa a ter uma relevância econômica social, ajudando no desenvolvimento das empresas, assim como a relevância acadêmica que contribui como primeira visão acerca do tema proposto.

1.2. PROBLEMA DE PESQUISA

Diante das mudanças no cenário econômico devido à alta competição e exigências dos clientes, há a necessidade de maior oferta no mercado atrelado a diminuição do ciclo de vida dos produtos (GOMES; MOREIRA; COLAUTO, 2010).

Neste sentido, 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).

Bandeira (2019) esclarece que, existe um relacionamento direto entre desempenho organizacional e teoria da contingência na medida em que, em um pior ou um melhor desempenho organizacional, depende da conformação da estrutura organizacional em relação as variáveis contingentes.

Portanto, a manutenção da competitividade passa pela necessidade de decisões estratégicas, em que conhecer como e de que maneira os recursos organizacionais são utilizados pode representar vantagem competitiva e perenidade da organização (SILVA *et. al*, 2014).

Neste sentido, a análise do desempenho organizacional “é uma das características que está dominando a atuação das empresas no Brasil e no mundo e a intensidade com que se aplica

a mensuração de desempenho, depende da organização e do setor do qual a organização esteja inserida” (BANDEIRA, 2019, p. 24).

A abordagem contingencial está atrelada as teorias organizacionais, onde as organizações são vistas como um sistema aberto, podendo interagir com o ambiente e outros fatores contingenciais, envolvendo a tecnologia utilizada, estrutura, porte e estratégias (KLEIN; ALMEIDA, 2016).

Através da eficiência operacional as empresas, possuem fatores determinante para sua sobrevivência, e que “a constante busca de liderança no mercado faz com que as empresas mantenham busca permanente por redução de custos ou algum tipo de diferenciação no produto que faça com que os clientes adquiram preferência por seu produto em relação ao concorrente” (LINHARES, 2003, p. 77).

Dekker e Smidt (2002, p. 293) abordam que, “o uso de informações de custos e gerenciamento de custos durante o projeto do produto é um assunto que recebe cada vez mais atenção na literatura contábil”, e que, a principal motivação para gerenciar custos durante o projeto do produto está no estágio de desenvolvimento do produto, pois, a maioria dos custos já foram projetados ao produto, não podendo este sofrer influencias.

Portanto, a gestão estratégica de custos é “uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva” (SHANK; GOVIDARAJAN, 1997, p. 4).

Portanto, a gestão do custo começa desde o momento da concepção do produto até o seu lançamento no mercado, o qual envolve todo o planejamento do ciclo de vida do produto (SOARES, 2009, p. 8).

Assim, centrado na engenharia de valor, o custo alvo é um sistema de planejamento e gestão de custos de um produto desde a fase inicial do seu desenvolvimento até ao seu lançamento no mercado (SILVA *et al.*, 2014).

Neste sentido, Dekker e Smidt (2002, p. 294) abordam que, “o custo-alvo é uma técnica importante para planejamento, desenvolvimento e design detalhado de novos produtos”, sendo este, “uma técnica de cálculo de custos para gerenciar os lucros futuros de uma empresa, incluindo explicitamente os custos-alvo no processo de desenvolvimento de produto”.

Linhares (2003) destaca que, o custeio alvo se trata de uma ferramenta eficaz no processo de planejamento de novos produtos, bem como os produtos já inseridos no mercado, partindo da reformulação destes. O “custeio alvo pode ser uma ferramenta capaz de suprir as

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

Tem como elementos fundamentais nesta pesquisa, quanto ao custeio alvo, o estudo do produto, do preço, do lucro e da engenharia de valor. Segundo Ima (1997), existi uma ligação entre a estratégia e a criação de valor. Deste modo, a gestão estratégica empresarial, deve ter como objetivo a criação de valor para seus acionistas e *stakeholders*, promovendo, produtos atrativos, empregos atrativos e oportunidades aos seus fornecedores. Por tanto, a “[...] empresa emprega seu tempo e recursos para alcançar seus objetivos empresariais” (BRIMSON, 1996, p. 63). 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?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Evidenciar de que maneira os fatores contingenciais afetam o desenvolvimento do custeio alvo, em empresas do setor industrial de construção de civil na cidade de João Pessoa-PB.

1.3.2 Objetivos Específicos

Desta forma, visando atender o objetivo geral desta pesquisa, faz necessários os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar o perfil das indústrias pesquisadas;
- b) Analisar a influência dos fatores contingenciais na fase de planejamento do processo do custeio alvo;
- c) Analisar a influência dos fatores contingenciais na fase de desenho do processo do custeio alvo;
- d) Analisar a influência dos fatores contingenciais na fase de produção do processo do custeio alvo.

2. REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1. TEORIA DA CONTINGÊNCIA

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, 2010).

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.

Ferreira (2016) expõe que, é esta interação com o meio ambiente e suas trocas de informações, que as organizações são influenciadas, e tais influências sejam elas internas ou externas corroboram para a tomada de decisão. Portanto, é de vital importância que as empresas monitorem seu ambiente de atuação, proporcionando tomadas de decisões mais proativas ao invés de reativas.

Segundo Zeithaml, Varadarajan e Zeithaml (1988) cada organização é única, e que devem ser analisadas individualmente, pois, não existe um modelo efetivo universal administrativo para todas. Gorla e Lavarda (2012, p. 2) expõe que, “o fato de não haver nada absoluto e imutável nas empresas é a principal base da teoria da contingência, sendo assim, há inúmeros fatores com possibilidade de alterar a realidade das organizações”.

Marques e Souza (2010) abordam que, a teoria da contingência se concretizou através dos vários estudos sobre a evolução da estrutura das organizações e suas complexidades. Alguns

autores que contribuíram para a construção da Teoria Contingencial podem ser citados, tais como Burns e Stalker (1961) que abordaram sobre o ambiente e a estrutura, Chandler (1962) onde estudou a estratégia, Woodward (1965) sobre a tecnologia, Lawrence e Lorsch (1967), Perrow (1976), Thompson (1967), Khandwalla (1961) e Donaldson (2001) sobre o desempenho operacional, bem como os mais recentes Chenball (2003), Tilema (2005), Aguiar, Frezatti (2007) e Cadez (2007) que relacionaram os fatores contingenciais aos sistemas contábeis, Chen (2005) relacionou os fatores contingenciais com questões orçamentárias, entre outros.

Complementarmente Junqueira (2010) elencou as principais contribuições teóricas da teoria da contingencia, proporcionando esquematizar uma linha do tempo e suas contribuições.

Quadro 01 - Síntese das principais contribuições teóricas sobre a teoria da contingência

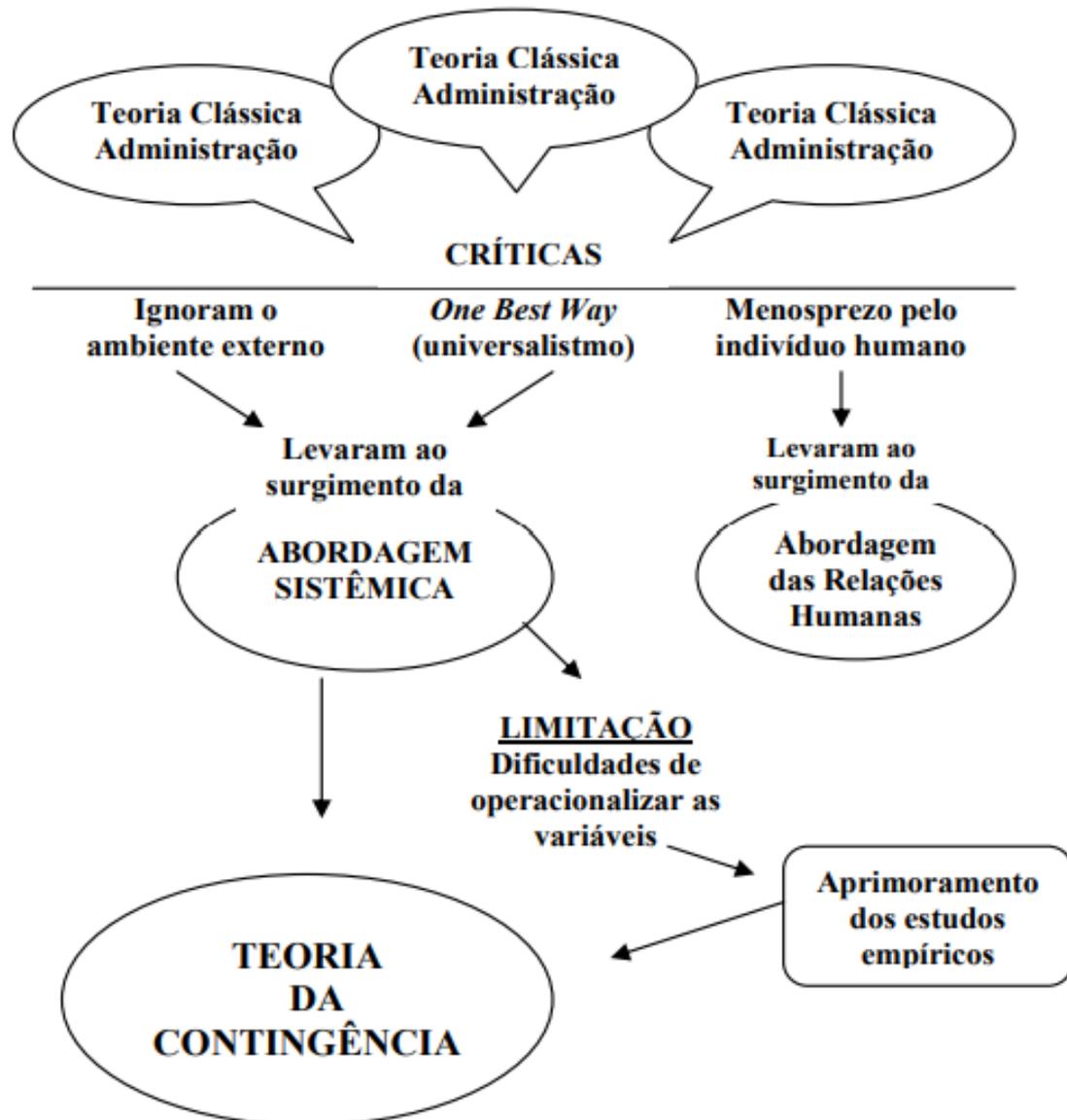
Autores	Principais contribuições
Woodward (1958)	Foi a primeira pesquisadora a propor a teoria da contingência. Woodward evidenciou que, à medida que a tecnologia avança, as empresas levam primeiro uma estrutura mais mecanicista e, depois, uma estrutura mais orgânica.
Burns & Stalker (1960)	Evidenciaram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

Fonte: FAGUNDES *et al.* (2010, p. 56).

Neste sentido, Silva (2005) aborda que, conforme os anos se passaram várias teorias contribuíram para o enriquecimento da teoria contingencial, pois seu foco foi se desenvolvendo em relação a estrutura, pessoas, ambientes, tecnologia e cada passo alcançado proporcionou uma contribuição a esta teoria.

Guerra (2007) por sua vez, estruturou o surgimento da teoria da contingencia, o autor aborda que, foi através das diversas críticas surgidas à teoria clássica da administração, principalmente em relação à interação com os fatores situacionais, ou seja, fatores externos e internos à organização, onde não existe apenas um universalismo (*one best way*) aplicado a qualquer empresa, mas sim, que tudo depende.

Figura 01 - Surgimento da Teoria Contingencial



Fonte: GUERRA (2007, p.21)

Com isso, percebe-se que, as organizações são sistemas abertos que variam conforme o ambiente em que estão inseridas. Conforme Donaldson (1999) e Camacho (2010), não existe uma estrutura única que possa proporcionar o mais adequado panorama para todas as organizações, mas sim, os fatores internos e externos a que a mesma está exposta que irão contribuir para sua melhor forma de operar.

Neste sentido, percebe-se que as teorias clássicas eram norteadas pela ideia do universalismo, foi a partir dessa limitação que surgiram “os estudos que passaram a considerar o ambiente em que as organizações operam, dando força à abordagem sistêmica, que mesmo representando um avanço em relação às abordagens anteriores, ainda carecia de precisão na operacionalização das variáveis ambientais” (SÁ, 2010, p. 36).

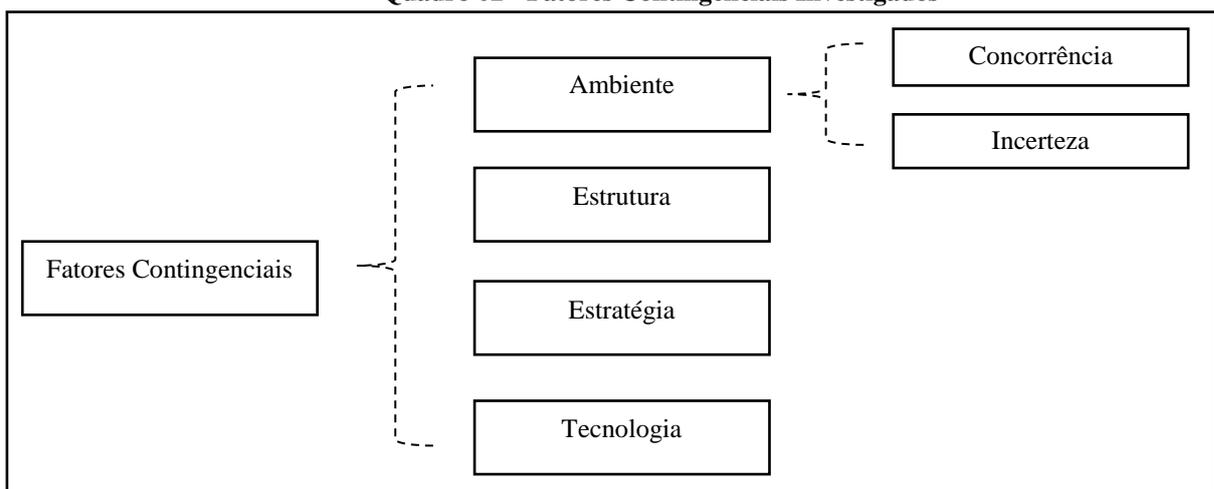
2.1.1 Fatores Contingenciais

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). Para esta pesquisa em questão, será apresentado os seguintes fatores contingenciais:

Quadro 02 - Fatores Contingenciais Investigados



Fonte: adaptado MARQUES (2012)

Os fatores contingenciais são a chave para determinar sistemas mais adequados para a organização, levando a contribuir para o desempenho da empresa (MEDEIROS, 2018). Ainda concernente a fatores contingenciais, os estudos apresentam que, há fatores diversificados que

exercem influências sobre as práticas gerenciais a serem adotadas em uma organização, em que os fatores comumente encontrados na literatura sobre essa abordagem dizem respeito à estrutura, estratégia, incerteza ambiental e também a tecnologia (SÁ, 2021).

2.1.1.1 Ambiente

Para Araújo, Moreira e Andreassi (2019), o fator contingencial ambiente, pode ser denominado de fator externo, é entendido como uma variável independente na teoria da contingência. Este, refere-se a atributos particulares, ou seja, específicos, onde pode-se ponderar a intensa competição de preço de competidores potenciais ou existentes, bem como a probabilidade de uma mudança na disponibilidade de materiais (CHENHALL, 2007).

Há autores que tratam o fator ambiente à aspectos de incerteza e lidam como estrutura organizacional, tais como (BURNS; STALKER, 1960; LAWRENCE; LORSCH, 1967; PERROW, 1972). Entretanto, “o ambiente é o espaço onde as organizações possuem pouco ou nenhum poder de influenciá-lo e, diante disso, precisam se adequar em termos de estrutura, procedimentos administrativos e modelos de negócio, para que possam se adaptar” (ARAÚJO; MOREIRA; ANDREASSI, 2019, p. 67).

Otley (2016, p. 50) explana que, “é a incerteza percebida pelos indivíduos que afetará mais diretamente seu comportamento”. Enquanto Fisher (1995) aborda que, tais incertezas são influenciadas pelo relacionamento com o cliente, os fornecedores, o mercado de trabalho e os órgãos governamentais.

Klein e Almeida (2014, p. 40) afirmam que, quanto maior o nível de incerteza, maior a necessidade de informações coletadas, por parte dos gestores. Portanto, “a incerteza pode ser compreendida como o nível de incerteza associado ao ambiente da organização, ou ainda como o nível de incerteza que os participantes e grupos da organização percebem nos seus ambientes”, e que “[..]pode ser definida como uma variável ou categoria que condiciona a organização como dependente do seu ambiente”.

A análise das incertezas do ambiente engloba dois aspectos, a idade e a incerteza, pois em ambientes com baixa incerteza as ações e os resultados podem ser previstos com maior facilidade se as organizações já possuírem experiências, ou seja, organizações que possuem mais experiências, mesmo enfrentando maiores incertezas, possuem condições de prever os resultados em comparação aquelas que não possuem (MARQUES, 2012).

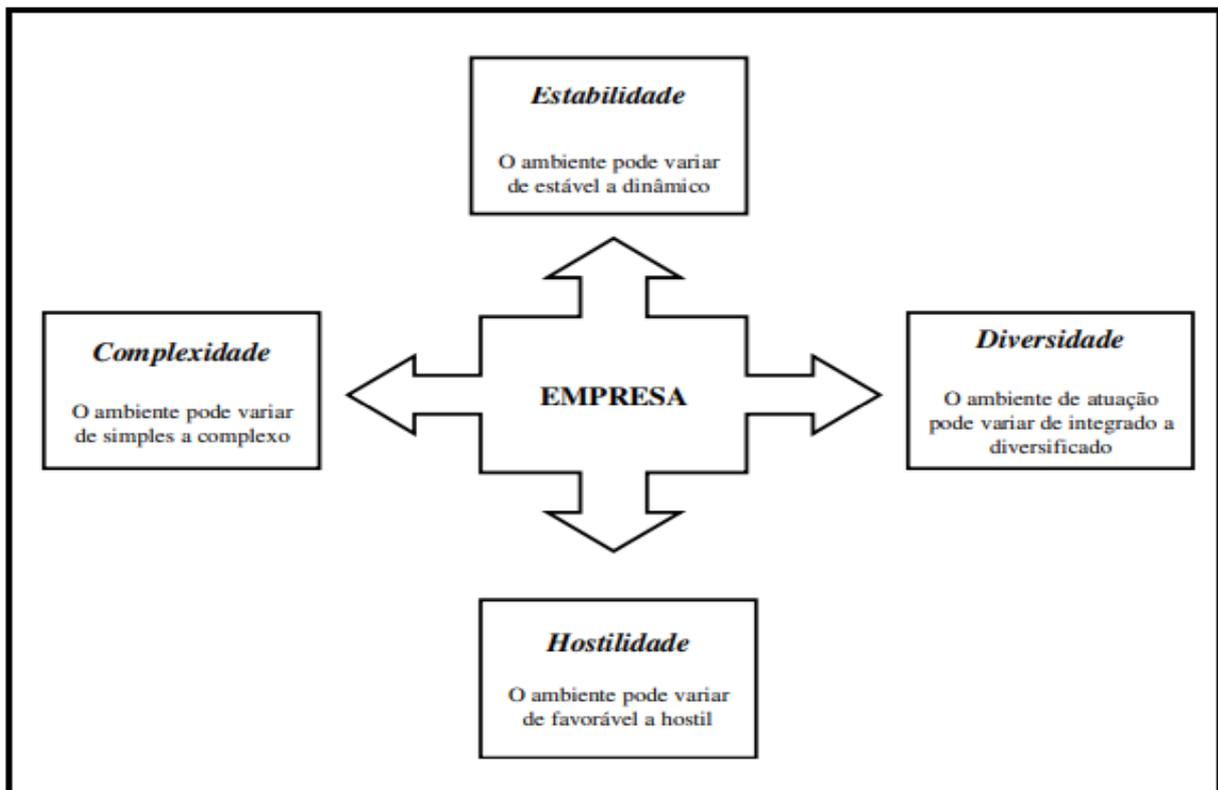
Lofsten e Lindelof (2005) afirmam que, o ambiente externo pode ser utilizado para explicar fatores importantes que influenciam no design do sistema de contabilidade gerencial.

Corroborando Leite, Diehl e Manvailer (2015) relata que o fator ambiente com suas diversas características peculiares, influenciam totalmente nos sistemas de controle gerencial das empresas. Quanto mais alto o nível de incerteza ambiental afetando o desempenho das empresas, maior ênfase nas medidas não financeiras na avaliação de desempenho (HOQUE, 2004).

Segundo Leite, Diehl e Manvailer (2015), no fator ambiente a organização consegue extrair e analisar diversas características que influenciam o ambiente organizacional e existem dimensões que são mais utilizadas, que podem caracterizar o ambiente das empresas, são elas o dinamismo, hostilidade e diversidade, tais dimensões são consideradas os principais desafios enfrentados pelas empresas.

Para Mintzberg (2011), as dimensões ambientais podem ser elencadas como estabilidade, complexidade, diversidade de mercado, e por fim hostilidade. Chenhall (2003) aborda que, a variável contingente ambiente é utilizada pela teoria da contingência desde o princípio, possuindo a mesma, grande importância. Junqueira (2010), após realizado estudos propostos por Khandwalla (1977) e Mintzberg (1979), identificou quatro dimensões para a variável ambiente.

Figura 02 - Dimensões ambientais de Mintzberg



Fonte: JUNQUEIRA (2010, p. 56), adaptado Khandwalla (1977) e Mintzberg (1979)

Pode-se verificar que, são vários os dinamismos organizacionais os quais possuem relação direta com imprevistos. Neste sentido, ambientes marcados pela hostilidade tendem a ser mais dinâmicos e sua diversidade pode estar relacionada a diversos fatores, tais com a quantidade de produtos e serviços ofertados, diversidade de clientes, bem como sua região geográfica (LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015).

Marques (2012) enfatiza em seu trabalho que, o custeio alvo é uma prática que atinge a melhor performance em ambientes, estes, com níveis de alta diversidades. Visto que, em ambientes de alta competitividade as organizações devem se tornar especialistas no processo de desenvolver produtos de baixo custo e alta qualidade.

2.1.1.2 Estratégia

Os estudos do fator estratégia foram introduzidos por Chandler (1962), baseado em estudos de caso em empresas norte americanas, onde verificou-se que, as mudanças propagadas na estratégia organizacional são conduzidas por mudanças de estratégia, e estas, estão associadas a mudanças no ambiente da organização (JUNQUEIRA, 2010). “A estratégia é um fator interno que pode ser escolhido por iniciativa da empresa, ou redefinido a partir de certas contingências, podendo ser conduzido modelos de gestão e até mesmo a história da empresa” (BRIZOLLA *et al.*, 2017, p. 361).

Para Snow e Hambrick (1980) a estratégia é um mecanismo que guia o alinhamento ambiental e proporciona interações com as operações internas da organização. Enquanto, para Ansoff e McDonnell (1993, p. 70) a estratégia organizacional “é um conjunto de regras de tomada de decisão para orientação do comportamento de uma organização”.

Wright, Kroll e Parnell (2000) expõe que, o objetivo da estratégia é alcançar os resultados das metas impostas pela organização. A estratégia é um fator contingencial, que possui como principais aspectos relacionados, a análise da estratégia que está sendo adotada pela empresa, a defesa do nicho de mercado, a análise de novas ameaças e oportunidades e a postura diante de um ambiente competitivo (OLIVEIRA *et al.*, 2014).

Porter (1999, p. 63), afirma que, a “estratégia é criar uma posição exclusiva e valiosa envolvendo um diferente conjunto de atividades”. A estratégia é o meio pelo qual os gerentes, podem influenciar a natureza do ambiente externo, suas tecnologias, os arranjos estruturais e sua cultura (CHENHALL, 2007).

Leite, Diehl e Manvalier (2015, p. 91), classificam a estratégia organizacional em quatro tipologias, sendo: estratégia prospectora, estratégia analista, estratégia defensora e pôr fim a

estratégia reativa. Segundo os autores, a estratégia prospectora, está ligada a organizações que possuem ambientes mais dinâmicos, enquanto, a estratégia analista tem como característica organizações com estratégia de níveis prospectora e defensora, já as organizações que adotam a estratégia defensora, esforçam-se para encontrar e manter o domínio estável de um nicho de produtos/serviços, em relação a estratégia reativa, esse tipo de estratégia está ligado a situações a qual a organização está inserida, ou seja, ela responde as transformações do ambiente em que está localizada.

Para os autores Otley (2016) e Simons (1995) a estratégia afetar o *design* do Sistema de Controle Gerencial (SCG) de várias maneiras, principalmente quando ligada a categoria de desenho da organização. Independentemente da estratégia adotada, a mais adequada é sempre levada em consideração a suas particularidades, ou seja, vai depender do ambiente (CHIRST; BURRITT, 2012).

Shahzadi *et al.* (2018) esclarece que, cada organização deve mudar sua estratégia de acordo com as mudanças no ambiente, pois cada estrutura organizacional possui sua estratégia de aprendizagem alinhada à sua capacidade de adaptação, levando a cada mudança estratégica, seja ela gradual ou radical, sofrer impactos no arranjo estrutural da organização ocasionando uma mudança bem-sucedida.

2.1.1.3 Estrutura

A estrutura é um fator contingencial interno, a qual é controlável pela empresa. Sua estrutura é realizada através do grau de descentralização, ou seja, um maior grau descentralizador conduz a estrutura orgânica e um menor grau gera estrutura mecânica (GORLA; LAVARDA, 2012). Segundo Chenhall (2007), os arranjos estruturais podem influenciar tanto a eficiência do trabalho como a motivação dos indivíduos, seus fluxos de informação, bem como os sistemas de controle que ajudam a moldar o futuro da organização.

Para Maguire (2003), o fator contingencial estrutura, pode ser entendido por duas dimensões, a primeira por sua complexidade estrutural e a segunda por seu controle estrutural. Neste sentido, Bandeira (2019, p. 53) descreve que, em relação a complexidade estrutural, pode ser entendida como o “grau de diferenciação (vertical, funcional, espacial) dentro da organização, incluindo o grau de especialização ou divisão do trabalho e o número de níveis hierárquicos”. Enquanto, o controle estrutural parte do ponto de vista dos “aparatos administrativos (administração, formalização, centralização) formais que a organização institui para conseguir coordenação e controle entre seus trabalhadores e o trabalho”.

Espejo (2008) subdividi a estrutura organizacional em duas: estruturas mecanicistas e estruturas orgânicas. Corroborando Sá (2021) esclarece que, o sistema mecânico tem como objetivo e metas realizar o que foi planejado pela organização, ou seja, ele funciona igual a uma máquina programável, enquanto, o sistema orgânico funciona com base na maximização da satisfação, ou seja, seus objetivos e metas estão focados na flexibilidade da organização bem como no desenvolvimento dos recursos humanos.

Quadro 03 - Características e condições para estrutura mecânica e orgânica

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

Fonte: SÁ (2021, p. 50)

A estrutura orgânica tem como característica principal a tomada de decisão descentralizada, baixa especialização e formalização, enquanto a estrutura mecânica a tomada de decisão é centralizada, possuindo alta especialização e formalização (MARQUES, 2012).

Conforme abordado por Fagundes *et al.* (2010), uma organização que enfrenta um ambiente estável, com poucas mudanças, a estrutura mecanicista é mais eficaz, enquanto um ambiente mais dinâmico, com elevado grau de mudanças, faz-se necessário ter uma estrutura orgânica. Diante disso, verifica-se que, no sistema mecanicista as empresas são vistas como um sistema fechado, enquanto a teoria da contingência explana as organizações como sistemas aberto, onde adaptam-se as contingências do ambiente.

2.1.1.4 Tecnologia

Iniciado em 1953, na *South East College of Technology*, pela socióloga Joan Woodward, onde apresentou o resultado de 100 empresas britânicas analisadas entre a relação a dois fatores a tecnologia e estrutura adotadas (MANTOVANI, 2012). Neste estudo, foram

utilizados para análise e classificação três sistemas de produção: o unitário e pequenos lotes, grande quantidade e produção em massa e processo contínuo (FAGUNDES *et al.*, 2010).

Para Chenhall (2003) o termo tecnologia tem muitos significados, principalmente no âmbito organizacional, podendo ser entendida como processos de trabalho. Neste sentido, sua ênfase está focada nas aplicações avançadas de sistemas de informação nas organizações (HYVONEN, 2007). O fator tecnologia pode ser associado a todos os setores da organização (PERROW, 1967).

Geralmente pode ser avaliada em duas dimensões, a primeira relacionada a tecnologia da informação e a outra ligada à manufatura (MARQUES, 2012). Por tecnologia da informação pode-se entender todo software e hardware que a empresa possua para atingir seus objetivos (MANTOVANI, 2012). Enquanto a tecnologia ligada a manufatura ou produção, pode ser classificada em: produção unitária ou por encomenda, produção em massa ou mecanizada e produção automatizada ou por processos (GUERRA, 2007).

Para Marques (2012), a tecnologia está relacionada ao uso de computadores, este possui a comunicação digital, a qual têm um amplo poder de reduzir os custos de coordenação, comunicação, e processamento de informações, sendo economicamente vantajosa principalmente por facilitar inovações complementares. Portanto, “[...] a tecnologia se refere como funcionam os processos de trabalho da organização (a forma como as tarefas transformam entradas em saídas) e inclui hardware (como máquinas e ferramentas), materiais, pessoas, software e conhecimento” (CHENALL, 2003, p. 11).

Fagundes *et al.* (2010, p. 55) aborda que, os principais estudos do fator tecnologia possui duas dimensões importantes que são: (a) a possibilidade de analisar a tecnologia e (b) a previsibilidade ou variabilidade do trabalho. Sendo assim, pode-se descrever que, a análise da tecnologia se destaca na medida em que as atividades são desmembradas e altamente específicas. Já a variabilidade refere-se ao número de casos excepcionais ou imprevisíveis e à extensão em que os problemas são conhecidos. O autor ainda explanou que, é através dessas duas dimensões que a tecnologia pode ser dividida em atividades rotineiras e não rotineiras, onde a tecnologia rotineira está ligada diretamente a estrutura burocrática da organização e a não rotineira a estrutura orgânica.

Marques (2012) abrange que, a tecnologia possui a habilidade de ligar mais de uma atividade na organização facilitando a coleta de dados e a sua divulgação em tempo real. Desta forma, a tecnologia padroniza os esforços de forma eficiente a preparação de documentos para demais setores.

2.2. CUSTEIO ALVO

2.2.1 Definições

Ocasionada 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 méthode 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”.

A premissa básica do custeio alvo é uma administração de custos eficientes. É a partir do preço de venda prévio estabelecido pelo mercado, que se verifica qual a margem de lucro necessária, para garantir a continuidade da empresa (BOMFIM, 2006).

Segundo Scarpin (2000, p. 55):

O target costing pode ser definido como sendo um modelo de gerenciamento de lucros e custos, desenvolvido principalmente para novos produtos (ou produtos que terão seu projeto alterado) visando trazê-los para uma situação de mercado, ou seja, o produto passa a ter um preço de mercado competitivo, proporcionando um retorno do investimento durante todo o seu ciclo de vida a um custo aceitável (custo alvo), determinado pelo seu preço de venda.

Para Brito, Garcia e Morgam (2008, p. 74), existe uma diferença entre “custeio alvo” e “*target cost*”, pois o custeio alvo é o processo de custeamento para a determinação do custo do produto, enquanto, o *target cost* é o custo capaz de tornar o produto competitivo.

Araújo, Marques e Silva (2001) destacam que, para atingir o custo alvo, além de todo o esforço interno da empresa, deve-se concentrar também esforços fora dos limites da empresa.

Os autores ainda trazem um grande exemplo, quando abordam a necessidade da interação do pessoal do setor de compras com os fornecedores, no vínculo das negociações.

Galindo (1998, p. 6) define o *target costing* como, o “ponto de encontro entre o mercado e as competências internas da empresa – entre valor e custo – e que inclui tanto ferramentas técnicas de apuração como métodos de gestão de custos”.

Por tanto, o *target costing* é tratado pela literatura como uma prática sucessora ao custo-padrão, considerada apropriada para as atuais necessidades da gestão estratégica de custos das organizações (SOUZA; FONTANA; BOFF, 2010, p. 124).

Rocha e Martins (1998) explicam que, as empresas não podem mais calcular o preço de venda com base em custos, e sim, o caminho inverso, que é apurar o custo máximo em que se possa incorrer para se ter o retorno desejado, dado o preço médio de venda estipulado pelo mercado, sobre o qual se tem pouca ou nenhuma influência, e que este retorno desejado pode ser econômico, estratégico ou ambos.

Para Rocha, Wienhage e Scarpin (2010), além do custeio alvo ser um método de gerenciamento de custos, ele traz em sua abordagem uma roupagem proativa que busca garantir os resultados desejados para os projetos da empresa mediante a interação de todos os setores da empresa. Diante disso, Sakarai (1997) cita em seu trabalho alguns tipos de departamentos na integração para o processo de redução de custos, tais como a engenharia, a produção, a contabilidade e o marketing.

Neste Sentido, Hansen e Mowen (2003, p 659) definem o *Target Costing*:

[...] um método de determinar o custo de um produto ou serviço baseado no preço (preço-alvo) que os consumidores estejam dispostos a pagar. O Departamento de Marketing determinado quais as características e preços para um produto que são mais aceitáveis pelos consumidores. Em seguida, é função dos engenheiros da empresa projetar e desenvolver o produto, de maneira que o custo e o lucro possam ser cobertos por aquele preço.

Target Costing é considerado uma ferramenta que utiliza todas as ideias possíveis, para reduzir o custo de novos produtos, baseando no ciclo de vida do mesmo, durante o processo dos estágios e desenvolvimento destes produtos (EVERAERT; BRUGGEMAN, 1997).

Dekkera e Smid (2002) relatam que, para se conseguir o gerenciamento desejado do custo-alvo, as empresas japonesas, simultaneamente procuravam utilizar sistemas e ferramentas específicas, as quais eram desenvolvidas por tabelas de custos, engenharia de valor, através também da gestão da qualidade total e gestão de custos interorganizacionais.

O *target costing* é o processo de planejamento de custos versus lucro, seja de um projeto novo ou re-projeto de produtos para o mercado, este baseado em um preço já estabelecido pelo mesmo, cabendo a empresa apenas mensurar seu retorno do investimento, durante o ciclo de vida do produto (SCARPIN; PINTO; BOFF, 2007).

Este vínculo que o custo alvo realiza com “o mercado faz com que o produto seja encarado sob o ponto de vista do consumidor, numa ótica que parte de fora para dentro da empresa visto que o mercado é o ponto de partida de todo o processo” (ARAÚJO; MARQUES; SILVA, 2001, p. 4).

Paiva (2003) afirma que, as definições do *target cost* se complementam conforme análise dos diversos conceitos aplicados por diversos autores. Cabe verificar que, o foco do método era para fins puramente gerenciais, porém, após críticas, foram apontados alguns pontos falhos como o foco no consumidor/cliente, bem como todo o envolvimento da cadeia de valor.

Assim, Ansari *et al.* (1997b, p. 11) deliberam o conceito do Custeio Alvo da seguinte forma:

É um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos que é conduzido pelo preço, focado no cliente, centrado no projeto e que envolve diversas áreas dentro da empresa. O Custeio Alvo inicia o gerenciamento de custos no estágio inicial do desenvolvimento do produto e é aplicado durante todo o ciclo de vida do produto por um envolvimento efetivo em toda a cadeia de valor.

O custeio alvo como instrumento de gerenciamento estratégico de custos e planejamento dos lucros, inicia seu processo durante os estágios de planejamento e desenvolvimento, e nestes estágios ou fases, é que se verifica a interação de todo o ciclo de vida do produto (LIMA, 2010).

Sendo assim, as empresas que atingem uma excelência industrial, são altamente competitivas. Pois, definem novas estratégias de desenvolvimento futuro com base na análise dos processos de concepção, inovação e desenvolvimento dos produtos” (SOARES, 2009).

Respectivamente Camacho e Rocha (2007, pág. 31-32), chegaram a seguinte definição:

Custeio Alvo é um processo de gerenciamento de custos por meio do qual se busca o alcance do custo alvo. Dessa definição, depreende-se o seguinte corolário: a) este processo requer o envolvimento de pessoas de várias áreas da empresa; b) o processo é centrado sempre no projeto, tanto de novos produtos quanto daqueles que já estão em produção e que precisam ser reprojitados; c) deve ser focado nas necessidades dos consumidores; d) deve contemplar os custos relevantes de uso e propriedade do consumidor; e) deve contemplar um segmento relevante da cadeia de valor.

Necessário se faz a compreensão da cadeia de valor, pois esta torna-se substancial na medida em que as relações da empresa se tornam mais solidas, por valores e pesos dos agentes envolvidos para a sobrevivência no mercado (SILVA, 1999).

Monden (1999), explica em seu trabalho que existe esforços em toda empresa para consecução da incorporação do custeio-alvo e que essas incluem: o planejamento dos produtos, a qualidade para o consumidor, que a empresa determine seus custos-alvo, para que o novo produto gere seu lucro-alvo, sendo ele no curto ou longo prazo, e por fim, que o projeto novo ao atingir seus custos-alvo, ao mesmo tempo já satisfaça as necessidades do consumidor por qualidade e pronta-entrega.

Respectivamente, Dekkera e Smid (2002) abordam que, na literatura contábil, o custo-alvo foi introduzido como uma ação de gestão estratégica sistemática, o qual utiliza-se do modelo de contagem do produto “custos”. Sendo necessário o engajamento de todos os departamentos da empresa, para se atingir a técnica formulada pela engenharia de valor, sendo esta, definir as necessidades dos consumidores e analisar as funções de cada produto fabricado (BIZEBETE, *et al.*, 2009).

Já Teixeira *et al.* (2001, p. 4) concebem o *Target Costing* como:

Um processo de gerenciamento estratégico de custos e planejamento de lucros desenvolvido na fase de projeto de novos produtos (ou produtos reprojatados), que se baseia no preço de venda estabelecido pelo mercado visando à satisfação do cliente, envolvendo toda a estrutura organizacional da empresa, considerando todo o ciclo de vida do produto e envolvendo toda a cadeia de valor.

Sendo o *target costing* este sistema de planejamento dos lucros e gerenciamento dos custos para o desenvolvimento do produto e incorporação das decisões de qualidade, também é um direcionador de preços, focado no consumidor, o qual possui em seu escopo um projeto centralizado e multifuncional (GOMES; MOREIRA; COLAUTO, 2010).

Segundo Freitas (2004, pág. 5) *Target Costing* é:

Sistema de gestão estratégica de custos e planejamento de lucros centrado principalmente nas fases de pesquisa, desenvolvimento e engenharia do produto, que guiado pelo preço de mercado, tem por finalidade obter o custo máximo aceitável de um produto, de maneira a alcançar uma rentabilidade razoável, satisfazendo clientes, considerando todo o ciclo de vida do produto e envolvendo toda a estrutura organizacional e cadeia de valor da empresa.

Hansen (2002) enfatiza que, é através deste método onde os custos podem ser definidos, gerenciados e estabelecidos, otimizando-os. Abrangendo toda a estrutura da empresa para o processo de novos produtos bem como para re-projetos.

Kato (1993), define *Target Costing* como a atividade que busca reduzir o custo no ciclo de vida para novos produtos, mantendo a qualidade, confiabilidade e outras exigências dos clientes, pela identificação de toda redução possível na fase de pesquisa e desenvolvimento do novo protótipo.

Farias, Freitas e Marion (2009, p. 69-70) direcionam o conceito de custeio alvo focado para a etapa de concepção e desenvolvimento do produto, ou seja, a fase do projeto. Sendo esta, a fase de maiores possibilidades de mudança na estrutura dos custos, pois “é possível produzir mais barato, mais rapidamente, com melhor margem e com maior qualidade frente a produtos similares disponibilizados pela concorrência”.

2.2.2 Histórico

Tomedi, Roehrs e Souza (2014) enfatizam que, não há um consenso entre os escritores quando ocorreu exatamente a criação do custeio-alvo. Contudo, as empresas dos setores elétrico e automobilísticas produzindo produtos com alta qualidade, preços competitivos, curtos ciclos de vida, variedades de modelos e tamanhos. Surgiu a preocupação pelas indústrias em desenvolver um melhor controle do ciclo de vida dos produtos. Diante disso, várias técnicas gerenciais focando na qualidade, prazo de entrega e redução de custos foram criadas, tais como: *Just-in-time (JIT)*, *Total Quality Management (TQM)*, *Continuous Improvement (CI)* e *Employee Involvement (EI)* (ARAÚJO; MARQUES; SILVA, 2001).

Contudo, mesmo com o surgimento de diversas técnicas de controles gerenciais, como as citadas acima, o avanço tecnológico e as mudanças nos sistemas de produção acarretaram a necessidade em sistemas de controle de custo mais eficaz (KATO, 1993). Neste sentido, mudanças profundas foram realizadas, inclusive nas estratégias das organizações, gerando assim, informações de caráter estratégico para gerir melhor os custos (MARQUES, 2012).

Segundo Bomfim (2006), após a segunda Guerra Mundial as empresas japonesas sentiram a necessidade por uma gestão de custos mais estratégica. Pensando em si tornar uma empresa mais competitiva no mercado a Toyota em 1965, criou um sistema inovador para o desenvolvimento de produtos e gerenciamento de seus custos, focando no melhoramento contínuo, conhecido como custeio alvo. Cujas ideias teve como objetivo analisar as decisões dos produtos a serem produzidos, estes levando em conta o preço de venda (BORBA; MURICIA; SOUTO MAIOR, 2008).

Camargo e Rocha (2007, p. 32) descrevem que o “Custeio Alvo é fortemente recomendável em situações em que existe pouca ou nenhuma possibilidade de gestão dos preços

(receitas), resta, como opção para a empresa que deseja manter ou ampliar seu lucro, concentrar esforços na gestão dos custos e despesas”.

O custeio-alvo ou *genka kikaku*, surgiu em meios empresariais, devido as críticas condições do mercado (CRUZ; ROCHA, 2008). Diante disso, o “*Target Costing* não tem sua base científica, ou seja, não foi criado nos meios acadêmicos, sendo por consequência desenvolvido nos meios empresariais por empresas como: NEC, Sony, Nissan, Sharp e principalmente a Toyota” (FREITAS, 2004, p. 3).

Feil, Yook e Kim (2004) abordam em seu trabalho que, o termo *genka kikaku* sofreu críticas por diversos autores, porém foi muito disseminado no mundo ocidental. Sendo fundamentado como gerenciamento de custos, que abrange a origem, o preço, o plano e o custo, transmitindo assim, o verdadeiro significado do custeio-alvo.

O *target costing* surgiu em virtude das “difíceis condições do mercado na época, acarretados pela proliferação de produtos industriais e de consumo das companhias ocidentais estava superlotando os mercados asiáticos” (SCARPIN; ROCHA, 2000, p. 4). Havia outras necessidades existentes pelas empresas japonesas como falta de recursos e mão-de-obra capacitada. Porém, acreditavam que a união integrada de todos os empregados, seriam “capazes de examinar novos métodos e técnicas de projeto e desenvolvimento de novos produtos e fariam a integração entre a alta administração e a linha de produção” (SCARPIN; ROCHA, 2000, p. 4).

Reforçando Rocha, Wienhage e Scarpin (2010) acreditam que o custeio alvo foi desenvolvido no Japão durante a década de 60, envolvido pelas necessidades do mercado e grande escassez de recursos, provocados pela guerra. O avanço do custeio alvo circulou rapidamente entre as montadoras japonesas, levando também sua metodologia a outras indústrias situadas no país (BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008).

Contudo, Sá (2021) aborda que, existe correntes contrárias quanto ao surgimento do custeio alvo, há quem relate que sua origem se deu nos Estados Unidos. Esta corrente refere-se à criação da engenharia de valor utilizada pela empresa americana *General Eletric (GE)*, durante a segunda guerra mundial, devido à escassez da matéria-prima da época a empresa buscou fornecer produtos a menor custo e seu foco era em atender basicamente a necessidade dos clientes (BOMFIM, 2006).

Porém, Ansari *et al.* (1997) afirma que, o custeio alvo vai muito mais além da engenharia de valor e da técnica da redução dos custos. Contudo, sua aceitação não foi de imediato, sendo apenas integrado, no final dos anos 80, por acreditarem que sua metodologia era simples.

Diante disso, Scarpin (2000, p. 50) explicou três razões para a demora na expansão do Custeio Alvo:

1. A popularidade do sistema de manufatura japonês *just-in-time* dominou a atenção da indústria nas décadas de 1970 e 1980, deixando para trás o Custeio Alvo.
2. Muitas companhias japonesas nas décadas de 1970 e 1980 e ainda nos dias de hoje estão refinando seus sistemas de Custeio Alvo, o que fez com que ele não fosse muito difundido.
3. Custeio Alvo se baseia pesadamente em atividades de desenvolvimento de novos produtos, o que normalmente é tratado com grande segredo pelas empresas japonesas.

Autores como Scarpin e Rocha (2000) acreditam que o custeio alvo surgiu no Japão. Enquanto, Burrows e Chenhall (2012) afirmam que a ideia do custeio alvo já era disseminada nos Estados Unidos, sendo sua origem popularizada nos anos de 1940.

Segundo Bomfim (2006), em 1964 surgiu no Brasil os primeiros sinais da utilização da engenharia de valor, sendo utilizadas pelas empresas *General Eletric, Mercedes-Benz e Philips*. Posteriormente, através da literatura trazida de outros países e introduzidas no Brasil, aumentou consideravelmente, sobre o tema abordado, sendo este introduzido em livros, artigos, cursos e consultores.

Em contrapartida Camacho e Rocha (2007, p. 29) enfatizam que no Brasil a metodologia é pouco utilizada, apesar de constar a mais de 40 anos. Já em outros “países como Japão, Estados Unidos, Holanda e Alemanha destacam-se tanto na literatura quanto na utilização prática do Custeio Alvo”.

2.2.3 Objetivos

Moro (2003) aponta que após o entendimento das terminologias “custo-alvo” e “custeio-alvo”, torna-se necessário analisar o seu objetivo. Neste sentido, seu principal objetivo é a redução dos custos totais em uma empresa. Desde que, esta redução não altere a alta qualidade do produto ou serviço (LIMA, 2010).

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.

Segundo Feil, Yook e Kim (2004), o objetivo do custeio alvo é minimizar os custos do ciclo de vida do produto, incorridos em toda cadeia de valor, para maximizar o lucro a longo prazo. É necessário desenvolver um relacionamento colaborativo de todos os membros da empresa bem como fornecedores, clientes e distribuidores.

Neste contexto, “o principal objetivo é determinar se é possível produzir mais barato, mais rapidamente, com melhor margem e com maior qualidade, frente a produtos similares disponibilizados pela concorrência” (FARIAS; FREITAS; MARION, 2009, p.70).

Na concepção de Monden (1999, p. 27-28), o custeio alvo possui dois objetivos:

1. Reduzir os custos de novos produtos de maneira que o nível de lucro possa ser garantido, ao mesmo tempo em que os novos produtos satisfaçam os níveis de qualidade, tempo de entrega e preço exigidos pelo mercado.
2. Motivar todos os funcionários a alcançar o lucro-alvo durante o desenvolvimento de novos produtos tornando o custo-alvo uma atividade de administração do lucro por toda empresa.

Com o passar do tempo, o custeio alvo foi desenvolvendo suas características a medida do seu uso, passando a contemplar a geração de informações adequadas, intensificando seus instrumentos de controle (MARQUES; ROCHA, 2012). Por tanto, esse desenvolvimento de múltiplos objetivos, é possivelmente conflitante, por diversos fatores, tais como: baixo custo, alta qualidade, satisfação do cliente e introdução oportuna do produto (DEKKERA; SMIDT, 2002).

Hansen (2002, p. 15) aborda que, os objetivos do custeio alvo são:

- Alcançar o lucro alvo, tornando a obtenção do custo alvo uma atividade de administração do lucro da empresa.
- Mudar a visão da formação do preço de venda, onde o custo não é o fator que determina o preço e sim o preço é que determina o custo.
- Promover uma completa integração entre todos os setores da empresa, objetivando o envolvimento de todos em perfeita sintonia para o funcionamento correto do Custeio Alvo, a fim de que os esforços para a gestão de custos consigam ser plenamente atingidos.
- Fazer análise de custos considerando todo ciclo de vida do produto, visando otimizar o custo de propriedade do consumidor (*Total Cost of Ownership – TCO*);
- Otimização do custo total do produto sem fazê-lo perder, contudo, seu padrão de qualidade.

Reforçando Sakurai, (1997, p. 55), aborda que os objetivos do *target cost* são:

1. Reduzir o custo, reduzindo os custos totais (incluindo custos de produção, de marketing, e de usuário), mantendo, ao mesmo tempo, alta qualidade.
2. Planejar estrategicamente os lucros, formulando planos estratégicos de lucros e integrando informação de marketing com fatores de engenharia e de produção.

Dentre diversos objetivos o custeio alvo procura atender as expectativas de mercados altamente competitivos, realizando efetivo controle e manutenção dos custos de produção durante o ciclo de vida dos produtos (PEREIRA, 2002). Scarpin e Rocha (2000), identifica que o custeio alvo possui três objetivos que consistem na otimização do custo dos produtos, sem

perder a qualidade do mesmo; como segundo objetivo obter o lucro alvo; e por fim, alcançar a estratégia dos custos e lucros, envolvendo também toda a cadeia de valor.

Na visão de Hansen e Teixeira (2001), os principais objetivos do custeio alvo estão ligados a mudança na visão da formação do preço de venda; a promoção de integração de todos os setores da empresa; análise do custo do produto e seu ciclo de vida; a otimização do custo sem perder a qualidade do mesmo; e por fim, o alcance do lucro esperado.

Para Cruz e Rocha (2008), são necessários alguns fatores, para que o custeio alvo atinja seus objetivos, e esses podem ser classificados como “requisitos”, e estão interligados para obtenção do sucesso do processo. Neste sentido, tais requisitos são denominados de: envolvimento interfuncional; orientação do ciclo de vida do produto e o envolvimento da cadeia de valor.

2.2.4 Características

De acordo com Sá (2021), o sistema de custeio alvo possui características que lhe diferencia dos demais sistemas de custeio. Scarpin e Rocha (2000), afirma que o *target costing* possuiu quatro características básicas, que são consideradas alicerces para construção dos princípios hoje estabelecidos.

A primeira parte, do fato que os custos eram determinados pela empresa, ou seja, eram atribuídos dentro da empresa, o quanto a empresa visualizava de lucro, e, por conseguinte passou a ser os custos permitidos pelo mercado, onde o preço de mercado atribui o lucro alvo permitindo subtrair daí preço a ser praticado. O segundo ponto está voltado ao projeto do produto, considerado o ponto crucial, pois é no projeto que estão atrelados todo o ciclo de vida do produto, seja produzir mais barato, depressa, margem de lucro, qualidade, tempo de armazenagem, entre outros fatores (SCARPIN; ROCHA, 2000).

Quanto à terceira e quarta característica os autores abordam que, o *target costing* envolve o uso demasiado de ferramentas para coordenar todo esforço ou desenvolvimento da equipe. “A quarta característica é ser considerado um sistema de planejamento de lucros e gestão de custos no longo prazo” (SCARPIN; ROCHA, 2000, p. 9).

Dekker e Smidt (2003), orientam que as características do custeio alvo são atribuídas pelo mercado e descrevem que o custo-alvo é baseado no nível do produto. Na opinião de Ewert e Enert (1999), as características do custeio alvo estão na sua orientação para o mercado, ou seja, seu uso como instrumento de coordenação e interação com outros fatores, os quais afetam a estrutura dos custos a longo prazo.

Camacho e Rocha (2007), relatam que uma vez identificado os conceitos, objetivos e características do custeio alvo, é importante expor seus princípios para um melhor entendimento.

Reforçando Hansen e Rocha (2004, p. 8), descrevem que existem três características do custeio alvo, antes definidas dentro das empresas, passando a operar através das imposições do mercado. Como primeira característica, “o método utilizado para se obter o custo permissível – o mais alto valor admissível para o custo do produto – passou a ser o preço de venda estabelecido com base mercado para um produto particular, menos a rentabilidade mínima desejada”.

Como segunda característica, os autores abordam que “os esforços necessários para se atingir o custo máximo permitido pelo mercado devem incluir a articulação de toda a equipe envolvida no desenvolvimento do produto” Na terceira característica, é nesta etapa que são concebidos os sistemas de planejamento de lucros e gestão de custos, podendo ocorrer a modificação do novo produto ou não, reverenciando sempre as necessidades do cliente (HANSEN; ROCHA, 2004, p. 8).

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.

2.2.5 Princípios

Para que o custeio alvo seja realizado de forma eficaz, há a necessidade da implantação das premissas básicas, ou seja, seus princípios basilares, a não aplicação prejudica sua proposta e metodologia (BOMFIM, 2006).

Lima (2010, p.35) aborda que, os princípios são proposições para utilização do custeio alvo, sendo eles:

- a) a voz do consumidor orienta todo o processo: as necessidades e anseios dos consumidores são essenciais no processo;
- b) o lucro é garantia de sobrevivência da empresa: qualquer que seja o empreendimento ou organização terá comprometida sua sobrevivência se sua estratégia não for determinada em termos de lucro;
- c) o custo é determinado pelo preço: sem este princípio o custeio alvo não existe.
- d) o custo é definido, na sua maioria, na fase de projeto: o gerenciamento eficaz de custos deve se preocupar com a fase de projeto do produto, pois é nesta fase que todas as características do produto e custos envolvidos no processo produtivo – como

matéria-prima a ser utilizada, mão-de-obra, máquinas, equipamentos, etc. – já são estabelecidos.

Para Monden (1999, p. 28b) os princípios são fases, e podem ser elencadas da seguinte forma: “1. Planejamento corporativo; 2. Desenvolvimento do projeto de um novo produto específico; 3. Determinação do plano básico para um produto específico; 4. Projeto do produto; 5. Planejamento da transferência do produto para a produção”.

Corroborando Rocha e Martins (1998), abordam que para as premissas do custeio alvo seja eficaz, os seguintes princípios devem ser seguidos: que o custeio alvo deve focar no consumidor; o custeio alvo deve atingir toda a cadeia de valor; o custeio deve considerar o custo total de propriedade; e por fim o custeio alvo requer o envolvimento da empresa como um todo.

Outro grande posicionamento quanto aos princípios do *target cost*, foi o atribuído por Scarpin e Rocha (2000), onde abordam que, existe três princípios básicos que são: o custeio é guiado pelo preço, o enfoque no consumidor e o enfoque no projeto.

Para Soares e Ribeiro (2009), os principais princípios para uma melhor implantação do custeio alvo são: O custo guiado pelo preço; focalizar no cliente; focalizar no projecto; envolvimento da empresa como um todo; orientação para o ciclo de vida do produto; envolvimento de toda a cadeia de valor”.

Biazebete, Borinelli e 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.

Ansari *et al.* (2006) conclui em seu trabalho que são seis os princípios do custeio alvo, dessa forma são conhecidos como: o custeio orientado pelo preço, o foco sobre o cliente, o foco no projeto, todo o envolvimento da equipe multifuncional, todo o envolvimento da cadeia de valor e pôr fim a redução do ciclo de vida do produto.

Dessa forma, Marques e Rocha (2012), abrangem que após a primeira homologação abrangente dos limites do custeio alvo, sendo está estabelecida pela CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing-International*), foi estabelecido por Ansari *et al.* os seis princípios básicos do custeio alvo.

2.2.6 Elementos do Custeio Alvo

2.2.6.1 Preço Alvo

Preço alvo é definido por Biazebete, Borinelli e Camacho (2009, p. 6-7), como o preço de venda para um determinado produto, com base em pesquisa realizada no mercado. “Portanto, o preço de venda não pode ser fixado a partir dos custos de produção mais a margem que a empresa pretende obter, mas sim, o que os consumidores estão dispostos a pagar pelo produto, conforme pesquisa realizada”.

Neste sentido, o preço alvo permite que após o estudo do mercado, a organização possa atingir uma avaliação previsional dos preços futuros de mercado para os novos produtos Soares e Riberio, 2009). Como apontado por Ansari (1997), o *target costing*, inicia-se a partir da pesquisa de mercado, analisando sua competitividade e possíveis nichos de mercado.

Junior (2011, p. 40) afirma que, no *target costing* o preço é fixado na concepção dos consumidores, pois utiliza a relação com o valor do produto, e não os custos. Assim, permite ao preço alvo maior flexibilidade para decisões tomadas no projeto e seus possíveis custos incorridos.

Segundo Bock e Pütz (2017), para estabelecer o preço alvo, algumas variáveis são importantes, tais como analisar a necessidade dos clientes, o segmento do produto no mercado, os preços dos concorrentes, seu ciclo de vida, todos esses fatores influenciam diretamente no custeio alvo.

Reforçando, Fridh e Borgenäs (2003) elenca que para estabelecer o preço alvo deve-se definir através da necessidade do cliente a qual envolve às características do produto, o nível de preço aceitável pelo mercado e por fim as características do produto em comparação aos concorrentes.

Para Farias, Freitas e Marion (2009, p. 69), quem determina o preço de venda é o mercado e que com isso, pode-se identificar o seguinte cálculo:

Preço de Venda - Margem de Lucro Desejada = Custo Máximo (ALVO)

A partir do preço de venda estabelecido, pode-se identificar a margem de lucro desejada da companhia, após sua exclusão o que sobrar é o custo máximo que a empresa deverá perseguir, eliminando todos os possíveis desperdícios (FARIAS; FREITAS; MARION, 2009). Portanto, o custeio alvo possui em sua metodologia os processos a serem executados para obtenção do custo máximo permitido para um produto ou serviço (BOMFIM, 2006).

Contudo, segundo Scarpin (2000, p. 83) a fórmula para encontrar o cálculo do preço de venda do produto, pode ser definida da seguinte forma:

$$PV = PC + \frac{[(F1 + F2 + F3 + \dots + FN) \times F'] + [(A1 + A2 + A3 + \dots + AN) \times A'] + [(V1 + V2 + V3 + \dots + VN) \times V']}{(F' + A' + V')}$$

Onde:

- Pv = Preço de venda do produto
- Pc = Preço dos concorrentes
- (F1 + F2 + F3 + ... + FN) = novas funções agregadas ao produto
- F' = fator de relevância das novas funções no produto final
- (A1 + A2 + A3 + ... + AN) = novos atributos físicos do produto
- A' = fator de relevância dos novos atributos físicos no produto final
- (V1 + V2 + V3 + ... + VN) = outros valores adicionados percebidos pelos clientes
- V' = fator de relevância dos outros valores adicionados percebidos pelos clientes no produto final

Corroborando, Ansari *et al.* (1997, p. 32) relata que, “o preço do produto se torna uma estatística que sumariza o julgamento do mercado sobre o pacote particular de qualidade, serviço, suporte, tempo, funções e características incorporados em um produto”.

2.2.6.2 Lucro Alvo

Toda empresa possui como objetivo o lucro, sem ele não existiria a continuidade da empresa. Sendo assim, toda estratégia da empresa deve ser traduzida em lucros (ROCHA; MARTINS, 1998). Após determinado o preço, a margem de lucros almejada deverá ser estabelecida, pois está proporcionará o retorno necessário para a continuidade da empresa (BIAZEBETE; BORINELLI; CAMACHO, 2009).

Portanto, “[...] a empresa é responsável pelo alcance do lucro alvo, através da obtenção do custo alvo por via da utilização de metodologias de redução de custos” (SOARES, 2009, p. 25). Antes mesmo da realização da redução dos custos a empresa necessita determinar sua margem de lucro almejada, pois será ela que irá suportar o custo alvo e proporcionar a rentabilidade da empresa (CRUZ; ROCHA, 2008).

Fridh e Borgenäs, (2003) aborda que, antes da determinação da margem de lucros almejada, a empresa necessita conhecer detalhadamente os seus produtos, seja na qualidade, ciclo de vida entre outros fatores. Obtendo assim, um plano estratégico dos níveis dos produtos, identificando qual o melhor a produzir.

Compreendido todo o esforço maior da empresa em alcançar seus objetivos traçados, encontra-se o lucro estratégico integralizado. “Isso quer dizer que, todo o empenho por trás da redução dos custos e o empenho contínuo de eficiência nada mais objetiva do que manter os índices de lucratividade, que por pressão do mercado, tendem a reduzir” (PAIVA, 2003, p. 22).

Camacho e Rocha (2007) salienta que, o lucro é o resultado obtido entre o confronto das receitas e despesas. Sendo o lucro uma variável tão importante e dependente das receitas e despesas, o custeio alvo acaba por ser recomendado, para a maximização da margem de lucro almejada.

2.2.6.3 Custo Alvo

A literatura aborda os termos custo-alvo ou custo-meta, ambos se referindo ao termo *target cost*. Deste modo, Sá (2021, p. 56) apresenta o termo custo-alvo como:

[...] o custo máximo permissível de um produto, com vistas a atingir a margem objetivada praticando o preço definido pelo mercado consumidor. Por sua vez, o custo meta é o custo pelo qual um produto deve ser produzido para que seja possível atingir uma meta de rentabilidade, ou seja, o total de custos que pode incorrer na produção para que gere lucro para um determinado produto.

Rocha (1999, p. 126), define custo alvo como “o montante de custos que deve ser eliminado, ou aumentado, para que o custo estimado de um produto, ou serviço, se ajuste ao permitido, tendo em vista o custo de uso e de propriedade para o consumidor, o preço alvo e as margens objetivadas para cada elo da cadeia”.

Para Camacho e Rocha (2008, p. 20), “custo-alvo é a diferença, ou o *gap* entre o custo estimado e o máximo permitido”. No entanto, Araújo, Marques e Silva (2001, p.4) definem o custo alvo como o “[...] custo mínimo admitido na produção de um bem com vistas à obtenção da rentabilidade planejada pela empresa, tomando-se por base o valor de saída dos ativos”.

Contudo, Lima (2010); Camacho e Rocha (2004), informam que existe duas correntes de pensamento do custo alvo, uma utiliza o custo alvo como o custo máximo admissível e a outra que o custo alvo é a diferença entre o custo máximo admissível e o custo estimado. Camacho e Rocha (2004, p. 38) ainda complementa que, “[...] uma vez definido o preço de venda e a margem desejada, é possível calcular o custo máximo admissível (custo meta), que é obtido pela diferença do preço de venda e a margem objetivada”.

Neste sentido, para a determinação do custo meta, a implementação inicial é a identificação das características e função do produto a ser lançado no mercado e qual o preço

que os consumidores estariam dispostos a pagar. Em contrapartida os autores abordam que, “é importante observar que a noção do valor percebido é subjetiva. Nesse sentido, o mais comum é a empresa adotar como parâmetro o preço do concorrente com maior parcela de mercado ou do produto substituto mais próximo ao que está sendo lançado” (ARAÚJO; MARQUES; SILVA, 2001, p. 5).

Quanto a primeira corrente de pensamento, tem como seu grande precursor o professor Eliseu Martins, que define “o custo máximo admissível de um produto para que, dado o preço de venda que o mercado oferece, consiga-se o mínimo de rentabilidade que se quer” (MARTINS, 2003, p. 224).

Enquanto pela segunda corrente defendida por Camacho e Rocha (2004, p. 19), o “custo alvo é o montante de custos que deve ser eliminado, ou aumentado, para que o custo estimado de um produto, ou serviço, se ajuste ao permitido, tendo em vista o custo de uso e de propriedade para o consumidor, o preço alvo e as margens objetivadas para cada elo da cadeia”.

Desta forma, Camacho e Rocha (2004, p. 42) propôs a seguinte fórmula para o cálculo do custo alvo explanada por Rocha (1999, p. 127):

$$CA = CP - MO - CE$$

Onde,

CA = custo alvo

CP = custo total de uso de propriedade para o consumidor

MO = margens objetivadas pelas empresas do segmento da cadeia

CE = custo estimado das empresas do segmento da cadeia

Portanto, pode-se observar no quadro 04, um exemplo prático elaborado por Camacho e Rocha (2004, p. 20), onde o autor evidencia as duas vertentes de pensamento do custo alvo.

Quadro 04 - O Custo Alvo de acordo com as duas vertentes de pensamento

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

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

Conforme abordado por Camacho e Rocha (2004), o valor do custo alvo estimado pela primeira corrente é de \$ 90,00 enquanto, na segunda corrente o valor do custo alvo passa a ser \$ 3, pois é a diferença entre o custo máximo admissível e o custo estimado. Para Lima (2010, p. 35), “essa diferença também é chamada de *gap* e, caso seja negativa, deverá ser reduzida ou eliminada”.

Após o entendimento do conceito de custo alvo, Silva (1999) aborda em seu trabalho que é necessário o entendimento de custo projetado (similar ao custo fluente) e o custo real (custo realizado), pois auxilia na capacidade de entendimento do custo.

Portanto, Silva (1999, p. 22) esclarece que, o custo projetado vem a ser “uma construção dinâmica dos fatores que compõem o custo de produção e se adequaria às evoluções do projeto. Tal custo seria desenvolvido na fase de projetos e estudos”. Enquanto “o custo real envolve todos os recursos relacionados ao processo de produção de um bem que já está sendo fabricado. Neste tipo de custo é o que normalmente se fundamentam as análises de custeio bem como no qual se enfocam os estudos sobre custos”. Neste sentido, o autor aborda a distinção dos dois conceitos, pois fica nítido a importância da separação, análise e gerenciamento dos custos na fase do projeto. Neste processo, se tem maior flexibilidade de adaptação e alocação dos possíveis custos incorridos visando atingir um determinado custo meta estabelecido para que se alcance a rentabilidade esperada.

2.2.6.4 Engenharia de valor

A engenharia de valor foi desenvolvida por Miles, em 1947 através do departamento de compras da companhia *General Electric – GE*, influenciado pela necessidade de suprimentos (matéria-prima), desenvolveu esse sistema onde buscar antecipar possíveis problemas durante a produção de um produto (BOMFIM, 2006). Posteriormente, a ideia foi disseminada através de seminários e artigos publicados, a qual evidenciou suas vantagens a diversas empresas (CSILLAG, 1986).

Em 1964, surgiu os primeiros sinais da Engenharia de Valor no Brasil, sendo introduzidas por empresas que possuíam matrizes fora do país e que já utilizam essa metodologia, tais como: *General Eletric, Mercedes-Benz, Philips*, bem como publicações de artigos que foram expostos no Brasil (BOMFIM, 2006).

Diante disso, a Engenharia de Valor tem como objetivo principal o melhoramento do produto, identificando o que realmente é necessário para sua fabricação de modo que atenda o usuário final (GOMES; MOREIRA; COLAUTO, 2010).

Considerado como todo os “esforços organizados no sentido de implementar uma análise funcional de produtos e/ou serviços para atingir, com confiabilidade, todas as funções requeridas ao menor custo de ciclo de vida possível” (MONDEM, 1999, p. 68).

Bomfim (2006, p. 55) elenca quatro objetivos básicos da engenharia de valor, que são:

1. Identificar as diferentes funções de um produto ou serviço oferecido por uma empresa;
2. Calcular o índice de valor pela comparação do valor atribuído para cada uma das funções, através do grau de importância fornecido pelos consumidores, como o custo para a empresa manter a determinada função;
3. Direcionar ou alterar projetos, de produtos ou serviços, de acordo com o que foi definido no cálculo dos índices de valores;
4. Obter produtos ou serviços perfeitamente exequíveis, bem como planejados de forma tal que, atendam da forma mais plena possível o desejo dos consumidores, ao menor custo possível.

Paiva (2003, p. 27) descreve “a Engenharia de Valor como a essência do *Target Cost*, pois compreende os mais variados esforços para a diminuição dos custos, principalmente, mas não exclusivamente, na fase do projeto”. Mondem (1999, p. 168) complementa que, a “engenharia de valor é a verdadeira essência do custo-alvo”.

Na visão de Hansen (2002, p. 85), a “Engenharia de Valor possui dois conceitos fundamentais: valor e função. Valor, dentro desta ótica, é a melhor combinação entre performance, disponibilidade e custo. A função de um produto ou serviço é satisfazer as necessidades e anseios específicos do consumidor”.

Corroborando Colauto e Beuren (2004) firmam que o custo-alvo busca integrar toda a organização, envolvendo todos os talentos das pessoas, este começando desde a fase de desenho e desenvolvimento do produto, até o pós-venda. Os autores ainda enfatizam que é durante essa fase do projeto ou elaboração do produto que são efetivadas as fases da engenharia de valor, que tem como intuito constitui a essência do custo-alvo.

Nicolini *et al.* (2000), abrange o termo como um esforço multidisciplinar e sistemático, pois aprimora os esforços coletivos e toda a cadeia de valor, ocasionando um processo produtivo pensando na satisfação do cliente.

Horngren, Datar e Foster (2000) acrescentam como a avaliação sistemática de todos os aspectos das atividades da cadeia de valor, com o objetivo de simultaneamente reduzir custos e atender às necessidades do consumidor.

Neste esforço sistemático e multidisciplinar, a engenharia de valor engloba fatores condicionantes, meios e objetivos de diversas naturezas subjetiva, bem como quantitativa e qualitativa (Ruiz, 2011, p.19).

Figura 03 - Fatores condicionantes, meios e objetivos da EV



Fonte: RUIZ (2011, p.19)

Cooper e Slagmulder (1997, p. 129) expõe que os fatores condicionantes da EV “é um exame interdisciplinar sistemático dos fatores que afetam o custo de um produto, de forma a encontrar os meios de alcançar o objetivo especificado de custo meta, dentro dos padrões solicitados de qualidade e confiabilidade”.

Para Ansari *et al.* (2006, p. 20) “significa fornecer a mesma funcionalidade, segurança, confiabilidade e utilidade do produto por um custo mais baixo”. Ono e Junior (2004), caracterizam a engenharia de valor como uma ferramenta sistemática de planejamento do lucro e de custo, focando nos processos e na qualidade exigidos pelo mercado consumidor.

Segundo Sakurai (1997, p. 64) “é um método para manter pesquisa sistemática sobre cada função do produto ou serviço, a fim de se descobrir como atingir as funções necessárias com o menor custo total”. O autor ainda expõe que a engenharia de valor é um método de reengenharia para praticar as finalidades de um produto e ou serviço, proporcionando maior qualidade, menor custo e satisfação do cliente.

Para Bock e Pütz (2017) a engenharia de valor segue três tarefas básicas, que são a identificação das funções relevantes do produto ou serviço; o estabelecimento de valores monetários para identificar funções; e por fim o fornecimento das funções necessárias ao menor custo total.

Bomfim (2006, p. 56) complementa em seu trabalho que a engenharia de valor pode ser dividida em três etapas a saber:

1. Identificação das diversas funções existentes em cada produto ou serviço oferecido pela empresa; e cálculo do índice de valor, obtido pela razão entre o valor atribuído pelos consumidores e o custo de determinada função.
2. Verificação do que pode ser reduzido, substituído, eliminado, combinado ou reprojeto nas diversas funções identificadas após o cálculo do índice de valor, o que possibilita um foco maior nos itens que apresentarem maior desequilíbrio no resultado.
3. Implementação das diversas novas concepções para o produto ou serviço conforme definidos na fase anterior, para verificação da possibilidade de serem executadas, bem como para verificar a aceitabilidade por parte dos consumidores.

Sakurai (1997) dividiu a engenharia de valor em três categorias, sendo: a primeira a engenharia de valor de abordagem zero (fase de planejamento do produto), a segunda chamada de engenharia de valor de primeira abordagem (fase de desenvolvimento do produto); e por fim, a engenharia de valor de segunda abordagem (fase de produção do produto). Podendo ser melhor visualizada na figura exposta abaixo, trazida pelos autores Cardoso e Beuren.

Figura 04 - Relação entre os tipos de Engenharia de Valor



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

Lima (2010, p. 45) adiciona que, a engenharia de valor pode ser determinada por um índice chamado “Índice de Valor”, e que este pode ser obtido através da função do produto e seu custo corrente. Tal índice deve por excelência resultar um ponto de equilíbrio. “Dessa forma, as funções que apresentarem índices de valor distantes de 1,0 são as primeiras que merecem ter seus custos analisados”.

Portanto,

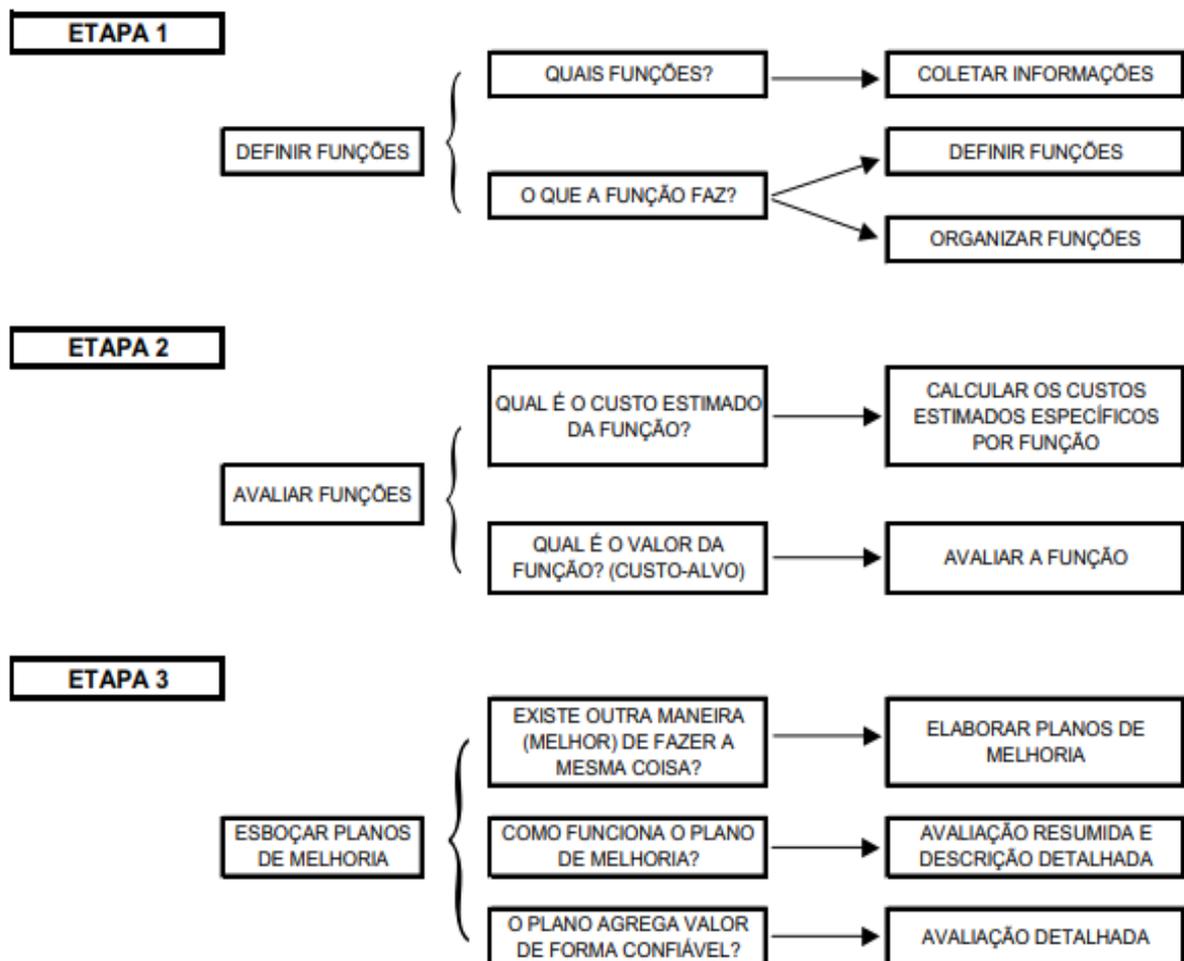
$$\text{Índice de valor} = \frac{\text{Valor da função do produto}}{\text{Custo da função}}$$

Cruz e Rocha (2008), enfatizam que a definição de engenharia de valor é ampla e que se mistura com os aspectos de procedimentos dos produtos, porém ela deve ser utilizada como estágio do produto. Diferindo a engenharia de valor com a análise de valor, sendo a primeira a fase de concepção do produto, enquanto a segunda foca no produto já elaborado.

Outro detalhe quanto a utilização da engenharia de valor utilizada no gerenciamento de custos é a utilização das tabelas de custos, tabela essas que representam grandes bandos de dados, trazendo consigo o detalhamento sobre a fabricação dos produtos e suas possíveis variáveis de elaboração. Ocasionalmente assim, os direcionadores de custos, “sendo uma importante fonte de informação acerca dos efeitos da utilização de diferentes fontes produtivas, de diversos métodos de fabricação, além de permitir a análise do funcionamento e dos desenhos dos produtos a serem fabricados” (ARAÚJO; MARQUES; SILVA, 2001, p. 6).

Moro (2003, p. 29), elencou as etapas da engenharia de valor baseada no trabalho de Monden (1999) da seguinte forma:

Figura 05 - Configuração do plano de trabalho do EAV



Fonte: MORO (2003, p. 29)

As etapas são divididas em três: definir a função; avaliar as funções e esboçar um plano de melhoria. Na etapa 1 – Definir a função, corresponde a fase preparatória, que consiste em coletar as informações, definir as funções e organizar as funções. Partindo para etapa 2 – Avaliar a função, consiste em calcular os custos estimulados por função e avaliar cada função. Por fim, na etapa 3 – esboçar os planos de melhoria, esta etapa tem como propósito elaborar os planos de melhoria, a avaliação resumida e detalhada do plano de melhoria (MORO, 2003).

2.2.7 Processo do Custeio Alvo

De acordo com Hansen (2002, p. 24), uma condição necessária, porém indispensável para que o processo do custeio alvo se tornar eficaz é a utilização dos principais requisitos impostos, são eles: o preço deve ser fortemente influenciado pela competição; o ciclo de vida dos produtos deve ser curto; as pessoas devem estar comprometidas com o processo; o custeio alvo deve contemplar todo ciclo de vida do produto; o custeio alvo deve contemplar o custo total de uso e propriedade para o consumidor e o custeio alvo deve contemplar um segmento relevante da cadeia de valor na qual a empresa opera, podendo ser melhor entendido da seguinte forma:

Quadro 05 - Requisitos do Custeio Alvo

Requisitos	Autores	Definição
1. O preço deve ser fortemente influenciado pela competição;	Camacho e Rocha (2007, p. 35)	A eficácia do Custeio Alvo pode ser constatada quando utilizado em ambientes empresariais de alta competitividade. Neste cenário, os preços cada vez mais são influenciados pela competição, e os custos passam a ter uma influência mais direta do mercado.
2. O ciclo de vida dos produtos deve ser curto;	Hansen e Van Der Stede (2004, p. 11)	A diversificação de gosto dos consumidores e o aumento da concorrência originaram produtos com menores ciclos de vida. Isso significa que houve um aumento percentual do período de projeto do produto em relação ao ciclo de vida total do mesmo. Produtos com ciclos de vida mais curtos levam as empresas a projetar novos produtos com mais frequência.
3. As pessoas devem estar comprometidas com o processo;	Rocha e Martins (1998, p. 85)	O custeio-alvo é mais do que uma metodologia de redução de custos: é uma mentalidade que deve ser adotada pela empresa como um todo. O processo em questão envolve as principais áreas da empresa.
4. O custeio alvo deve contemplar todo ciclo de vida do produto;	Hansen e Van Der Stede (2004, p. 11)	O objetivo desse requisito é otimizar o custo do produtor, em todos os estágios do produto, dos gastos com pesquisa e desenvolvimento até a assistência técnica ao consumidor final.
5. O custeio alvo deve contemplar o custo total de uso e propriedade para o consumidor;	Rocha e Martins (1998, p. 87)	Custo Total de Propriedade envolve tanto o valor pago pelo consumidor para a aquisição de certo bem quanto os demais valores desembolsados na sua manutenção, uso e descarte.
		O envolvimento dos membros da cadeia de valor no Custeio Alvo provê muitos benefícios para todas as

6. Custeio alvo deve contemplar um segmento relevante da cadeia de valor na qual a empresa opera.	Hansen e Van Der Stede (2004, p. 12)	partes envolvidas, os produtos são mais duráveis e confiáveis, os desejos e necessidades dos consumidores são melhores e mais facilmente atingidos e todos acabam utilizando um processo de produção mais eficiente e eficaz.
---	--------------------------------------	---

Fonte: Autores indicados.

Corroborando Marques (2002, p. 130) identifica que após a identificação do conceito, objetivos, princípios e características do custeio alvo é possível identificar o seu processo. Segundo Sakurai (1997) existe três fases para concretização do custeio alvo e que essas fases estão atreladas ao planejamento do produto, concentrando primeiramente na satisfação do cliente, e este planejamento deve estar atrelado a política interna da empresa, bem como os possíveis custos factíveis. Posteriormente, atrelar o custo alvo atingido através da engenharia de valor ou qualquer outra técnica para redução do custo.

Em sua pesquisa Monden (1999, p. 28) identificou cinco fases para o processo do custeio alvo, sendo elas: o planejamento corporativo; o desenvolvimento de projeto de um novo produto específico; a determinação do plano básico para um produto específico; o projeto do produto; e o planejamento da transferência do produto para a produção.

Ono e Robles Jr. (2004, p. 68), definem que para obtenção do custo alvo é necessário:

1. Definição dos segmentos alvo: o primeiro passo é definir claramente os segmentos de mercado que serão o alvo de venda do produto.
2. A identificação das vantagens e desvantagens competitivas: o projeto de um novo produto deve ser baseado em uma análise das vantagens e desvantagens competitivas, tanto para o produto que ele irá substituir como para os produtos concorrentes no mercado.
3. O posicionamento do novo produto dentro dos segmentos alvo: esse posicionamento precisa ser visto no contexto da estratégia global da companhia.
4. Sintonizando o projeto e preço do produto: no item 2, as vantagens e desvantagens competitivas foram identificadas para estabelecer quais melhorias no projeto geral do produto são as mais necessárias. Para sintonizar o projeto e o preço do produto deve-se analisar as preferências dos consumidores, porque, quanto mais benefícios um consumidor obtém do uso de um produto, maior o valor percebido deste produto, e maiores são suas chances de ser selecionado entre os produtos concorrentes.
5. Simulações de mercado: O projeto ideal do produto foi estabelecido baseado na matriz de vantagens competitivas e nos valores das características específicas do produto.
6. Determinação do *Target Cost*: O custo máximo permissível é calculado pela simples subtração da margem alvo do preço ótimo. Este valor do custo total é distribuído entre os diferentes componentes e características do produto, de acordo com sua contribuição para o valor global.

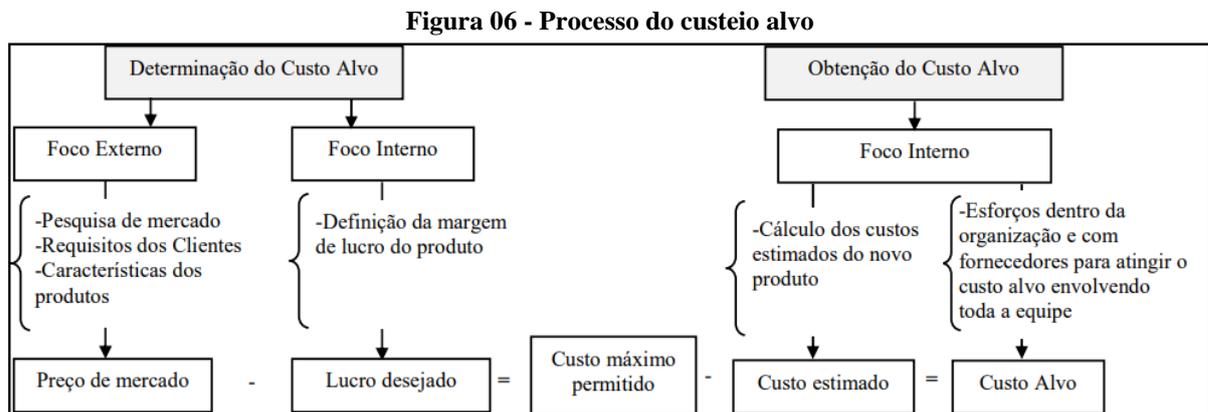
Para Horngren *et al.* (1999), existe quatro fases para o desenvolvimento do custo alvo e do preço alvo. Seu primeiro ponto é sempre no desenvolvimento do produto ou serviço, presando sempre pela satisfação do cliente. Com base nisto, identificar o preço alvo por unidade, analisando sempre o preço máximo que o mercado abrange (cliente e concorrentes).

Sendo assim, atribuir o custo meta permitido por unidade. Por fim, a aplicação da engenharia de valor par alcançar o *target cost*.

Segundo Cruz e Rocha (2008), existem três fases que são primordiais para o processo do custeio alvo que são: o estabelecimento de custeio máximo admissível, a determinação do custeio alvo e o processo de eliminação, se necessário também o aumento do custo.

Soares e Ribeiro (2009) evidenciam em seu trabalho que, os procedimentos para terminação do custeio alvo são baseados em três fases: a fase de planejamento do produto; a fase de desenho do produto e a fase de produção.

Ansari *et al.* (1997) enfatiza duas fases necessárias para a implantação do custeio alvo, que são a identificação do custo alvo e a sua obtenção. Tais etapas podem ser melhor visualizadas pela adaptação feita por Marques (2012).



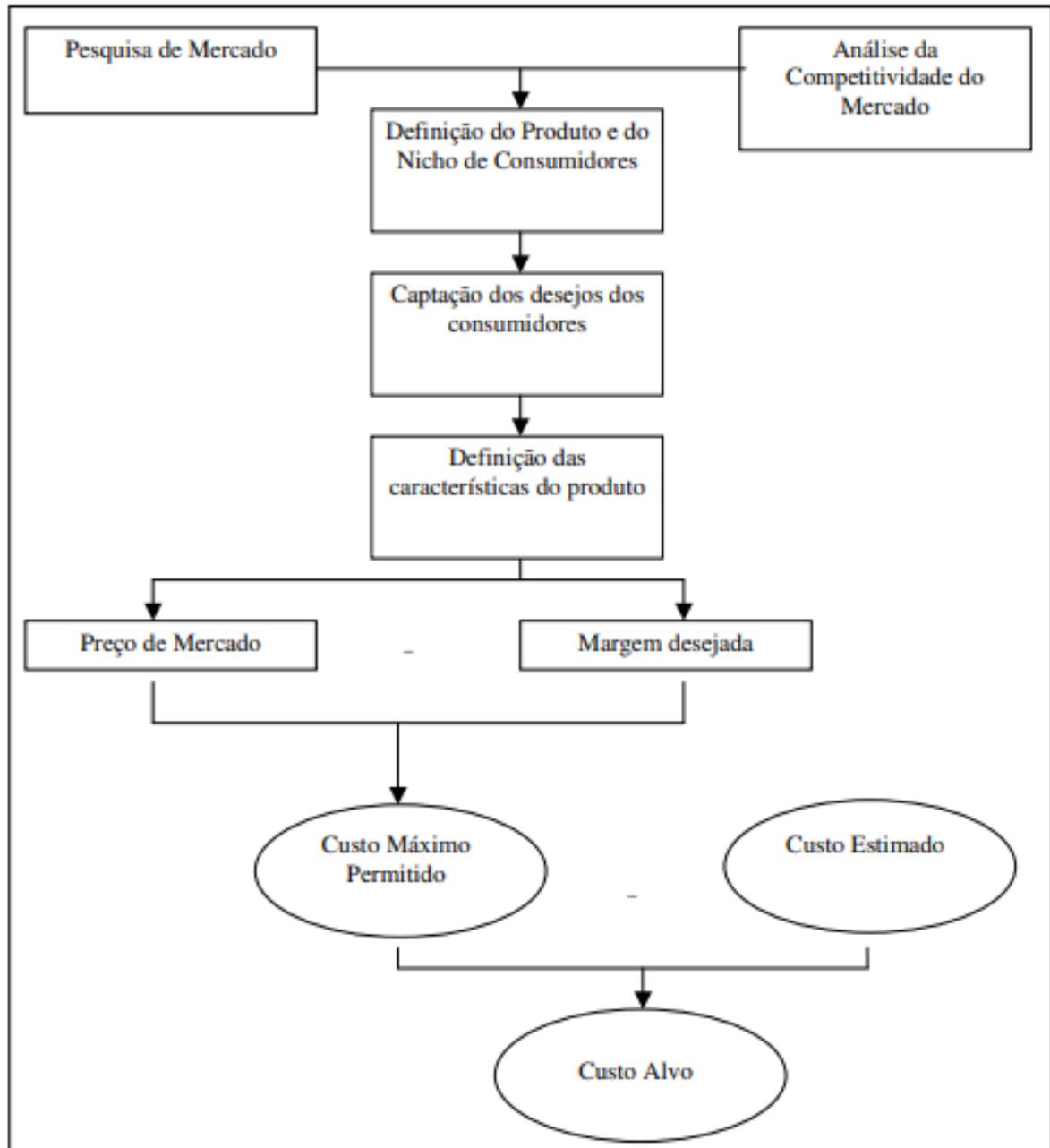
Fonte: MARQUES (2012, p. 132)

Conforme abordado na imagem acima, Ansari *et al.* (1997) realizaram duas fases iniciais a determinação do custo alvo e a obtenção do custo alvo. Na determinação do custo alvo advém com dois focos de análise que são os fatores internos e externos, podendo verificar que nos fatores internos o foco está no lucro que a empresa propõe a alcançar, e para que isso ocorra há a influência dos fatores externos que são eles: a pesquisa de mercado (meus concorrentes), os requisitos do cliente (o que o cliente espera do produto), com isso, obter as principais características do produto (com base nos anseios dos desejos dos clientes), tudo isso para se obter o custo máximo permitido.

Na segunda fase, Ansari *et al.* (1997) evidencia o foco nos fatores internos, é nesta fase que a empresa realiza o cálculo dos possíveis custos estimados para o produto, identificando seu custo máximo permitido, encontrando assim, o custo alvo.

Bonfim (2006, p. 33) acrescenta que, o processo de implementação do custeio alvo pode ser melhor detalhado nas seguintes etapas:

Figura 07 - Fases para obtenção do custo-alvo



Fonte: BOMFIM (2006, p. 33)

Conforme imagem acima, existe etapas para implementação do custo-alvo, dentre elas estão: a pesquisa de mercado, a análise da competitividade do mercado, a definição do produto e nicho dos consumidores, captação dos desejos e necessidades dos consumidores, definição das características do produto, preço de mercado, margem desejada, custo máximo permitido, custo estimado e custo alvo (BOMFIM, 2006).

Para Braun, Biedermann e Lindemann (2008), pode ser implementado em três etapas a saber: primeiro o preço de venda possível do produto, este imposto através de pesquisa realizada no mercado; segundo, os possíveis custos incorridos, ou seja, o custo alvo; e, em terceiro a margem de lucro desejada. Fornecendo assim, uma visão teórica dos componentes, acarretando uma revisão de redução de custos.

Na concepção de Ibusuki e Kaminski (2007), a implementação do custeio alvo baseia-se em dez etapas: primeiramente a empresa deve reorientar cultura e atitudes em relação ao preço do produto x cliente; em seguida estabelecer um preço-alvo orientado para o mercado; depois determinar o custo-alvo; equilibrar o custo-alvo com os requisitos; estabelecer um processo de custo-alvo e uma equipe organização baseada; em seguida gerar ideias e analisar alternativas; estabelecer modelos de custo de produto para apoiar a decisão fazendo; usar ferramentas para a redução dos custos; reduzir a aplicação de custo indireto; e por fim avaliar os resultados e mantenha o foco da gestão.

Segundo Fridh e Borgenäs (2003) o processo do custeio alvo é reduzido a dois momentos, o primeiro envolve o planejamento do produto, pois este deve satisfação as necessidades do cliente e que este estabeleça o custo-alvo com base no lucro alvo pretendido, subtraído o preço de venda do novo produto. Quanto ao segundo momento, é necessário estabelecer o custo-alvo, este através da engenharia de valor, pois este recurso torna possível comparar o custo-alvo e o custo-alcançado.

2.2.8 Vantagens

As vantagens atribuídas a metodologia do custeio alvo estão atreladas as melhorias de qualidade dos produtos e ou serviço, almejando o custo alvo, custo que o produto ou serviço pode apresentar, baseando sempre no preço e margem de lucro alcançados (BOMFIM, 2006).

O sistema de custeio alvo foi desenvolvido em meios manufatureiros, porém como citado por Sá (2021, p. 86), “uma das vantagens inerentes ao custeio alvo é que mesmo se aplica em quaisquer tipos de organizações, sobretudo naquelas que trabalham diante de uma realidade de escassez de recursos”. Para Araújo, Marques e Silva (2001), uma grande vantagem do custeio alvo é a sua capacidade e eficiência em cenários de alta competitividade.

Um ponto chave exposto por Gomes, Colauto e Moreira (2010), diz respeito a sua interação com todos os setores da empresa, causando uma maior união em prol de um objetivo comum. Os autores destacam o fato no melhoramento (*feedback*) dos produtos já existentes bem como um melhor desenvolvimento nos produtos novos.

Reforçando, Feil, Yook e Kim (2004) adicionam que através desta interação dos setores, proporciona uma melhor comunicação interna de trabalho em equipe. Como também, a flexibilidade da aplicação da técnica em produtos já existentes (SHANK; FISHER, 1999).

Ellram (2000) destaca algumas vantagens do custeio alvo, evidenciando a sua capacidade de dar suporte no processo de redução de custos da empresa; otimiza e economiza os recursos da organização, auxilia no gerenciamento dos custos de materiais; proporciona credibilidade às discussões sobre a redução de custos junto aos fornecedores; como também é uma das ferramentas capazes de auxiliar nos processos de avaliação de desempenho da empresa.

Neste sentido, Fridh e Borgenäs (2003) complementam a importância da utilização do custeio alvo e apontam a importância para a lucratividade da empresa, pois tal ferramenta proporciona tempo no desenvolvimento dos produtos e serviços. O custeio alvo possui um processo mais amplo de gerenciamento dos custos, com isso acarreta a otimização dos recursos (DEKKER; SMIDT, 2003). Portanto, esta abordagem é altamente benéfica, pois acompanha e controla os custos antes e durante o processo (FEIL; YOOK; KIM, 2004).

Crepaldi (2004, p. 259), traz e seu trabalho uma comparação da funcionalidade do custeio alvo em relação à abordagem tradicional de custos, visualizando assim, suas vantagens.

Quadro 06 - Comparativo entre o custeio alvo e abordagem tradicional de custos

<i>Target Costing</i>	Abordagem Tradicional de Custos
O preço determina o custo.	O custo determina o preço.
Começa com o preço de mercado (ou preço alvo de venda) e uma margem de lucro planejada para depois estabelecer um custo permissível (ou custo-alvo).	Estima um custo de produção, depois acrescenta uma margem desejada para então se obter o preço de venda.
Planejamento de custos é guiado pelo mercado competitivo.	As considerações de mercado não são atendidas no planejamento de custos.
Reduções de custos são feitas antes que os custos cheguem no seu limite aceitável.	Reduções de custos são feitas depois que os custos são incorridos além do limite aceitável.
O projeto (de produtos e processos) é a chave para reduções de custos.	Perdas e ineficiências são o foco da redução de custos.
Reduções de custos são guiadas pelos desejos e anseios do consumidor.	Redução de custos não são dirigidas aos consumidores.
Custos são gerenciados por equipes multifuncionais (toda a empresa).	Os custos são monitorados apenas pelos contadores.
Fornecedores são envolvidos no conceito e no projeto.	Os fornecedores são envolvidos apenas na fase de produção (depois do projeto pronto).
Mínimiza o custo de propriedade para o consumidor.	Mínimiza apenas o preço pago pelo consumidor.
Envolve toda a cadeia de valor no planejamento de custos.	Pouco ou nenhum envolvimento da cadeia de valor no planejamento de custos.

Fonte: CREPALDI (2004, p. 259)

Faria, Freitas e Marion (2009), reconheceram algumas vantagens do sistema de custeio alvo tais como: permitir ao empreendedor atuar identificando os problema no dia-a-dia, bem como na prevenção do negócio; o preço que o mercado determina para cada produto ou serviço;

deixa de lado o método tradicional de adicionar um mark-up ao custo estimado do produto para se chegar ao preço de venda; quanto aos relatórios, permite uma análise mais detalhada do custo alvo do produto, em razão da segregação do mesmo em partes fundamentais, que contemplam custos e despesas; e por fim, um instrumento inovador e de fácil utilização pelo empreendedor, onde pode gerar um relatório das principais informações necessárias acerca da composição dos preços, gastos e resultados de um produto.

2.2.9 Desvantagens

Conforme destacado por Bomfim (2006), o custeio alvo possui falhas em sua implantação e não apenas em algumas características. Uma delas é a metodologia para implantação do preço estimado, pois caso ocorra a aplicação de valores incorretos, pode ocasionar custos adicionais não previstos para a empresa, gerando informações desconexas.

Na concepção de Sá (2021), todo artefato gerencial apresenta desvantagens em sua metodologia, quanto ao custeio alvo requer um processo administrativo complexo, pois uma das suas premissas é o envolvimento integrado de equipes multifuncionais, que nem sempre é possível alinhar os pensamentos de todos em um único objetivo comum.

Segundo Nicolini *et al.* (2000) um grande ponto negativo do *target costing*, ocorre quando há parcialmente esforço envolvidos pelos participantes. Com isso, deixa a desejar na implantação do sistema, não alcançando sua eficiência, tempo utilizado, esforço investido, gerenciamento dos custos, prejudicando toda a cadeia de valor.

Bomfim (2006), atribui outra falha do custeio alvo, quando aborda que devido à redução dos custos, alguns colaboradores acabam sendo descartados, e que muitas vezes por refazerem várias vezes o ciclo da engenharia de valor, acarreta no atraso do processo, acarretando perdas de oportunidades.

Pierce (2002, p. 3) esclarece em seu trabalho, aspecto negativo deste método quando aborda que tal método necessitar dos esforços de todos os setores da empresa, para consecução da redução de custos. Sendo que, a divisão acaba que por não ser igual para todos os setores, gerando conflitos internos a este respeito. O autor ainda aponta que, muitas vezes não só fatores internos como externos, levando tal situação a possíveis fornecedores envolvidos.

Para Kato (1993) assinala como ponto crítico do custeio alvo o fato das exigências em relação ao tempo impostas aos colaboradores envolvidos. Ocasionalmente assim, uma ineficiência no quadro de trabalho, como exemplo dois setores envolvidos com alta pressão de trabalho e

demanda são “os projetistas” e os “engenheiros” que por pressões internas, acaba comprometendo a qualidade de vida de tais profissionais.

Brito, Garcia e Morgan (2008) reforçam algumas dificuldades para implementação desta ferramenta, sendo o volume tempo dedicado e índices de investimento aplicados, pois quanto maior o porte da empresa, maiores volumes a se tratar. Outro ponto de destaque que os autores explanam é a questão do envolvimento de todos os setores em um só objetivo, em sempre é possível.

Araújo, Marques e Silva (2001, p. 11), esclarecem que o “custo alvo é difícil de ser alcançado, ocasionando desgaste aos empregados e gerando conflitos entre os departamentos”. Kato (1993) e Atkinson *et al.* (2000) complementam que esse nível elevado proporciona exaustão de toda a equipe, conseqüentemente acarretando uma má qualidade no ambiente empresarial.

Farias, Freitas e Marion (2009) ressaltam que, o custeio alvo sofre algumas limitações principalmente em relação a sua aplicação em empresas de micro e pequenas porte. Como ponto inicial os autores destacam a parte do empreendedor, pois requer deste, um estudo mais detalhado do produto a ser fabricado no que diz respeito a quantidades, pesos, medidas, perdas, tempos e métodos produtivos, tipo de máquinas utilizadas na produção, capacidade instalada, produção horária, limitação dos equipamentos entre outros, principalmente para gerar informações dos custos de cada produto; segundo ponto, em micro e pequenas empresas, as mesma não dispõem de gestores que tenham conhecimentos sobre a identificação, mensuração e controle de custos, ou que tenham interesse por desenvolver relatórios que gerem esta informação; por fim, os dados utilizados para a geração das informações devem ser os mais realistas possíveis, e nem sempre há esse controle econômico-financeiro por parte das micro e pequenas empresas.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Para mensurar o grau de relevância do tema em questão, este tópico visa abordar pesquisas realizadas anteriormente. Suprindo está questão, Silva (1999) esboçou em sua pesquisa a utilização do custeio alvo, este evidenciado na cadeia de valor como um todo, demonstrando sua importância no contexto da Gestão Estratégica de Custos, trazendo o foco no ambiente, visando atendendo às demandas do sistema econômico, abrangendo os novos modelos de mercados, e proporcionando a busca da melhoria contínua da competitividade,

constatou-se que, uma das principais ferramentas para este processo é o custo alvo, por sua abrangência multifuncional e de inovação.

Analisando o setor de serviços, Camacho e Rocha (2004) verificaram o processo do custeio alvo em serviços hospitalares, os quais concluíram ser viável sua aplicação. Contudo, ao investigar os fatores contingenciais que influenciam na decisão das empresas em adotar o custeio alvo, Ax, Greve e Nilsson (2008) após pesquisa em diversas empresas suecas, concluíram que, a adoção do custeio alvo, bem como a intensidade da competição, se relaciona positivamente. Porém constatou que, não houve evidências de uma relação direta entre a incerteza ambiental percebida e a adoção do custeio alvo.

Marques (2012), através de um estudo de caso, objetivou pesquisar as deduções e inferências que podem ser extraídas pela implementação do uso do custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional. Portanto, verificou-se que, à aplicabilidade da teoria da contingência foi detectado em todo o processo do custeio alvo, ou seja, poucos fatores contingentes apresentaram diferenças em relação ao que é indicado na literatura, bem como, nenhum foi considerado inadequado, possibilitando assim sua utilização. Neste sentido, as análises apontadas em relação a nova sociologia institucional foi a grande responsável pela adoção do custeio alvo.

Enquanto isso, Silva *et al.* (2014) investigaram os fatores contingências que estavam presentes e que poderiam influenciar a decisão de modificar o sistema de custeio em uma empresa de moagem de trigo. Neste trabalho, foi verificado que, as variáveis contingenciais (ambiente, concorrência, mercado, tecnologia e sistema de controle gerencial) influenciaram diretamente na escolha do sistema de custeio. Constatou-se que, a “tecnologia” afetou a empresa em razão do surgimento de novos insumos e processos. Entretanto, em relação ao “ambiente”, no caso sua desregulamentação, interferiu no tipo de informação gerencial requerida e, conseqüentemente, no sistema de custeio.

Após realizar um estudo de caso em duas empresas do Estado do RS, as quais estão inseridas em um ambiente dinâmico e com baixa descentralização, Brizolla *et al.* (2017) verificaram que, tanto o fator tecnologia, como a estratégia, prevaleceu mais na empresa de médio porte ao invés da empresa de pequeno porte, no entanto, ambas destacaram a importância do custeio alvo, este focando na gestão organizacional, culturas produzidas e projeções futuras.

Marques e Rocha (2017), utilizaram uma metodologia de análise entre os fatores situacionais e o uso do custeio alvo, em pesquisas realizadas no período de 2001-2011, revelando lacunas e dificuldades nos resultados encontrados, tais como a: relação entre a intensidade da concorrência, a incerteza ambiental e a estratégia, a qual foi possível verificar.

Evidenciando a necessidade de pesquisas sobre o tema no Brasil para auxiliar os gestores a adoção ao custeio alvo.

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.

Reforçando, 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.

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

Sá (2021), que proporcionou a evidenciação dos fatores contingenciais e o custeio alvo aplicando sua pesquisa em indústrias do setor de confecções do estado de Pernambuco. Todavia, obtendo como resultado, uma significância relativa entre o produto versus preço, tal resultado foi inverso em relação aos custos versus à produção. Contudo, em comparação a tomada de decisão a longo prazo, obteve significativa diretamente proporcional à otimização dos processos e recursos. Por conseguinte, a análise de significância das relações possibilitou concluir que, alguns dos fatores contingenciais considerados, tais como: a competição por lançamentos, mudanças nas regulamentações, nível de formalização dos procedimentos internos e a focalização do longo prazo na tomada de decisões, estão significativamente relacionados a aspectos das fases do processo do custeio alvo.

Como evidenciado nas literaturas acima, para uma melhor competitividade, análise de mercado, bem como uma melhoria contínua 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

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

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”. Michel (2005) corrobora ao afirmar que, a pesquisa exploratória busca subsidiar respostas a perguntas existentes.

Gil (2008, p. 27) acrescenta ao dizer que, “[...] as pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”. Deste modo, é de fundamental importância, uma vez que, esta pesquisa propõe evidenciar o custeio alvo, apresentando-o como um artefato gerencial moderno e suas relações com fatores contingenciais, abordando a maneira como este afeta o desenvolvimento dos produtos, ou seja, seu impacto nas fases de planejamento, desenho e produção.

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). Considerada como, estudo de uma determinada população, onde se pode descrever suas características, estabelecendo variáveis entre si, a partir de seus objetivos (LOPES 2006), [...] “procurando observar, registrar e analisar suas relações, conexões e interferências” (MICHEL, 2005, p. 36).

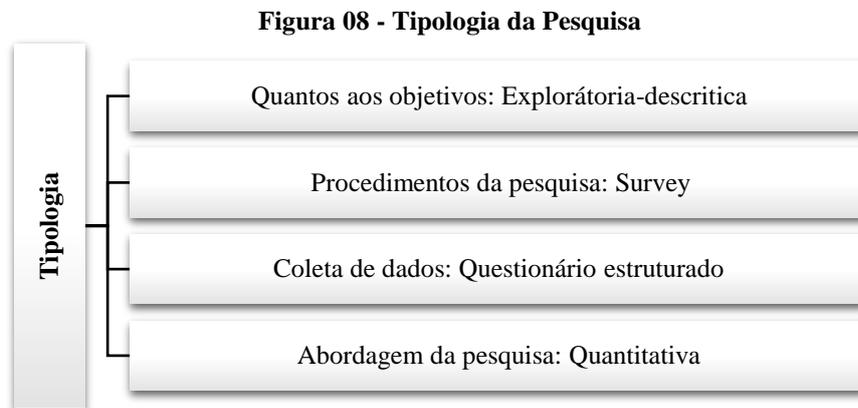
Contudo, este estudo em tela, possui como descrição das características inicialmente, delinear o perfil dos respondentes/empresas pesquisadas e, posteriormente, evidenciar os fatores contingencias que, tais respondentes/empresas estão sujeitas, identificando como estes afetam a utilização/implantação 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. Enquanto, Moresi (2003) esclarece que, o objetivo da pesquisa quantitativa é fornecer possibilidade de medidas quantificáveis de variáveis e inferências, analisando-as a partir de amostras de uma população.

Adicionalmente Gil (2002, p. 17) afirma que, “este método se fundamenta na aplicação da teoria estatística da probabilidade e constitui importante auxílio para a investigação em ciências sociais”. Neste sentido, utiliza-se do uso de recursos e de técnicas estatísticas. Portanto, têm como esquema metodológico desta pesquisa a seguinte estrutura.



Fonte: Adaptado SILVA, (2019).

3.2 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA

Segundo Gil (2002, p. 98), o universo e/ou população da pesquisa pode ser considerado como o número total de elementos de uma classe. Enquanto, para Toledo e Ovalle (2010, p.16) é considerado “o conjunto constituído por todos os indivíduos que apresentem pelo menos uma característica comum, cujo comportamento interessa analisar (inferir) ”.

Neste sentido, Marconi e Lakatos (2002, p. 40) evidenciam que, “o universo ou população, pode ser definido como o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum”.

Tendo em vista a problemática abordada e os objetivos traçados, o universo desta pesquisa consistir no estudo do setor industrial, do estado da Paraíba, especificadamente nas indústrias de construção civil. Sendo assim, foram colhidos os dados fornecidos pela Federação das Indústrias do Estado de Paraíba – FIEP, constituída em 1939, é considerada uma entidade

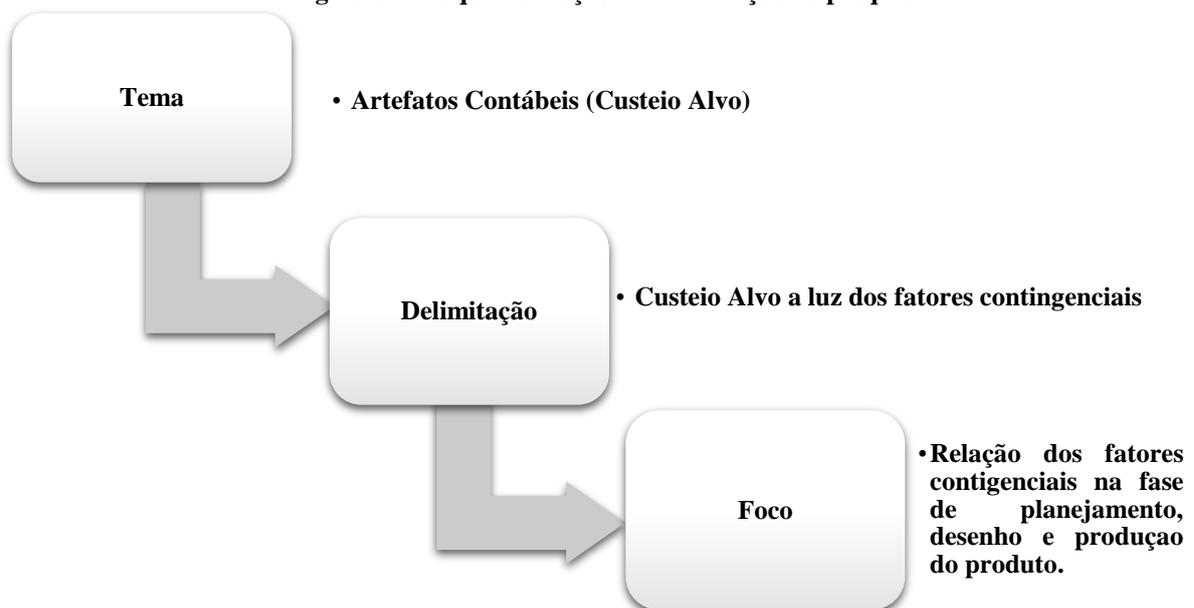
de representatividade dentro do estado, cujo objetivo é promover o desenvolvimento das indústrias locais e contribuir para o aperfeiçoamento empresarial, melhorando as condições socioeconômicas regionais e nacionais (FIEP, 2021). De acordo com a FIEP, o estado possui cerca de 306 empresas/indústrias do setor de construção de edifício cadastradas em 2021, das quais foi possível obter respostas de 32 empresas/industrias.

3.3 ESCOPO

Creswell, (2007) aborda que, existe parâmetros para que um estudo realizado sofra fronteiras, ou seja, delimitações e limitações. O processo de delimitação é a palavra-fase de uma pesquisa, pois sem foco, o pesquisador não sabe onde se pretende chegar (VIEIRA, 2010). Diante disso, é necessário estabelecer um tema, pois ele sofrerá o “processo de delimitação e especificação, para torná-lo viável à realização da pesquisa” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 121).

Neste sentido, esta pesquisa propõe como sua primeira delimitação, o estudo dos artefatos gerenciais contábeis, com foco no custeio alvo, sendo este considerado um artefato gerencial moderno, analisado os possíveis impactos acarretados através dos fatores contingenciais, permeando sua relação no desenvolvido do produto, com ênfase na fase de planejamento, desenho e produção do produto. Logo, para melhor entendimento da delimitação desta pesquisa, pode ser melhor detalhada da seguinte forma:

Figura 09 - Esquemática da delimitação da pesquisa



Fonte: Adaptado BANDEIRA, (2019).

Como segunda delimitação desta pesquisa, está no quesito espaço-geográfico. Sendo está aplicada somente no setor industrial de construção civil da cidade de João Pessoa-PB.

3.4 VARIÁVEIS DA PESQUISA

Arruda (2020, p. 62) aborda que, a seleção das variáveis tem como parâmetro o atingimento dos objetivos propostos na pesquisa. As “variáveis são valores, fatos ou fenômenos que, numa hipótese, são considerados em sua dimensão de inter-relação, de modo que um ou mais deles são determinados como causa e outros como efeitos” (GRESSLER, 2004, p. 119).

Na visão de Marconi e Lakatos (2018, p. 139), variáveis são “uma classificação ou medida; uma quantidade que varia; um conceito operacional, que contém ou apresenta valores; aspecto, propriedade ou fator discernível em um objeto de estudo e passível de mensuração”.

Neste sentido, Arruda (2020) complementa que, é de responsabilidade do pesquisador elaborar as variáveis que serão estabelecidas na pesquisa e que após a determinação das variáveis, o pesquisador terá em seu trabalho uma base sólida, que permitirá maior segurança aos dados que serão coletados. Pois, as variáveis possuem “características individuais ou fatores, mensuráveis, através dos diferentes valores que assumem, discerníveis em um objeto de estudo, para testar a relação enunciada em uma proposição” (KÖCHE, 1997, p. 112).

Portanto, para um melhor direcionamento de escala das medições das variáveis, Silva (2021) adaptou o seguinte quadro abaixo, com base nos estudos de Cooper e Schindler (2016, p. 252), onde os autores subdividem as escalas em nominal, ordinal, intervalar e por razão.

Quadro 07 - Escala das medições das variáveis

Tipo de escala	Características dos dados	Operação básica empírica
Nominal	Classificação (categorias mutuamente excludentes e coletivamente exaustivas), mas sem ordem, distância nem origem natural.	Determinação de igualdade.
Ordinal	Classificação e ordem, mas sem distância ou origem natural.	Determinação de maior ou menor valor
Intervalar	Classificação, ordem e distância, mas sem origem natural.	Determinação de igualdade ou diferenças de intervalos.
Razão	Classificação, ordem e distância e origem natural.	Determinação de igualdade de razões.

Fonte: SILVA, (2021)

Desta forma, foi elencado 3 (três) grupo de variáveis para esta pesquisa. No primeiro grupo classificado como “Características da Empresa”, foi elencado 3(três) variáveis, conforme.

Quadro 08 - Características das Empresas

GRUPO 1	VARIÁVEIS	ESCALA DE MENSURAÇÃO
Características da Empresa	V01 – Atuação da Empresa	Ordinal
	V02 – Abrangência no mercado	Ordinal

Fonte: Adaptado de ARRUDA, (2020).

Para formatação do segundo grupo “Fatores Contingenciais”, foi elencado 04 (quatro) subgrupos, contendo 16 (dezesesseis) variáveis, conforme demonstrado abaixo:

Quadro 09 - Fatores Contingenciais

GRUPO 3	VARIÁVEIS	ESCALA DE MENSURAÇÃO
Ambiente	V21 – Competição	Ordinal
	V22 – Dinamismo	Ordinal
	V23 - Incerteza ambiental	Ordinal
Tecnologia	V24 - Incerteza na tarefa	Ordinal
	V25 - Padronização dos processos	Ordinal
	V26 - Complexidade tecnológica	Ordinal
	V27- Aplicação de TI	Ordinal
Estrutura	V28 - Grau de estratificação	Ordinal
	V29 - Grau de formalização dos processos	Ordinal
	V30 - Grau de descentralização	Ordinal
	V31 – Faturamento	Ordinal
	V32 - Número de funcionários	Ordinal
Estratégia	V33 - Inovação e mudança	Ordinal
	V34 – Defesa	Ordinal
	V34 - Redução dos custos	Ordinal
	V35 - Pensamento estratégico de longo prazo	Ordinal

Fonte: Adaptado de SÁ, (2021).

Por fim, o terceiro grupo “Processo do Custeio Alvo”, foi elencado 03 (três) subgrupos, contendo 17 (dezesete) variáveis, conforme demonstrado abaixo:

Quadro 10 - Processo do Custeio Alvo

GRUPO 2	VARIÁVEIS	ESCALA DE MENSURAÇÃO
Fase de planejamento	V04 - Pesquisa de mercado	Ordinal
	V05 - Características dos produtos	Ordinal
	V06 - Necessidades dos consumidores	Ordinal
	V07 - Preço de acordo com clientes	Ordinal
	V08 - Preços praticados pelos concorrentes	Ordinal
	V09 - Retorno do produto	Ordinal
	V10 - Momento da estimação dos custos	Ordinal
	V11 - Cálculo do custo alvo	Ordinal
Fase de desenho	V12 - Decomposição do custo alvo para identificação de melhorias	Ordinal
	V13 - Envolvimento global da equipe	Ordinal
	V14 - Remodelagem de projeto	Ordinal
	V15 – Funcionalidade	Ordinal
	V16 – Qualidade	Ordinal

Fase de produção	V17 – Monitoramento	Ordinal
	V18 - Redução de custos	Ordinal
	V19 - Otimização de recursos e processos	Ordinal
	V20 - Melhoramento contínuo	Ordinal

Fonte: Adaptado de SÁ, (2021).

3.5 COLETA DE DADOS

3.5.1 Método e Instrumento de Coleta de Dados

Em uma pesquisa, a coleta de dados deve ser efetuada diretamente na fonte de informações, o objeto de estudo, ou seja, ao qual está diretamente ligado a amostra (FACHIN, 2005). 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).

Neste sentido, a pesquisa fez uso de um questionário estruturado em escala *Likert*, variando até 5 (cinco) pontos, com base na pesquisa proposta por Sá (2021).

Quadro 11 - Modelo do questionário estruturado

I Grupo de variáveis – Perfil da empresa	1. Qual o tempo de atuação da empresa?	<input type="checkbox"/> De 1 a 3 anos
		<input type="checkbox"/> De 4 a 6 anos
		<input type="checkbox"/> De 7 a 9 anos
		<input type="checkbox"/> De 10 a 12 anos
		<input type="checkbox"/> De 13 a 15 anos
		<input type="checkbox"/> Acima de 16 anos
	2. Qual a abrangência de mercado da empresa?	<input type="checkbox"/> Mercado local
		<input type="checkbox"/> Mercado regional
		<input type="checkbox"/> Mercado nacional
		<input type="checkbox"/> Mercado internacional
II Grupo de variáveis –	3. No mercado em que a empresa atua, há competição para a captação dos profissionais mais qualificados	<input type="checkbox"/> Nem um pouco
		<input type="checkbox"/> Um pouco
		<input type="checkbox"/> Mais ou menos
		<input type="checkbox"/> Muita
		<input type="checkbox"/> Extrema
	4. No mercado em que a empresa atua, há competição entre os concorrentes na captação dos consumidores.	<input type="checkbox"/> Nem um pouco
		<input type="checkbox"/> Um pouco
		<input type="checkbox"/> Mais ou menos
		<input type="checkbox"/> Muita
		<input type="checkbox"/> Extrema
	5. No mercado em que a empresa atua, os concorrentes competem quanto ao lançamento de inovações em produtos, com vistas a atingir um diferencial e assim chamar a atenção dos consumidores.	<input type="checkbox"/> Nem um pouco
		<input type="checkbox"/> Um pouco
		<input type="checkbox"/> Mais ou menos
		<input type="checkbox"/> Muita
		<input type="checkbox"/> De forma extrema
		<input type="checkbox"/> Nem um pouco
		<input type="checkbox"/> Um pouco

Fatores contingenciais	6. No mercado em que a empresa atua, há competição por insumos e fornecedores.	<input type="checkbox"/> Mais ou menos
		<input type="checkbox"/> Muita
		<input type="checkbox"/> Extrema
	7. As regulamentações que regem as atividades da empresa (Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas, etc.) mudam ao longo do tempo.	<input type="checkbox"/> Nem um pouco
		<input type="checkbox"/> Um pouco
		<input type="checkbox"/> Mais ou menos
		<input type="checkbox"/> Muita
	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.	<input type="checkbox"/> De forma extrema
		<input type="checkbox"/> Nem um pouco
		<input type="checkbox"/> Um pouco
	9. O gosto dos consumidores em relação aos produtos muda ao longo do tempo.	<input type="checkbox"/> Mais ou menos
		<input type="checkbox"/> Muita
		<input type="checkbox"/> De forma extrema
		<input type="checkbox"/> Nem um pouco
	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.	<input type="checkbox"/> Um pouco
		<input type="checkbox"/> Mais ou menos
<input type="checkbox"/> Muita		
<input type="checkbox"/> De forma extrema		
11. Sobre os processos internos realizados na empresa, a equipe trabalha com base em procedimentos padronizados.	<input type="checkbox"/> Nem um pouco	
	<input type="checkbox"/> Um pouco	
	<input type="checkbox"/> Mais ou menos	
	<input type="checkbox"/> Muita	
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.	<input type="checkbox"/> Extremamente	
	<input type="checkbox"/> Nem um pouco	
	<input type="checkbox"/> Um pouco	
	<input type="checkbox"/> Mais ou menos	
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.	<input type="checkbox"/> Muita	
	<input type="checkbox"/> Extremamente	
	<input type="checkbox"/> Nem um pouco	
	<input type="checkbox"/> Um pouco	
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.	<input type="checkbox"/> Mais ou menos	
	<input type="checkbox"/> Muita	
	<input type="checkbox"/> Extremamente	
	<input type="checkbox"/> Nem um pouco	
15. Como pode ser caracterizada a estrutura hierárquica da empresa?	<input type="checkbox"/> Dois níveis (direção geral e setores operacionais)	
	<input type="checkbox"/> Três níveis (direção geral, departamentos por área funcional e setores operacionais)	
	<input type="checkbox"/> Quatro níveis (direção geral, diretorias por área funcional, departamentos e setores) ou mais	
16. Os procedimentos realizados na empresa são pautados em regras formais/regulamentos que precisam ser seguidos de forma criteriosa.	<input type="checkbox"/> Nem um pouco	
	<input type="checkbox"/> Um pouco	
	<input type="checkbox"/> Mais ou menos	
	<input type="checkbox"/> Muita	
	<input type="checkbox"/> Extremamente	
	<input type="checkbox"/> Nem um pouco	
	<input type="checkbox"/> Um pouco	

	17. Os líderes mais afastados da direção/alta cúpula participam de forma ativa no processo formal de tomada de decisões da empresa.	<input type="checkbox"/> Mais ou menos
		<input type="checkbox"/> Muita
		<input type="checkbox"/> De forma extrema
	18. As ideias e sugestões dos funcionários são levadas em consideração na busca por melhorias em variados aspectos da empresa.	<input type="checkbox"/> Nem um pouco
		<input type="checkbox"/> Um pouco
		<input type="checkbox"/> Mais ou menos
		<input type="checkbox"/> Muita
	19. Qual a faixa de faturamento bruto anual da empresa?	<input type="checkbox"/> Extremamente
		<input type="checkbox"/> Até 360.000,00
		<input type="checkbox"/> De 360.000,01 até 4.800.000,00
		<input type="checkbox"/> De 4.800.000,01 até 78.000.000,00
	20. Qual o número de funcionários da empresa?	<input type="checkbox"/> Acima de 78.000.000,00
		<input type="checkbox"/> Até 19
		<input type="checkbox"/> De 20 até 99
		<input type="checkbox"/> De 100 até 499
	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.	<input type="checkbox"/> Acima de 499
		<input type="checkbox"/> Nem um pouco
		<input type="checkbox"/> Um pouco
		<input type="checkbox"/> Mais ou menos
	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.	<input type="checkbox"/> Muita
		<input type="checkbox"/> Extremamente
		<input type="checkbox"/> Nem um pouco
		<input type="checkbox"/> Um pouco
	23. A empresa concentra esforços no monitoramento e redução dos seus custos, como uma das estratégias para atingir bons resultados e diferenciação.	<input type="checkbox"/> Mais ou menos
<input type="checkbox"/> Muita		
<input type="checkbox"/> Extremamente		
<input type="checkbox"/> Nem um pouco		
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.	<input type="checkbox"/> Um pouco	
	<input type="checkbox"/> Mais ou menos	
	<input type="checkbox"/> Muita	
	<input type="checkbox"/> De forma extrema	
III Grupo de variáveis – Aspectos relacionados	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.	<input type="checkbox"/> De forma extrema
		<input type="checkbox"/> Nunca
		<input type="checkbox"/> Raramente
		<input type="checkbox"/> Às vezes
	26. Antes de iniciar o desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um já existente, a empresa realiza pesquisas de mercado junto aos consumidores, procurando saber sobre as suas necessidades em relação às especificações, funcionalidades e qualidade exigida.	<input type="checkbox"/> Muitas Vezes
		<input type="checkbox"/> Sempre
		<input type="checkbox"/> Nunca
		<input type="checkbox"/> Raramente
	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).	<input type="checkbox"/> Às vezes
		<input type="checkbox"/> Muitas Vezes
		<input type="checkbox"/> Sempre
		<input type="checkbox"/> Os preços não são definidos dessa forma
<input type="checkbox"/> Os preços são definidos dessa forma para alguns produtos		
	<input type="checkbox"/> Os preços são definidos dessa forma para todos os produtos	
	<input type="checkbox"/> A margem de lucro não é definida dessa forma	
	<input type="checkbox"/> A margem de lucro é definida dessa forma para alguns produtos	

ao processo do Custeio Alvo	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.	<input type="checkbox"/> A margem de lucro é definida dessa forma para todos os produtos
	29. Todos os custos dos produtos a serem produzidos são estimados antes de iniciar o processo de produção.	<input type="checkbox"/> Os custos não são estimados antes de iniciar a produção
		<input type="checkbox"/> Os custos são estimados antes de iniciar a produção para alguns produtos
		<input type="checkbox"/> Os custos são estimados antes de iniciar a produção para todos os produtos
	30. No desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um produto já existente, 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.	<input type="checkbox"/> Os custos não são definidos dessa forma
		<input type="checkbox"/> Os custos são definidos dessa forma para alguns produtos
		<input type="checkbox"/> Os custos são definidos dessa forma para todos os produtos
	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.	<input type="checkbox"/> Os custos são definidos dessa forma para todos os produtos
		<input type="checkbox"/> Os custos são definidos dessa forma para alguns produtos
		<input type="checkbox"/> Os custos são definidos dessa forma para todos os produtos
	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.	<input type="checkbox"/> Nunca
		<input type="checkbox"/> Raramente
		<input type="checkbox"/> Às vezes
		<input type="checkbox"/> Muitas Vezes
		<input type="checkbox"/> Sempre
	33. Os funcionários de departamentos variados da empresa são envolvidos no processo de design e criação de um novo produto ou alteração de um já existente, buscando otimizar os custos de produção	<input type="checkbox"/> Nunca
		<input type="checkbox"/> Raramente
		<input type="checkbox"/> Às vezes
<input type="checkbox"/> Muitas Vezes		
<input type="checkbox"/> Sempre		
34. Quando o custo estimado para um determinado produto não é atingido, há remodelagem no projeto desse produto para que os seus custos se adequem ao que foi estimado?	<input type="checkbox"/> Nunca	
	<input type="checkbox"/> Raramente	
	<input type="checkbox"/> Às vezes	
	<input type="checkbox"/> Muitas Vezes	
	<input type="checkbox"/> Sempre	
35. Sempre que o projeto de um produto precisa ser modificado, os profissionais investigam inovações, alternativas e técnicas que podem ajudar a atingir o custo estimado, mas mantendo os ideais de funcionalidade e qualidade dos produtos. Há esforços nesse sentido?	<input type="checkbox"/> Nem um pouco	
	<input type="checkbox"/> Um pouco	
	<input type="checkbox"/> Mais ou menos	
	<input type="checkbox"/> Muito	
	<input type="checkbox"/> Extremos	
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.	<input type="checkbox"/> Nunca	
	<input type="checkbox"/> Raramente	
	<input type="checkbox"/> Às vezes	
	<input type="checkbox"/> Muitas Vezes	
	<input type="checkbox"/> Sempre	
37. Durante a fase operacional os custos continuam sendo monitorados de forma constante, com o intuito de garantir a execução do que foi projetado.	<input type="checkbox"/> Nem um pouco	
	<input type="checkbox"/> Um pouco	
	<input type="checkbox"/> Mais ou menos	
	<input type="checkbox"/> Muito	
	<input type="checkbox"/> Extremamente	
38. Durante a fase operacional se busca a otimização constante dos processos executados e recursos empregados na produção, como por exemplo, o	<input type="checkbox"/> Nem um pouco	
	<input type="checkbox"/> Um pouco	
	<input type="checkbox"/> Mais ou menos	

	desenvolvimento de melhores formas de execução e práticas que visem minimizar desperdícios de recursos.	() Muito
		() Extremamente
	39. Mesmo que a produção de um determinado produto já tenha sido iniciada, se continua buscando o melhoramento contínuo, como por exemplo, analisando a possibilidade de utilização de novos materiais, com custos menores, mas que mantenham a qualidade do produto, ou até mesmo revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto.	() Nem um pouco
		() Um pouco
		() Mais ou menos
		() Muito
		() Extremamente

Fonte: Sá (2021, p. 172-177)

Na visão de, Prodanov e Freitas (2013, p. 108) “o questionário, numa pesquisa, é um instrumento ou programa de coleta de dados. Se sua confecção for feita pelo pesquisador, seu preenchimento será realizado pelo informante ou respondente”.

Beuren, (2003, p.130) aborda que, o “questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelos informantes, sem a presença do pesquisador”. Gil (2002, p.114) reforça que, “por questionário entende-se um conjunto de questões que são respondidas por escrito pelo pesquisado”.

Silva Júnior e Costa (2014, p. 4) esclarece em seu trabalho que “a escala de verificação de *Likert* consiste em tomar um construto e desenvolver um conjunto de afirmações relacionadas à sua definição, para as quais os respondentes emitirão seu grau de concordância”.

Neste sentido, a captura dos dados foi elaborada inicialmente através de um questionário eletrônico, o qual foi encaminhado via e-mail pela plataforma do *GoogleForms*, tal link de acesso, foi direcionado as 306 empresas/industrias objeto desta pesquisa. Desta forma, não se obteve inicialmente uma quantidade razoável de respostas, sendo necessário em um segundo momento a realização da coleta de dados presencialmente, resultando um total de 32 (trinta e dois) questionários respondidos. Em relação as demais empresas, 5 (cinco) estavam em processo de dissolução do empreendimento e não tinham interesse em participar, enquanto os demais se omitiram de participar.

Logo, o questionário foi estruturado por grupos/variáveis de perguntas em três níveis de categorias, cujo primeiro grupo/variáveis tem como intuito identificar as características dos respondentes/industrias pesquisadas, em seu segundo grupo/variáveis de questões foi abordado o detalhamento do processo do custeio alvo, evidenciando-o na fase de planejamento, desenho e produção dos produtos e por fim, em seu terceiro grupo/variáveis de perguntas abrangeu os fatores contingenciais estudados (ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia).

3.6 TÉCNICA DE ANÁLISE DOS DADOS

Para consecução da análise dos dados desta pesquisa, foi utilizado dois testes estatísticos. Primeiramente, os dados foram analisados através da análise descritiva ou também conhecida como unidimensional e, posteriormente através do teste não-paramétrico coeficiente de correlação *Spearman*.

Diante disso, Reis e Ribeiro Júnior (2007, p. 1) esclarecem que, os métodos estatísticos são utilizados para o planejamento e condução de um estudo, bem como a descrição dos dados e sua tomada de decisões. Portanto, é possível “extrair conclusões sobre um grande grupo de objetos ou com eventos que estão ainda por ocorrer, com base na observação de poucos objetos ou de fatos que tenham ocorrido no passado” (SIEGEL; CASTELLAN JR., 2006, p. 24).

Levin e Fox (2004, p. 15) explanam que, a estatística descritiva pode ser entendida como, “um conjunto de técnicas para a redução de dados quantitativos (isto é, uma série de números) a um pequeno número de termos descritivos mais convenientes e facilmente transmissíveis”. Enquanto, Levine, Berenson e Stephan (2000, p. 5) abordam que, “a estatística descritiva pode ser definida como os métodos que envolvem a coleta, a apresentação e a caracterização de um conjunto de dados de modo a descrever apropriadamente as várias características deste conjunto”.

Portanto, após coleta os dados, em planilha do *Excel*, foram tabulados e calculados através do teste de correlação *Spearman*, que pode ser entendido como, “uma medida da associação entre duas variáveis que requer que ambas as variáveis sejam medidas pelo menos em uma escala ordinal, de modo que os objetos ou indivíduos em estudo possam ser organizados em postos em duas séries ordenadas” (SIEGEL; CASTELLAN JR., 2006, p. 266).

Martins e Theóphilo (2009, p. 131) destaca que, o objetivo deste teste é a “intensidade de correlação entre duas variáveis como níveis de mensuração ordinal, de modo que os objetos ou indivíduos em estudo possam dispor-se por postos, em duas séries ordenadas”. Adicionalmente, Pontes (2000, p. 2) descreve que, os testes estáticos não-paramétricos são “ferramenta muito útil na análise de dados quando as pressuposições do modelo não se verificam, ou seja, quando os dados provenientes de um experimento não possuem normalidade ou homogeneidade de variâncias”.

Assim, Morettin e Bussab (2013) destacam que, o teste de correlação *Spearman* pode ser representado pela letra (r), e este pode sofrer variações de intervalos entre $-1 \leq r \leq 1$, ou seja, variações consideradas negativas ou positivas. Sobre este mesmo teste, os autores abordam

que, os resultados obtidos de (r) pode variar entre $r > 0$, $r < 0$ e $r = 0$, sendo melhor descritos no quadro 12:

Quadro 12 - Interpretação do coeficiente de correlação

Valor de ρ (+ ou -)	Interpretação
0.00 a 0.19	Uma correlação bem fraca
0.20 a 0.39	Uma correlação fraca
0.40 a 0.69	Uma correlação moderada
0.70 a 0.89	Uma correlação forte
0.90 a 1.00	Uma correlação muito forte

Fonte: Adaptado de MORETTIN; BUSSAB (2013)

Lira (2004, p. 104) contribui ao afirmar que, a seleção dos elementos que compõem a amostra é feita de forma aleatória, a partir de uma população, é possível determinar se as variáveis em estudo são associadas, na população, sendo é possível testar a hipótese de que as duas variáveis estão associadas na população, uma vez que, tais variáveis podem ser denominadas de “x” e “y”.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O intuito deste item visa apresentar e interpretar os dados coletados, transformando-os em informações para atender o objetivo específico deste estudo. Desta forma, a pesquisa foi aplicada nas empresas do setor civil da cidade de João Pessoa-PB, por sua vez, resultando em 32 (trinta e duas) respostas válidas, que foram expostos através da estatística descritiva, alcançando a análise de significância, esta realizada através da utilização do teste de correlação de *Spearman*, conforme demonstrado nas sessões seguintes.

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

4.1.1 Perfil das Empresas

Como primeira variável analisada na estatística descritiva, o perfil das empresas buscou evidenciar o tempo de atuação das empresas no mercado, conforme exposto na tabela 1.

Tabela 1 - Tempo de atuação no mercado

Tempo	%
De 1 a 3 anos	3,12
De 4 a 6 anos	9,38
De 7 a 9 anos	9,38
De 10 a 12 anos	15,62
De 13 a 15 anos	21,88
15 anos ou superior	40,62
Total	100

Fonte: Pesquisa de campo.

Com base nos dados, a grande maioria das empresas possui um bom tempo de atuação levando em conta que cerca de 40,62% encontram-se com mais se 15 anos no mercado, 21,88% encontram-se entre 13 a 15 anos e 15,62% entre 10 a 12 anos. Verifica-se também que, houve igualdade de frequências em dois níveis, empresas em faixa etária média, variando entre 7 a 9 anos das quais cerca de 9,38% e entre 4 a 6 anos 9,38%, restando apenas 3,12% entre 1 a 3 anos de mercado. É notório que ambas possuem estabilidade, são empresas consolidadas, tal fato é apoiado com a pesquisa de Sá (2021), que analisou os fatores contingências e o custeio alvo em indústrias de confecções em Santa Cruz do Capibaribe-PE, sendo possível verificar a variável tempo, onde cerca de 66,66% das empresas pesquisadas estavam acima de 16 anos de atuação no mercado.

A segunda variável analisada foi a amplitude dos mercados explorados, os resultados estão expostos na tabela 2.

Tabela 2 - Amplitude dos mercados explorados

Amplitude	%
Local	40,62
Regional	31,25
Nacional	18,75
Internacional	9,38
Total	100

Fonte: Pesquisa de campo.

Quanto a amplitude de mercado, é possível constatar que 40,62% das empresas atuam em mercado local, enquanto 31,25% em mercado regional, restando apenas 18,75% e 9,38% em mercado nacional e internacional respectivamente. Tais dados caracterizam que a maioria das empresas possuem foco local e regional, ao invés de nacional e internacional. Contudo, há estabilidade nas empresas pesquisadas, dado o seu tempo de atuação conforme elucidado na tabela 1. No entanto, este resultado expressivo não é comparável a pesquisa de Sá (2021), a qual mostrou uma frequência quase unânime para atuação em mercado nacional com cerca de 95,83%.

4.1.2 Fatores Contingenciais

4.1.2.1 Ambiente

No que tange aos fatores contingenciais estes são selecionados em internos e externos. Diante disso, esta sessão teve como intuito evidenciar o fator externo ambiente conforme tabela 3. Sendo distribuído para análise, a verificação da competição por mão-de-obra, por consumidores, lançamentos de inovações, insumos e fornecedores, bem como as mudanças na regulamentação de mercado, cenários econômicos e as mudanças nos gostos dos consumidores.

Tabela 3 - Distribuição de frequência dos fatores contingenciais do ambiente referentes às das empresas do setor

Fatores	Nem um pouco	Um pouco	Mais ou menos	Muita	Extrema
Competição por mão de obra	0,00	25,00	50,00	21,88	3,12
Competição por consumidores	0,00	12,50	34,38	53,12	0,00

Competição por lançamento de inovações	0,00	15,63	43,75	37,50	3,12
Competição por insumos e fornecedores	18,75	31,25	18,75	31,25	0,00
Mudanças na regulamentação de mercado	0,00	28,13	43,75	21,88	6,24
Mudanças nos cenários econômicos	0,00	18,75	43,75	31,25	6,25
Mudanças nos gostos dos consumidores	0,00	18,75	40,63	31,25	9,37

Fonte: Pesquisa de campo.

Com base na tabela 3, o fator competição por mão-de-obra ou profissionais qualificados no mercado de construção civil na cidade de João Pessoa-PB é moderada, onde 50% das empresas confirmaram a escala mais ou menos e 25% responderam um pouco. Contudo, cerca de 21,88% e 3,12% afirmaram ser de muita ou extrema necessidade a contratação de mão-de-obra qualificada neste ramo. Corroborando, Dutra (2019), expôs em sua pesquisa a importância voltada para a competência por mão-de-obra qualificada, este com foco na prestação de serviço, com uma margem de frequência de 88,76%.

Em contrapartida, cerca de 53,12% das empresas sofrem com a competição por consumidores, pois 34,38% afirmaram sentir esta competição mais ou menos, apenas 12,50% relataram possuírem pouca concorrência. Para Braga, Nascimento e Callado (2021) quanto maior o ambiente de inovações, dinamismo e competitividade, maior será as informações pautadas para subsidiar os gestores em suas decisões estratégicas.

Quanto ao levantamento da competição em caso de lançamento de inovações, uma vez que, há muita competição por consumidores. Neste sentido, 43,75% das empresas relataram sofrer mais ou menos com a inovação, 15,63% afirmaram ser um pouco, enquanto 37,50% e 3,12% asseguraram ser de muita ou extrema competição respectivamente. Para Marques (2012), quanto mais frequente é o desenvolvimento de novos produtos, mais interessante se torna sua participação no mercado, visto que, quanto maior a gestão do risco, melhor o retorno desejado, tanto para mudanças de produtos como investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

De posse dessas variáveis foi identificado o grau de competição por insumos e fornecedores, no entanto, houve várias percepções iguais a respeito, onde cerca de 18,75% não acreditam que há competição por fornecedores, 31,25% abordam haver pouca competição. Na percepção de 18,75% possa existir mais ou menos, enquanto na outra extremidade da escala,

31,25% identificaram que existe sim competição em relação aos insumos e fornecedores neste setor, concluindo ambos dados semelhantes.

Em seguida, foi analisado o grau de importância em relação as mudanças na regulamentação de mercado, tratando-se, um achado no mínimo interessante, pois 43,75% sinalizaram sofrer mais ou menos com a regulamentação das normas no setor no decorrer do tempo, 28,13% corroboraram que existe poucas mudanças das normas, enquanto cerca de, 21,88% e 6,24% afirmaram sofrer com muitas e de extremas mudanças ao longo do tempo.

Em relação ao fator contingencial externo “ambiente”, concentrou-se em analisar também as principais mudanças em relação ao cenário econômico e nos gostos dos consumidores, configurando-se de extrema importância, podendo tais mudanças ser impactantes. Neste sentido, verificou-se que cerca de 43,75% e 18,75% a grande maioria das empresas afirmaram ocorrer pouca ou mais ou menos mudanças no cenário socioeconômico do setor da construção civil, conseqüentemente 31,25% e 6,25% justificaram ser muita e de extrema as mudanças ocorridas.

Ademais, em relação a mudança nos gostos dos consumidores, cerca de 40,63% e 18,75% necessitam respectivamente de mais ou menos e um pouco de tais mudanças. Em contrapartida cerca de 31,25% e 9,37% declararam ter muita e extremas necessidades de mudanças, ou seja, tais consumidores necessitam de mudanças ou inovações em seus projetos. Dutra (2019) em sua pesquisa ao analisar o fator contingencial ambiente em empresas do setor hoteleiro de João Pessoa-PB, contactou a importância da variável “satisfação dos clientes”, uma vez que, tal item obteve cerca de 95,91 % de significância. Para Marques (2012), acertar todas as exigências dos consumidores é complexo, mesmo existindo informações históricas dos clientes, podendo estas variar, mas que tal fato pode ser corrigido assim que identificado.

4.1.2.2 Tecnologia

Após o entendimento do fator ambiente e suas principais variações, coube analisar o fator contingencial “tecnologia”, comparando seus principais fatores, tais como: o ambiente tecnológico, os processos internos, o maquinário utilizado, suas ferramentas e sistemas de TI, conforme abordado na tabela 4.

Tabela 4 - Distribuição de frequência dos fatores contingenciais de tecnologia referentes às das empresas do setor

Fatores	Nem um pouco	Um pouco	Mais ou menos	Muita	Extrema
---------	--------------	----------	---------------	-------	---------

Ambiente tecnológico muda muito	0,00	18,75	50,00	25,00	6,25
Processos internos padronizados	0,00	18,75	46,88	28,12	6,25
Máquinas e equipamentos com manuseio complexo	21,87	34,37	18,75	21,88	3,13
Uso de ferramentas de TI	3,12	12,50	21,88	37,50	25,00
Uso de sistemas de informação	3,12	28,13	28,13	31,25	9,37

Fonte: Pesquisa de campo.

Para Marques (2012) o fator tecnologia apresenta diversos significados no comportamento organizacional, uma vez que, detalham a forma de operar de uma empresa, seu avanço orienta a inovação e mudanças na coleta, mensuração, análise e comunicação, beneficiando a organização como um todo.

Diante disso, é possível compreender as empresas analisadas, as quais 50% das empresas alegam ocorrer mais ou menos mudanças no cenário tecnológico, enquanto 25% e 6,25% declararam ser de muita ou extrema as mudanças e 18,75% afirmam que há um pouco de mudanças no ambiente tecnológico. Sá (2021) complementa que, quando há dinamismo tecnológico é quando as empresas estão mais conectadas as novas ferramentas, pois é neste ponto que as empresas serão capazes de melhor e potencializar a produção.

Em relação aos processos internos verificou-se a padronização destes, viabilizando assim, a eficiência da empresa, deste modo, cerca de 46,88% acham que existam mais ou menos processos internos padronizados. Destarte, 28,12 e 6,25% apontam que tais processos internos validem de muita ou extrema padronização, enquanto 18,75% revelam existir um pouco. Ansari *et al.* (1997) esclarece a importância do uso da tecnologia no processo do custeio alvo, uma vez integrados a base de dados com os diversos setores da empresa, melhor será o compartilhamento das informações.

Quanto ao fator máquinas e equipamentos, há um posicionamento intermediário neste quesito, no primeiro momento procurou-se analisar a utilização de tais equipamentos como: tratores de esteiras, escavadeiras, retroescavadeiras, empilhadeiras, entre outras, e o seu condicionamento. Neste quesito, 21,87% e 34,37% corroboraram que não há nem um pouco e um pouco de uso desses tipos de equipamentos em seus serviços prestados, enquanto cerca de 18,75% assinalaram a alternativa mais ou menos. Logo, 21,88% e 3,13% contribuíram ser de muita ou extrema necessidade.

Como fatores tecnológicos é crucial a análise da utilização das ferramentas de TI e do uso dos sistemas de informação. Ao serem indagados a respeito das ferramentas de TI, tais como: internet, intranet, correio eletrônico, softwares, ferramentas de sincronização de arquivos na nuvem, entre outras. Concluindo que, há um grande percentual de uso de tais ferramentas, com 37,50% e 25,00% das empresas elencaram ocorrer sua utilização muito ou extremamente respectivamente. Não muito distante deste percentual, cerca de 21,88% utilizam mais ou menos, enquanto cerca de 12,50% e 3,12% utilizam pouco ou nenhuma destas ferramentas em suas atividades diárias.

No que concerne a implantação do uso de sistemas de informação, os dados demonstram que 31,25% faz muito uso de sistemas para um melhor desempenho operacional e 9,37% validam sua utilização de extrema necessidade para operação da empresa. Logo, tais decisões não são unânimes em todas as empresas já que cerca de 28,13% faz uso de tais sistemas mais ou menos ou um pouco, enquanto o menor quantitativo de 3,12% não faz nenhum pouco uso de sistemas de informação na sua gestão operacional. Para Dutra (2019), quando a empresa investe em inovação tecnológica, seu principal objetivo é a agilidade e melhoria dos processos, seja da simples contratação de internet a equipamentos elétricos e eletrônicos modernos, por isso, pode ser visualizado em sua pesquisa que cerca de 46,94% dos estabelecimentos pesquisados apontaram a utilização de bons sistemas de armazenamento de dados e comércio eletrônico visando agilizar a eficiente na tomada de decisão.

4.1.2.3 Estrutura

A tabela 5 apresenta os resultados do fator contingencial interno “estrutura”, evidenciando primeiramente a estrutura hierárquica das empresas, está em nível estratégico, tático e operacional.

Tabela 5 - Estrutura hierárquica das empresas do setor

Níveis da estrutura	%
Dois níveis	46,88
Três níveis	37,50
Quatro níveis ou mais	15,62
TOTAL	100

Fonte: Pesquisa de campo.

Logo, a abordagem desta apresentação de resultado demonstra que, em se tratando do nível/estrutura a maioria 46,88% de tais empresas possuem em sua hierarquia apenas dois

níveis. Em segundo lugar com 37,50% possuem cerca de três níveis hierárquicos, e com 15,62% possuem mais de quatro níveis de comando.

Outras variáveis da estrutura trabalhadas foram, os procedimentos pautados em regras, a participação ativa da alta administração nas decisões como um todo e se há consideração das sugestões dos funcionários, conforme a tabela 6.

Tabela 6 - Distribuição de frequência dos fatores contingenciais de estrutura referentes às das empresas do setor

Fatores	Nem um pouco	Um pouco	Mais ou menos	Muita	Extrema
Procedimentos pautados em regras	3,12	25,00	43,76	25,00	3,12
Participação ativa da alta administração nas decisões	6,25	6,25	28,13	43,75	15,62
Sugestões dos funcionários são consideradas	0,00	12,50	43,76	34,37	9,37

Fonte: Pesquisa de campo.

Como pode ser observado, foram percebidos pela maioria das empresas 43,76%, como totalmente importantes os procedimentos pautados em regras, ocorrendo igualdade de frequências em dois níveis, dos quais 25% e 3,12% confirmaram ser muita e de extrema significância tais procedimentos internos serem pautados por regras, enquanto 25% e 3,12% declararam significância em relação as regras um pouco e nenhum pouco respectivamente, ocorrendo uma parcial entre as sentenças.

Quanto a necessidade da participação da alta administração nas decisões gerais das empresas, procurou-se identificar se tal participação era ativa, os resultados apontaram ocorrer muita interação da alta administração com tais decisões, recebendo 43,75% por cento dos votos e 15,62% de extrema interação, 28,13% corroboraram mais ou menos. Nos quesitos, de pouca ou nenhuma participação ativa, ambas as empresas afirmaram 6,25% respectivamente.

Entretanto, mesmo com tamanha participação ativa da alta administração, há uma interação dos funcionários nas sugestões de melhoria interna da empresa, onde cerca de 34,37% e 9,37% afirmam tais sugestões serem absorvidas pela alta administração, 43,76% que tais sugestões são aceitas mais ou menos. Contudo, há uma parcela mínima de 12,50% declararam que não há esta interação com a alta administração.

Marques (2012) enfatiza em sua pesquisa que, o porte de uma empresa pode ser mensurado pela capacidade financeira ou pelo número de funcionários. Diante disso, a tabela 7 apresenta o resultado do faturamento anual bruto das empresas analisadas, e logo em seguida

na tabela 8 é apresentado o número de funcionários, verificando assim, a estrutura organizacional de ambas.

Tabela 7 - Distribuição de frequência referente ao faturamento anual bruto das empresas do setor

Faturamento anual	%
Até R\$360.000,00	21,88
Acima de R\$360.000,01 até R\$ 4.800.000,00	34,38
Acima de R\$ 4.80.000,01 até R\$ 78.000.000,00	28,12
Acima de R\$ 78.000.000,00	15,62

Fonte: Pesquisa de campo.

É visto que cerca de 21,88% das empresas faturam anualmente até 360.000,00, enquanto outras faturam entre 360.000,01 até 4.800.000,00, correspondendo um total de 34,38%. Entretanto, 28,12% chegam a faturar cerca de 4.800.000,01 até 78.000.000,00 e 15,62% acima de 78.000.000,00. Logo, as distribuições referentes ao faturamento anual bruto das empresas são bem diversificadas, incluindo empresas de pequeno a grande porte, tal fato não ocorreu na pesquisa de Sá (2021), a qual obteve um percentual de 54,17% de empresas que faturavam entre 360.000,01 até 4.800.000,00 em sua maioria empresas de pequeno porte.

Por fim, referente a estrutura organizacional das empresas, a tabela 8 aborda o tamanho das mesmas em relação ao número dos funcionários.

Tabela 8 - Distribuição de frequência referente ao número de funcionários das empresas do setor

Número de funcionários	%
Até 19	21,25
De 20 até 99	28,12
De 100 até 499	25,00
Acima de 499	15,63

Fonte: Pesquisa de campo.

As proposições acima firmam as relativas ao faturamento anual das empresas, ou seja, que ambas variam entre pequenas e a grande porte, uma vez que, cerca de 21,25% possuem em sua grade de funcionários até 19 colaboradores, enquanto 28,12% possuem de 20 até 99, com 25% de 100 até 499 e 15,63% acima de 499 colaboradores.

4.1.2.4 Estratégia

Quanto as variáveis relativas as estratégias das empresas, a tabela 9 propôs identificar os seguintes fatores: a busca por novas oportunidades, pelo aprimoramento dos processos, pelo

monitoramento dos custos e por fim, mas não menos importante, as decisões focadas a longo prazo.

Tabela 9 - Distribuição de frequência dos fatores contingenciais de estratégia referentes às das empresas do setor

Fatores	Nem um pouco	Um pouco	Mais ou menos	Muita	Extrema
Busca por novas oportunidades	0,00	6,25	40,63	46,87	6,25
Busca pelo aprimoramento dos processos	0,00	15,63	21,87	43,75	18,75
Monitoramento dos custos	0,00	25,00	15,63	56,25	3,12
Decisões focadas no longo prazo	0,00	12,50	25,00	53,13	9,37

Fonte: Pesquisa de campo.

Dentre os fatores relacionados, é possível identificar que a busca por novas oportunidades é de extrema importância para a grande maioria das empresas, uma vez que, cerca de 46,87% apostaram neste fator. No entanto, 40,63% optaram por relatar que seja de mais ou menos importância, com os menos percentuais de 6,25% as empresas confirmação as opções “um pouco” e de “extrema” importância. Tal resultado, compara-se com a pesquisa de Sá (2021), onde 54,16% dos dados indicaram que as empresas estão em buscar novas oportunidades e desenvolver inovações como a utilização da estratégia de diferenciação.

Quanto a busca pelo aprimoramento dos processos 43,75% das empresas indicaram possuir muito foco, ao passo que, 21,87% e 18,75% afirmaram possuir mais ou menos e extrema busca pelo aprimoramento. Enquanto na extremidade da escala com 15,63% das empresas concluíram que, procuram um pouco aprimorar.

Com base na tabela 9, verifica-se que 56,25% a grande maioria das empresas, priorizam a estratégia voltada ao monitoramento dos custos, 3,12% concordam ser de extrema importância. De forma intermediária 15,63% declaram ser mais ou menos e 25% apoiam ser um pouco, ou seja, não há tanto foco neste tipo de estratégia de diferenciação.

Como último ponto analisado para o entendimento das estratégias organizacionais das empresas foi sobre a tomada de decisão a longo prazo. Com os apontamentos extraídos das empresas respondentes 53,13% priorizam muito o foco nas estratégias a longo prazo, 9,37% informam ser de extrema importância para o desenvolvimento da organização. Permanecendo em nível intermediário cerca de 25% optaram por priorizar mais ou menos, enquanto 12,50% priorizam um pouco.

4.1.3 Processo do Custeio Alvo

4.1.3.1 Fase de Planejamento

Como primeiro ponto abordado no entendimento do processo do custeio alvo, pode-se abordar a fase de planejamento, fase esta que foi destacada as seguintes variáveis: características do produto, suas especificações, funcionalidades e qualidades conforme destacado na tabela 10.

Tabela 10 - Distribuição de frequência dos aspectos referentes a pesquisas de mercado para o desenvolvimento de novos produtos ou alteração de produtos já existentes

Aspectos	Nunca	Raramente	Às vezes	Muitas vezes	Sempre
Características do produto	6,25	18,75	25,00	34,37	15,62
Especificações, funcionalidade e qualidade	12,50	21,88	31,25	34,37	0,00

Fonte: Pesquisa de campo.

Na busca incessante para se manter no mercado é de vital importância conhecer a opinião dos consumidores. Levando em conta este fator, foi analisado se tais empresas realizam pesquisas sobre as principais características dos produtos na vida dos seus consumidores. Deste modo quase 34,37% destas muitas vezes realizam tais pesquisas, 25% corroboram afirmando que às vezes realizam, 15,62% sempre realizam e 18,75% raramente tem contato com a opção dos seus consumidores.

Uma vez priorizado este aspecto, cabe a grande maioria das empresas procurar conhecer os anseios dos seus consumidores, suas especificações, funcionalidade e qualidade dos produtos que tais clientes se referem. Diante disso, cerca de 34,37% das empresas providenciam tais especificações detalhadas dos seus consumidores, 31,25% declaram que as vezes se aprofundam neste quesito, 21,88% raramente intensificam tais informações e 12,50% nunca procuram saber.

Como próximo critério analisado, procurou-se identificar o uso de algumas estratégias de mercado para a definição dos preços de venda, conforme a tabela 11. Vale salientar que, para Silva (1999) definir a gestão estratégica é compreender a cadeia de valor como um todo e os preços praticados na cadeia de valor, estes denominados pelo autor de custo meta parcial, tal custo pode ser identificado como o valor almejado em cada ponto da cadeia, possuindo com fatores: a comparação do custo com o valor formado pelo mercado, o valor agregado naquele

ponto da cadeia, os investimentos realizados e a rentabilidade mínima desejada pela empresa, entre outros.

Tabela 11 - Distribuição de frequência referente à definição do preço de venda com base nas condições do mercado setor

Uso desta estratégia	%
Preços não são definidos desta forma	15,63
Preços de alguns produtos são definidos desta forma	31,25
Preços de todos os produtos são definidos desta forma	53,12

Fonte: Pesquisa de campo.

Neste sentido, é demonstrado pelas empresas respondentes que os preços de todos os produtos são definidos pelas condições de mercado, chegando a atingir 53,12%. Porém, 31,25% entendem que apenas alguns produtos são definidos desta forma, enquanto na visão de 15,63% que os preços não definidos desta forma. Reforçando, Silva (1999) estabelecer que, quando o custo meta parcial nos pontos agregadores de valor da cadeia é repartido, as metas para alcançar um preço competitivo de modo geral se torna eficiente, agregando valor para o consumidor final e evitando assim possíveis gargalos da cadeia.

Ao longo do tempo a gestão de custo vêm se modificando devido as características do sistema econômico, uma vez que, o custo é determinante à competitividade bem como à otimização dos recursos, objetivando o aumento do lucro e à sobrevivência no mercado Silva (1999). Diante disso, a tabela 12 analisou se a margem de lucro das empresas é influenciada ou não pelas condições de mercado.

Tabela 12 - Distribuição de frequência referente à definição da margem de lucro com base nas condições do mercado setor

Uso desta estratégia	%
Margens de lucro não são definidas desta forma	21,87
Margens de lucro de alguns produtos são definidas desta forma	21,87
Margens de lucro de todos os produtos são definidas desta forma	56,26

Fonte: Pesquisa de campo.

A partir dos resultados, verificou-se a predominância quanto a aplicação da margem de lucro de todos os produtos serem definidos pelo mercado com uma frequência de 56,26%, haja vista que, com sentenças semelhantes há uma distribuição por igual de 21,87% das empresas definirem a margem de lucro apenas de alguns produtos desta forma, enquanto 21,87% não definem a margem de lucros com base no mercado. Para Rocha e Martins (1998) o custeio alvo não é um processo que visa apenas a redução de custo, mas sim a gestão do lucro.

Visando atender ao início do processo produtivo, a tabela 13 conferiu se os custos são estimados antes da produção, se apenas alguns são estimados ou se todos são estimados.

Tabela 13 - Distribuição de frequência referente à estimação dos custos dos produtos antes de iniciar o processo de produção

Uso desta estratégia	%
Os custos não são estimados antes da produção	35,12
Os custos de alguns produtos são estimados antes da produção	37,50
Os custos de todos os produtos são estimados antes da produção	59,38

Fonte: Pesquisa de campo.

Um detalhe pode ser observado, cerca de 59,38% das empresas estimam seus custos antes do processo produtivo para todos os seus produtos. Por outro lado, 37,50% confirmam estimar os custos apenas para alguns produtos e 35,12% não estimam os custos antes do processo produtivo.

A tabela 14 abordou a relação ao custo máximo admissível, se tais custos são estimados para todos os produtos, apenas para alguns ou não são definidos desta forma.

Tabela 14 - Distribuição de frequência referente à estimação do custo máximo admissível

Uso desta estratégia	%
Os custos não são definidos desta forma	9,37
Os custos de alguns produtos são definidos desta forma	28,13
Os custos de todos os produtos são definidos desta forma	62,50

Fonte: Pesquisa de campo.

Os resultados encontrados denotam que, a mais da metade 62,50% das empresas estimam o custo máximo admissível de todos os produtos, enquanto 28,13% estimam apenas de alguns produtos e 9,37% esclarecem que o custo máximo não é definido desta forma. Cruz e Rocha (2008) explanam que é na fase do processo do produto que a organização deve definir seu custo alvo, com a estimação do custo, o produto poderia entrar em produção, logo, os custos estimados iniciais são aproximadamente iguais aos admissíveis, porém na prática dificilmente há essa igualdade, portanto, a empresa deve definir uma margem de tolerância tanto para mais quanto para menos dentro dessa faixa, tornando-se o processo viável.

Quanto ao acompanhamento dos custos no processo produtivo, a tabela 15 procurou evidenciar se tais custos são analisados logo após o início do processo.

Tabela 15 - Distribuição de frequência referente à estimação dos custos dos produtos após o início do processo de produção

Uso desta estratégia	%
-----------------------------	----------

Os custos não são estimados desta forma	18,75
Os custos de alguns produtos são estimados desta forma	21,87
Os custos de todos os produtos são estimados desta forma	59,38

Fonte: Pesquisa de campo.

Constatou-se que, cerca de 59,38% das empresas iniciam o acompanhamento dos custos estimados logo em seguida do início do processo produtivo, 21,87% esclarecem que apenas há este acompanhamento apenas para alguns produtos e 18,75% não estima desta forma.

4.1.3.2 Fase do Desenho

A tabela 16 evidenciou os aspectos referente a fase do desenho do custeio alvo, levando em conta se o custo é detalhado ou dividido entre as partes que compõem o produto, se os funcionários dos variáveis departamentos são envolvidos no processo de design e criação, se há remodelagem no projeto caso o produto não atinja o custo determinado e, se são mantidos os ideais de funcionalidade e qualidade dos produtos caso ele necessite ser modificado.

Tabela 16 - Distribuição de frequência dos aspectos referentes ao desenho do processo do custeio alvo

Aspectos	Nunca	Raramente	Às vezes	Muitas vezes	Sempre
O custo é (detalhado/dividido) entre as partes que compõem o produto	3,12	9,38	50,00	25,00	12,50
Funcionários de departamentos variados da empresa são envolvidos no processo de design e criação	6,25	9,38	37,50	31,25	15,62
Quando o custo estimado para um determinado produto não é atingido, há remodelagem no projeto	6,25	12,50	18,75	43,75	18,75
Quando o produto precisa ser modificado, são mantidos os ideais de funcionalidade e qualidade dos produtos	0,00	9,37	34,38	46,88	9,37

Fonte: Pesquisa de campo.

Quanto ao posicionamento em relação se o custo é detalhado ou dividido entre as partes compõe o produto, metade das empresas, ou seja, 50% apresentando que as vezes estão

inclinados à essa prática, cerca de 25% muitas vezes a realiza, 12,50% sempre realiza. Por outro lado, 9,38% sinalizaram que raramente executam tal posicionamento e 3,12% nunca realizam.

Outro aspecto identificado na fase do desenho, foi entender se os funcionários dos diversos departamentos da empresa são envolvidos tanto no processo de design como de criação dos produtos. Diante disso, cerca de 37,50% das empresas às vezes realizam esta interação, 31,25% indicaram que muitas vezes realizam e 15,62% sempre realizam. Contudo, 9,38% indicaram a escala raramente e com um percentual de 6,25% nunca realizam.

Como terceiro aspecto obtido da fase do desenho, foi a respeito do custo estimado para um produto, se caso tal produto não atinja sua estimativa se há uma remodelagem no projeto inicial. Por tanto, com um percentual de 43,75% das empresas muitas vezes executam todo processo de ajuste no projeto inicial, 18,75% optam por sempre realizar, enquanto, com o mesmo percentual outras evidenciaram que às vezes realizam, ao passo que, 12,50% raramente e 6,25% nunca procederem desta forma.

Por consequência, foi possível identificar se os produtos quando necessitam ser modificados são mantidos os mesmos ideais de funcionalidade e qualidade dos produtos, com um percentual de escala de 46,88% das empresas afirmaram que muitas vezes permanece os mesmos ideais, 9,37% corroboraram que sempre permanece. No entanto, cerca de 34,88% afirmaram que as vezes e 9,37% raramente permanece.

4.1.3.3 Fase da Produção

A fase de produção teve como referência entender a busca pela redução dos custos, se ele ocorre em todo o processo de produção, se tais custos são monitorados de forma constante, bem como a otimização dos processos executados e os recursos empregados na fase de produção e a melhoria contínua, conforme a tabela 17.

Silva (1999) expõe em sua pesquisa que, na fase de produção é necessário distinguir perfeitamente o que foi realizado e projetado, pois tal separação determina a capacidade do que esperar do custo e o que realmente está sendo processado, com objetivo de que os custos sejam iguais aos custos realizado.

Tabela 17 - Distribuição de frequência dos aspectos referentes às fases de produção do custeio alvo

Aspectos	Nunca	Raramente	Às vezes	Muitas vezes	Sempre
Busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção	3,12	9,38	40,62	37,50	9,38

Os custos continuam sendo monitorados de forma constante	0,00	18,75	18,75	43,75	18,75
Otimização dos processos executados e recursos empregados na produção	3,12	6,25	21,88	50,00	18,75
Melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto	3,12	6,25	28,13	50,00	12,50

Fonte: Pesquisa de campo.

Quanto aos achados foi verificado que, em relação a busca pela redução do custo em todo o processo de produção ocorre no nível intermediário às vezes com 40,62% percentuais. Em contrapartida, 37,50% e 9,38% indicaram que há a busca por tal redução na fase operacional respectivamente, ao passo que, 9,38% e 3,12% se posicionaram que há de forma raramente ou quase nunca existe a verificação da redução de custos em todo o processo.

Ainda no âmbito da fase de produção, observou-se se as empresas pesquisadas continuam a monitorar os custos de forma constante, logo entende-se que, a grande maioria das empresas 43,75% reconhecem tal importância, uma vez que, o ramo analisado requer extrema atenção na execução do projeto inicial, ou seja, não deixar fugir de forma extrema o orçamento planejado. Neste quesito, houve igualdade de sentenças em três pontos analisados, pois 18,75% esclarecem que sempre há este acompanhamento dos custos, enquanto outras empresas afirmaram monitorar às vezes ou raramente.

Quanto a otimização dos processos e recursos empregados 50% das empresas muitas vezes realizam este processo, cerca de 18,75% sempre realizam. Por outro lado, 21,88% executam tão acompanhando às vezes, 6,25% e 3,12% raramente ou quase nunca.

Pensando na melhoria contínua da empresa, foi possível constatar que há muitas vezes a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto uma vez atingido cerca de 50% da escala, 12,50% corroboram ao afirmar que sempre atingir tal adequação. Ao passo que, 28,13% consideraram que realizam às vezes, 6,25% e 3,12% raramente ou quase nunca realizam respectivamente.

4.2 ANÁLISE DE SIGNIFICÂNCIA DAS RELAÇÕES

4.2.1 Fatores Contingenciais 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 18 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 18 - 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 Manvailer (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 19 retratou a relação entre os fatores contingenciais referentes à tecnologia e os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo.

Tabela 19 - 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: Pesquisa de campo.

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 significância pode-se observar a relação inversamente proporcional entre os processos internos e a definição do preço de venda, a qual obteve uma correlação de -0,38. Este, resulta na margem de variação de 0,20 a 0,39, considerada por Morettin e Bussab (2013) uma correlação fraca, uma vez que, quanto maior a padronização dos processos, menor será a definição do preço de venda, o contrário também é válido.

Como segunda significância encontrada, esta ao contrário da primeira é diretamente proporcional, a qual obteve uma correlação de 0,69, que é considerada uma correlação moderada, 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.

A tabela 20 apontou a relação entre os fatores contingenciais referentes à estrutura e os aspectos relativos à fase de planejamento do processo do custeio alvo.

Tabela 20. 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: Pesquisa de campo.

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, que resultou em uma correlação de 0,46, sendo considerada uma correlação moderada, bem como uma relação diretamente proporcional entre tais variáveis, pois quanto maior a participação da administração, maior a estimativa do custo, considerando que o contrário também é válido.

Segundo ponto verificado, a relação entre as sugestões fornecidas e a estimativa dos custos antes da produção, que resultou em uma correlação de 0,49 também moderada, como sentença diretamente proporcional, ou seja, quanto maior a aceitação das sugestões durante o processo, maior a estimativa do custo antes da produção, o contrário também é válido.

Corroborando, Leite, Diehl e Manvailier (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 21 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 21 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de planejamento do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes à estratégia

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: Pesquisa de campo.

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, acarretando uma correlação de 0,39, sendo esta considerada uma correlação fraca, enquanto houve uma relação moderada de 0,45 entre a relação da busca por novas oportunidades e a especificações, funcionalidade e qualidade, ou seja, quanto maior for a busca por novas oportunidades, maior será a caracterização do produto e das especificações, funcionalidades e qualidade, o contrário também é válido.

Constatou-se também, as significâncias diretamente proporcionais quanto a busca pelo aprimoramento dos processos e a especificações, funcionalidades e qualidades, está alcançou uma correlação de 0,38, bem como a busca pelo aprimoramento dos processos e a definição do preço de venda, que acarretou em uma correlação de 0,37, ambas correlações são consideradas fraca. Não obstante, considerada uma significância diretamente proporcional, a busca pelo aprimoramento dos processos e a estimulação do custo máximo admissível, obteve uma variação de 0,40, está considerada uma correlação moderada. Logo, 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.

Quanto ao monitoramento dos custos este possui significância diretamente com o monitoramento dos custos, suas especificações, funcionalidades e qualidade, variando em uma

correlação moderada de 0,40, bem como o monitoramento dos custos e a definição do preço de venda que acarretou em 0,52. Pôr fim, verifica-se a significância direta entre o monitoramento dos custos a estimulação do custo máximo admissível, com correlação de 0,42, uma vez que, quanto maior o monitoramento dos custos, maior será as suas especificações, funcionalidades e qualidade, bem como a definição do preço e o custo máximo admissível, tais sentenças são válidas ao contrário.

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.

4.2.2 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 22 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 22- 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: Pesquisa de campo.

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.

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.

Na tabela 23, foi apresentado a relação das significâncias entre a fase do desenho e os fatores contingenciais relativos a tecnologia.

Tabela 23 - 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: Pesquisa de campo.

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, acarretando em uma correlação fraca de -0,36, ou seja, quanto maior a complexidade do manuseio das máquinas e equipamentos, menor será a melhoria contínua, podendo ser validada ao contrário.

A tabela 24 evidenciou a fase do desenho do processo do custeio alvo e os fatores relativos a estrutura.

Tabela 24. 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, são mantidos os ideais dos produtos	0,11	0,19	-0,08	0,14	-0,21	0,07

Fonte: Pesquisa de campo.

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, acarretando em uma correlação moderada de 0,45, 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 25 considerou a análise das relações a fase do desenho e os fatores contingenciais relativo a estratégia.

Tabela 25 - 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: Pesquisa de campo.

Ao visualizar os dados é possível constatar 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 de 0,57 que é considerada uma correlação moderada, bem como, a mudança no ambiente tecnológico e se os custos continuam sendo monitorados de forma constante no decorrer do processo, este, no entanto, acarretou em uma variação fraca de 0,37. Enquanto, pode-se verificar uma correlação moderada de 0,49 entre a mudança no ambiente tecnológico como a melhoria contínua revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto, uma vez que, quanto maior as mudanças no ambiente tecnológico, maior será a sua redução de custos, o monitoramento e a melhoria continua podendo valer ao contrário.

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 complexidade do manuseio complexo de máquinas e equipamentos atrelado a melhoria contínua revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto, em relação a busca pela redução de custos ocorre em todo o processo de produção, este concluiu em uma correlação fraca de 0,39, enquanto a melhoria contínua obteve uma correlação moderada de 0,42, ou seja, quanto maior a complexidade do manuseio de máquinas e equipamentos, maior será a busca pela redução dos custos no processo produtivo, e maior será a melhoria contínua, tais sentenças podendo ser válidas ao contrário.

4.2.3 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 26, 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 26 - 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 27 proporcionou a significância das relações em comparação a fase do processo do custeio alvo e o fator contingencial tecnologia.

Tabela 27 - 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 dos procedimentos realizados para a concepção do produto	0,08	-0,20	-0,23	-0,03	-0,01
---	------	-------	-------	-------	-------

Fonte: Pesquisa de campo.

Para tanto, 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 28 vem a agregar a análise da fase do processo do custeio alvo e o fator contingencial referente a estrutura.

Tabela 28. 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, obtendo uma correlação fraca de -0,36, 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 29.

Tabela 29 - 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, este considerado uma correlação moderada de 0,51, enquanto verificou-se uma correlação fraca de 0,36 entre as mudanças no ambiente tecnológico e a otimização dos processos executados e recursos empregados na produção, em relação as mudanças no ambiente tecnológico e a melhoria contínua, foi possível encontrar uma correlação moderada de 0,41. Contudo, verifica-se que, quanto maior as mudanças no ambiente tecnológico, maior será o monitoramento dos custos, a otimização dos processos e recursos, bem como o aumento na melhoria contínua, tais sentenças são válidas ao contrário.

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, este com uma correlação moderada de 0,51, ou seja, quanto maior a padronização, maior o nível da concepção do produto, o contrário também é valido.

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, este consideravelmente obteve uma correlação moderada de 0,56, bem como a

relação das sentenças entre o uso complexo de máquinas e equipamentos e o uso complexo de máquinas e equipamentos e se os custos continuam sendo monitorados de forma constante. Por fim, tal análise verificou também o nível de correlação moderada de 0,48 entre o uso complexo de máquinas e equipamentos e a melhoria contínua, revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto, podendo concluir sentenças diretas, o contrário também é válido.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a necessidade de proporcionar o entendimento acerca da utilização das possíveis práticas gerenciais de controle utilizadas no setor da construção civil, esta pesquisa aderiu de vertentes teóricas para investigar a influência da Teoria da Contingencia na adoção do custeio alvo para estas empresas. Diante disso, acarretou como objetivo evidenciar de que maneira os fatores contingenciais afetam o desenvolvimento do custeio alvo, em empresas do setor industrial de construção de civil na cidade de João Pessoa-PB. Para tanto, com base na concretização do objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos: (a) identificar o perfil das indústrias pesquisadas; (b) analisar a influência dos fatores contingenciais na fase de planejamento do processo do custeio alvo; (c) analisar a influência dos fatores contingenciais na fase de desenho do processo do custeio alvo; e (d) analisar a influência dos fatores contingenciais na fase de produção do processo do custeio alvo.

Traçados o mapeamento dos objetivos, o primeiro objetivo específico abordado, o perfil das empresas do setor de construção civil, em sua grande maioria são empresas consolidadas, possuindo mais de 13 anos no mercado. Notório observar que a amplitude do mercado é voltada para o local, com diversidades quanto a estrutura de ambas, variando em empresas de pequeno a grande porte, sendo verificadas pelo seu faturamento bruto anual e como o número de funcionários existentes.

Como segundo objetivo identificado, a análise dos fatores contingenciais voltados a fase de planejamento do custeio alvo verificou-se que, não foi possível realizar comparativos em relação ao fator contingencial ambiente, no entanto, com relação ao fator tecnologia, pôde-se constatar significâncias diretamente e inversamente relativas. Com isso, pode verificar como relação inversamente significativa os processos internos e a definição do preço de venda, enquanto diretamente proporcional, a complexidade do manuseio de máquinas/equipamentos e a estimação do custo após o início da produção. 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 terceiro 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, esta tida como uma sentença relativa diretamente proporcional. 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, ambas sentenças relativas diretamente proporcionais, entretanto, quanto ao fator ambiente, não foi possível análise.

Como quarto 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, é nítido que 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 número de respondentes, 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 Contingencia 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 um dos 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 discussão 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.

AGUIAR, A. B. et al. Análise do Inter-relacionamento das dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: Um estudo piloto. **RAC-Eletrônica**, Curitiba, v. 3, n. 1, art. 1, p. 1-21, Jan./Abr. 2009.

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.

ANDERSON, S. W.; LANEN, W. L. **Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India**. Accounting, Organizations and Society, v.24, p. 379-412, 1999.

ANSARI, S. et al. A template for implementing target costing. **Cost Management**, Sep./Oct, Vol. 20 (5), p. 20-27, 2006.

ANSARI, S. et al. **Target Costing: the next frontier in strategic cost management**. New York: McGraw-Hill, 1997b.

ANSOFF, H. Igor; MCDONNELL, Edward J. **Implantando a Administração Estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

ARAÚJO, A. M. H. B. de; MARQUES, R. R.; SILVA, C. A. T. Custo-meta: um estudo de sua aplicabilidade nas empresas. **VIII Congresso Brasileiro de Custos** – São Leopoldo, RS, Brasil, 3 a 5 de outubro de 2001.

ARAÚJO, E. T.; MOREIRA, M. A.; ANDREASSI, T. Fatores contingenciais que influenciam o desempenho de empresas franqueadas de fast food quanto ao dilema padronizar versus flexibilizar a gestão do negócio. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 16, n. 40, p. 62-90, jul./set. 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n40p62>.

ARRUDA, L. de S., **Aspectos associados às práticas orçamentárias: um estudo nas indústrias de papel e celulose localizadas no estado de Pernambuco**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco. Recife-PE, 2020.

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

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

BANDEIRA, H. T., **Indicadores de desempenho e fatores contingenciais: Uma investigação em empresas pertencentes ao setor da construção civil localizadas em Recife – PE.** Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco. Recife – PE, 2019.

BASTOS, M. dos S. (2016). **Aderência dos artefatos da Contabilidade Gerencial sob a perspectiva da Teoria do Ciclo de Vida das Organizações: um estudo de caso em uma empresa digital que apresentou crescimento acelerado.** (Dissertação de mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil.

BEUREN, I. M. (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática** – São Paulo: Atlas, 2003.

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.

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

BOMFIM, G.M., **Gerenciamento de Resultados em cursos de pós-graduação Lato Sensu através da metodologia do custeio alvo.** Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração, e Contabilidade de São Paulo, 2006.

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

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

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>.

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

BRIMSON, J. A., **Contabilidade por atividade**. São Paulo: Atlas, 1996.

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

BRIZOLLA, M. M. B.; CHIARELLO, T. C.; FASOLIN, L. B.; ROSA, F. S. da, Custeio alvo sob o enfoque da Teoria Contingencial em organizações agrícolas. **Custos e @gronegócios on line** - v. 13, Abr/Jun. - 2017.

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.

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

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

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

CHENHALL, Robert 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.

CHRIST, K. L.; BURRITT, R. L., Environmental management accounting: the significance of contingent variables for adoption. **Journal of Cleaner Production**. Australia, 2012.

COLARES, A. C. V.; FERREIRA, C. O. Aplicação de artefatos gerenciais de contabilidade nas empresas mineiras prestadoras de serviços sob a ótica das variáveis de setor e porte. **Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais**, Belo Horizonte, Ano 14, nº 52, p. 16-25, out./nov./dez. 2013.

COLAUTO, R. D., & BEUREN, I. M. (2005). O custeio-alvo como suporte às decisões para desenvolver novos produtos: um estudo em indústria moveleira. **Revista Produção**. 5(1), p. 1-18.

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.

COOPER, R. e Slagmulder, R. (1997a). **Factors influencing the target costing process: Lessons from Japanese practice.** Working Paper, University of Ghent and Claremont Business School.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. **Target Costing and value engineering.** Portland: Productivity, 1997.

COSTA, Flaviano. **A produção do saber nos campos de Controladoria e Contabilidade Gerencial: Uma Análise da produção científica inspirada na Arqueologia Foucaultiana.** 2010 Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Paraná, 2010.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto;** tradução Luciana de Oliveira da Rocha. - 2. ed. - Porto Alegre: Artmed, 2007.

CRUZ, C. V. O. A.; ROCHA, W. Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. **Revista Contemporânea de Contabilidade.** SSN 1807-1821, UFSC, Florianópolis, ano 05, v.1, nº10, p. 31-51, Jul./Dez., 2008.

CSILLAG, J.M. **Análise do Valor: Metodologia do valor: engenharia do valor, gerenciamento do valor, redução de custos, racionalização administrativa.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1986.

DEKKERA, H.; SMIDT, P. A., survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. **International Journal of production Economics**, V. 84, n. 3, p. 293- 305, 2002.

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.

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

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

EVERAERT, Patricia & BRUGGEMAN, Werner – The Impact of Cost Goal Specificity and Cost Goal Difficulty on the Cost of Future Products: A Lab Experiment with Carpet Designing Task. **20º Congresso da EAA (European Accounting Association)**. Graz (Áustria), Abril de 1997.

EWERT, R., & Ernst, C. (1999). Target costing, coordination and strategic cost management. **The European Accounting Review**, 8(1), p. 23-49.

FACHIN, Odília. **Fundamentos da metodologia**. 5ªed. Revisada e atualizada pela norma ABNT 14724. Editora Saraiva: São Paulo, 2005.

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

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

FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DA PARAÍBA. Disponível em <https://fiepb.com.br/>. Acesso em 18/09/2021.

FEIL, Patrick; YOOK, Keun-Hyo; KIM, Il-Woon. Custo alvo japonês: Uma Perspectiva Histórica. **International Journal of Strategic Cost Management** / Primavera 2004.

FERREIRA, A. O. Gestão de micro e pequenas empresas na perspectiva da teoria da contingência: um estudo em restaurantes da Região Metropolitana de Campinas - RMC/ Campo Limpo Paulista SP: **FACCAMP**, 2016.

FISHER, J. Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. **Journal of Accounting Literature**, v. 14, n. 4, p. 24-53, 1995.

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.

FREITAS, Thiago Antônio Pacanaro Andrade. Muito prazer! Target Costing...In **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 4ª, 2004, São Paulo. Anais...São Paulo, FEA/USP, 2004.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** São Paulo: Atlas, 2009.

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

GALINDO, Maricela López – El costo objetivo en la nueva gestión integral de costos. Gestion y Estrategia – **Edición Internet** – Universidad Autonoma Metropolitana, Cidade do México: Janeiro-Julho de 1998.

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

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

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, A. M. C.; MOREIRA, R. de L.; COLAUTO, R. D., Target Costing para formação do preço de venda em produção por encomenda: o caso de uma indústria de plásticos moldados. **Revista Mineira Contabilidade**, 2010.

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>.

GORLA, M. C.; LAVARDA, C. E. F. Teoria da contingência e pesquisa contábil. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE.** Ribeirão Preto, dezembro de 2012.

GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Mudanças nas práticas de Contabilidade Gerencial de empresas. **Revista de Administração Faces Journal**, v. 10, n. 3, p. 84-104, 2011. Disponível em: <http://revista.fumec.br/index.php/facesp/article/view/636>. Acesso em: 10/04/2021.

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

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.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos** – Contabilidade e Controle. São Paulos: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HANSEN, Jens Eric. **Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação lato sensu: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos**. 2002. 211f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

HANSEN, J. E.; ROCHA, W. Custeio Alvo: princípios e requisitos. **XI Congresso Brasileiro de Custos** – Porto Seguro, BA, Brasil, 27 a 30 de outubro de 2004.

HANSEN, Jens Erik, TEIXEIRA, Fabrícia Souza. **O Processo do Target Costing no auxílio à sobrevivência empresarial**: Estudo de Caso da Madaso Ltda. Anais do I Seminário USP de Contabilidade. São Paulo: FEA/USP, 2001.

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

HOQUE, Z. A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance. **International Business Review**, v. 13, n. 4, p. 485-502, 2004.

HORNGREN, C. T. et al. **Contabilidade gerencial**. Prentice Hall: São Paulo, 2004.

HORNGREN, C. T. et al. **Cost Accounting: a managerial emphasis**. 9th ed. Prentice Hall, 1997.

HORNGREN, C. T. et al. **Introduction to Management Accounting**. 11th ed. Prentice Hall, 1999.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: LTC Editora, 2000.

HYVONEN, J. (2007). Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. **Management Accounting Research**, 18(3), 343-366. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.02.001>

IBUSUKI, U.; KAMINSKI, P. C. Product development process with focus on value engineering and target-costing: A case study in an automotive company. **International Journal of Production Economics**, v. 105, n. 2, p. 459-474, 2007.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. International Management Accounting Practice 1 (IMAP1), March, 1998.

ISIDORO, C. et al. A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista Cont. UFBA**, Salvador-BA, v. 6, n. 2, p. 39-55, maio-agosto 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

JUNIOR, F.; FARIA, A. P.; MONTEIRO, M. A. G. Teoria da Contigência 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.

JUNIOR, L. C. L. **Target Costing e o custeio direto em instituição confessional de ensino: Uma aplicação no curso de graduação em administração**. Dissertação apresentada como pré-requisito no Programa de mestrado da UFP. Curitiba, 2011.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. Tese de doutorado do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade da Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2010.

KATO, Y. Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. **Management accounting research**, v. 4, n. 1, p. 33-47, 1993.

KAUARK, F. da S.; MANHÃES, F. C.; MEDEIROS, C. H., **Metodologia de Pesquisa: um guia prático**. Itabuna, Via Litterarum, 2010.

KLEIN, L.; ALMEIDA, L. B. de. **A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses**. Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Contabilidade pelo Programa Pós-Graduação em Contabilidade da UFP, Curitiba, 2014.

KÖCHE, J. C. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa**. Rio de Janeiro: Vozes, 1997.

LACOMBE, F.; HEILBORN, G. **Administração Princípios e Tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **Organization and environment**. Managing differentiation and integration. Boston: Harvard University Press, 1967.

LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H. M., Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337 Blumenau, v. 11, n. 2, p. 85-107, abr./jun., 2015. doi:10.4270/ruc.2015213.

LEVIN, J.; FOX, J. A. **Estatística para ciências humanas**. 9. ed. Tradução de Alfredo Alves de Farias. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LEVINE, D. M.; BERENSON, M. L.; STEPHAN, D. F. **Estatística: teoria e aplicações**, usando Microsoft® Excel em português. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

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, Robson de Souza. 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.

LIRA, S. A. **Análise de correlação: abordagem teórica e de construção dos coeficientes com aplicações**. Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Métodos Numéricos em Engenharia dos Setores de Ciências Exatas e de Tecnologia da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2004.

LOPES, Jorge. **O fazer do trabalho científico em ciências sociais aplicadas**. – Recife: Editora Universitária, 2006.

MAGUIRE, E. R. **Organizational Structure in American Police Agencies: Context, Complexity, and Control**. Albany: State University of New York Press, 2003.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MANTOVANI, F. R. **Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência**. Tese apresentada ao departamento de contabilidade e atuária da USP. São Paulo, 2012.

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.; ROCHA, W. Knowledge Construction on Target Costing: An Analysis of Surveys on Factors that Enhance its Adoption and Use. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 14, n. 32, p. 3-20, 2017.

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.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas: 2003.

MEDEIROS, V. H. S., **Teoria da Contingência**: um estudo sobre a evidenciação dos fatores contingenciais em empresas do setor de telecomunicações listadas na B3. Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia, 2018.

MELO, M. S.; CALLADO, A. A. C., Custeio-Alvo: Um Caso Prático em uma Indústria de Confecções do Polo Têxtil do Agreste Pernambucano. **ABCustos**, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, v. 14, n. 1, p. 104-133, jan./abr. 2019 ISSN 1980-4814.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 2005.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes**: estruturas em cinco configurações. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MOLINARI, S. K.R.; GUERREIRO, R., Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2004.

MONDEN, Yasuhiro – **Sistemas de Redução de Custos Custo-alvo e Custo Kaizen**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MORAIS, O. de O.; COELHO, A. C. D.; HOLANDA, A. P., Artefatos de Contabilidade gerencial e desempenho operacional em companhias de capital aberto do Brasil. **Em AMPAD**, Rio de Janeiro, 2012.

MORESI, Eduardo. **Metodologia da Pesquisa**. 108f. Dissertação (Mestrado em Gestão do Conhecimento e Tecnologia da Informação) – Universidade Católica de Brasília – UCB. Brasília, 2003.

MORETTIN, P.A.; BUSSAB, W.O. **Estatística Básica**. São Paulo: Saraiva, 2013.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. Tradução de Cecília Whitaker Bergamini e Roberto Coda. São Paulo: Atlas, 2008.

MORO, W. J. de. **O custeio-alvo como metodologia para definição e controle dos custos de produtos em desenvolvimento: o caso da indústria automobilística brasileira**. Dissertação de mestrado apresentada ao programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2003.

NICOLINI, D. et al. Can target costing and whole life costing be applied in the construction industry?: Evidence from two case studies. **British Journal of Management**, v. 11, p. 303-324, 2000.

OLIVEIRA, D. P.R. **Teoria Geral da Administração**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, K. G. de; RECH, I. J.; CUNHA, M. F.; PREIRA, 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.

ONO, K.; JUNIOR, A. R. Utilização do Target Costing e de outras técnicas de custeio: um estudo de caso exploratório em municípios de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, edição especial, p. 65-70, 30 junho de 2004.

OTLEY, D. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. **Management Accounting Research**, v. 31, p. 45–62, 2016.

PAIVA, Roéslei. **Gerenciamento estratégico de custos através do Target Cost**. Monografia submetida ao Departamento de Ciências Contábeis da UFSC. Florianópolis, 2003.

PARISI, Cláudio; MEGLIORINI, Evandir. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

PASQUALOTTO, N. O processo decisório na agricultura familiar: uma análise à luz da teoria da contingência. **Revista de Administração e Negócios da Amazônia**, v. 9, n. 1, p. 99-111, 2017.

PEREIRA, F. H. Determinação do preço de venda: custeio tradicional x custeio alvo. **CRCSC & VOCÊ**, v. 2, n. 4, p. 76-83, 2002.

PERROW, C. A. **Organizational analysis: a sociological view**. California: Wadsworth Publishing Company, 1976.

PIERCE, B. **Target Costing Management: comprehensive benchmarking for a competitive market**. Accountancy Ireland. Dublin, v.34, n.2, p. 30-33, abr/2002.

PONTES, A. C. F. **Obtenção dos níveis de significância para os testes de Kruskal-Wallis, Friedman e comparações múltiplas não-paramétricas**. 2000. Dissertação (Mestrado em Agronomia) – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2000.

PORTER, M. E. **Competição = on competition: estratégias competitivas essenciais**. Tradução de Alonso Celso da Cunha. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

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, Fabiana Maury; BEUREN, Ilse **Maria**. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006.

REIS, G. M.; RIBEIRO JÚNIOR, J. I. Comparação de testes paramétricos e não paramétricos aplicados em delineamentos experimentais. In: **Simpósio Acadêmico de Engenharia de Produção da UFV**, 3., 2007, Viçosa. Anais [...] Viçosa: SAEPRO, 2007.

ROCHA, I., WIENHAGE, P., & SCARPIN, J. E. (2010). Investigação da produção científica relacionada ao Custeio-Meta e Custeio Kaizen no período de 2002 a 2009. **ConTexto**, v. 10, n. 18, p. 75-86, 2010.

ROCHA, W.; MARTINS, E. A., Custeio Alvo (Target Costing). V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos – **Revista Brasileira de Custos**. Fortaleza-CE, 1998.

RUIZ, J.A. **Engenharia de valor na construção de edifícios: simulações de aplicações**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia Civil da Faculdade de Engenharia Civil, Arquitetura e Construção da Universidade Estadual de Campinas, 2011.

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.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SAKURAI, Michiharu. **Target Costing and how to use it**. Journal of Cost Management. Boston: v. 3, n. 2, p. 39-50, Summer, 1989.

SILVA JÚNIOR, S. D.; COSTA, F. J. Mensuração e escalas de verificação: uma análise comparativa das escalas de Likert e Phrase Completion. **Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia**, v. 7, n. 2, p. 1-16, 2014.

SCARPIN, J. E. **Target Costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade Norte do Paraná, Londrina, 2000.

SCARPIN, J. E.; PINTO, J.; BOFF, M. L.; Utilização do target costing e da previsão de demanda como ferramenta de gestão estratégica de custos na indústria de concreto: um estudo de caso. **XIV Congresso Brasileiro de Custos** – João Pessoa - PB, Brasil, 05 de dezembro a 07 de dezembro de 2007.

SCARPIN, J. E.; ROCHA, W. Target Costing: Abordagem Conceitual e Histórica. **VII Congresso Brasileiro de Custos** – Recife, PE, Brasil, 2 a 4 de agosto de 2000.

SHAHZADI, S.; et. Impact of external and internal factors on management accounting practices: a study of Pakistan. *Asian Journal of Accounting Research*. **Published by Emerald Publishing Limited**. Vol. 3 No. 2, 2018. DOI 10.1108/AJAR-08-2018-0023.

SHANK, J. K.; FISHER, J. Case study: Target costing as a strategic tool. *MIT Sloan Management Review*, v. 41, n. 1, p. 73, 1999.

SHANK, J. K.; 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.

SIEGEL, S.; CASTELLAN JR, N. J. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento**. 2. ed. Tradução de Sara Ianda Correa Carmona. Porto Alegre: Artmed, 2006.

SILVA, C. L. da. **Gestão Estratégica de Custos: O custo meta na cadeia de valor**. *Rev. FAE*, Curitiba, v.2, n.2, maio/ago., 1999, p.17-26.

SILVA, M. do R., **Balanced Scorecard e a questão ambiental: um estudo empírico sobre a percepção de profissionais da área de controladoria**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife – PE, 2019.

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.

SILVA, R. O. **Teorias da administração**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

SNOW. C. C.; HAMBRICK, D. C., Measuring organizational strategies: some theoretical and methodological problems. *Academy of Management Review*, vol. 5, n. 4, p. 527-538, 1980.

SOARES, F. R. M. **O custo alvo ferramenta de gestão estratégica**, Faculdade de Economia, Universidade do Porto, 2009.

SOUTES, D.O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (mestrado) – Universidade de São Paulo, 2006.

SOUZA, M. A; FONTANA, F. B.; BOFF, C. D. S. Planejamento e controle de custos: um estudo sobre práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul (RS). *Revista de Contabilidade Vista e Revista*, n.2 v.21, p.121-151. Abr./Jun. 2010.

TEIXEIRA, Fabrícia Souza. HANSEN, Jens Erik. O processo do target costing no auxílio à Sobrevivência Empresarial: Estudo de Caso Madaso Ltda. **Anais do I Seminário USP de Contabilidade**. São Paulo: FEA/USP, 2001.

TOLEDO, G. OVALLE, I. **Estatística Básica**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

TOMEDI, A. C.; ROEHRS, M. A.; SOUZA, M. A. Custo-alvo como instrumento de gestão de custos: estudo multicaso em empresas gaúchas. **Revista Brasileira Dom Alberto**. Santa Cruz do Sul, v.1, n.6, dez.2014.

VIEIRA, J. G. S., **Metodologia de pesquisa científica na prática**. Curitiba: Editora Fael, 2010.

WOODWARD, J. **Industrial Organization: Theory and practice**. Londres. Oxford University Press, 1965.

WOODWARD, J. **Management and technology**. London: H. M. Stationary Office, 1958.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J. PARNELL, J. **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

ZEITHAML, V. A.; VARADARAJAN, P. R.; ZEITHAML, C. P. (1988). The Contingency Approach: Its Foundations and Relevance to Theory Building and Research in Marketing, **European Journal of Marketing**, 22 (7), 37-64.

APÊNDICE A – RELAÇÃO DAS EMPRESAS

Nº	CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIO
1	ALBRAS GOLD CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
2	ALBRAS INT CONSTRUCOES E INCORPORACOES EIRELI
3	ALBUQUERQUE ENGENHARIA LTDA
4	ALCANCE CONSTRUÇÕES SERVIÇOS E LOCAÇÕES EIRELI
5	ALCONIL ALMEIDA CONSTRUCAO E INCORPORACAO LTDA
6	ALLIANCE AQUAMARE CONSTRUCOES SPE LTDA
7	ALLIANCE BELIZE CONSTRUCOES SPE LTDA
8	ALLIANCE CENTRO DE SERVICOS COMPARTILHADOS LTDA
9	ALLIANCE EVIDENCE CONSTRUCOES SPE LTDA
10	ALLIANCE FONTANA DI MARE CONSTRUCOES SPE LTDA
11	ALLIANCE GRANDMARE CONSTRUCOES SPE LTDA
12	ALLIANCE GREENMARE CONSTRUCOES SPE LTDA
13	ALLIANCE HERON MARINHO CONSTRUCOES SPE LTDA
14	ALLIANCE JOSE OLIMPIO CONSTRUCOES SPE LTDA
15	ALLIANCE OCEANO ATLANTICO CONSTRUCOES SPE LTDA
16	ALLIANCE PARAISO DO ATLANTICO CONSTRUCOES SPE LTDA
17	ALLIANCE PAULO MIRANDA CONSTRUCOES SPE LTDA
18	ALLIANCE PLAZA CONSTRUCOES SPE LTDA
19	ALLIANCE VIVANT JP CONSTRUCOES SPE LTDA
20	ALLIANCE WELLINGTON BARRETO CONSTRUCOES SPE LTDA
21	ALTECC CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
22	AN1 INCORPORAÇÕES E CONSTRUÇÕES LTDA
23	ANDRADE CONSTRUCOES LTDA
24	ANDRADE MARINHO EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
25	ANDRADE PLANEJAMENTO E URBANIZACAO LTDA
26	ANF CONSTRUCOES E INCORPORACOES SPE LTDA
27	ARCAM CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
28	ARIMATEIA IMOVEIS E CONSTRUCOES LTDA
29	ASCOL ASSESSORIA E CONSTRUCAO LTDA
30	ATLANTA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
31	ATLANTIDA CONSTRUTORA E ENERGIA SOLAR EIRELI
32	ATLANTIS INCORPORACOES E CONSTRUCOES SPE LTDA
33	ATRIOS CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
34	AVANTE ADMINISTRACOES E EMPREENDIMENTOS LTDA
35	AYRES E LINS CONSTRUCOES LTDA
36	B&C CONSTRUCOES, INCORPORACOES E IMOBILIARIA LTDA
37	BNT ARQUITETURA E CONSTRUCOES LTDA
38	BOUGAINVILLE CONSTRUCOES INCORPORACOES E EMPREENDIMENTOS LTDA
39	BSV CONSTRUCOES LTDA
40	BUILDING STEEL FRAME TECHNOLOGIES DO BRASIL LTDA
41	C & K CONSTRUCOES LTDA
42	C&R CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
43	C&S IMOVEIS CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
44	C.R.C CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA
45	CABO BRANCO -CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
46	CAD ENGENHARIA E COMERCIO LTDA
47	CARRILHO TORRES ENGENHARIA E COMERCIO LTDA
48	CASABLANCA CONSTRUCOES LTDA
49	CCD ENGENHARIA LTDA
50	CENTRAL EMPREENDIMENTO IMOBILIARIO SPE LTDA
51	CESAN CONSTRUTORA, EMPREENDIMENTOS SANTO ANTONIO LTDA
52	CG3 ENGENHARIA LTDA
53	CHAVES CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA

54	CIAGRO INCORPORACOES, CONSTRUCOES, IMOBILIARIA E AGROPECUARIA LTDA
55	CHAVE EMPREENDIMENTOS EIRELI
56	CIDADE JARDIM EMPREENDIMENTOS EIRELI
57	CIEL CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
58	CIMOL CONSTRUTORA E IMOBILIARIA MOURA LTDA
59	CNI - CONSTRUTORA NIVEL E INCORPORACOES LTDA
60	COFEM CONSTRUCOES SERVICOS TECNOLOGIA E LOCACOES EIRELI
61	COMPECC ENGENHARIA, COMERCIO E CONSTRUCOES LTDA
62	CONCENGE CONSTRUCOES ELETRICAS E ENGENHARIA LTDA
63	CONCEPT CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA
64	CONGER CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
65	CONPLAQ-CONSTRUCOES E PLANEJAMENTO LTDA
66	CONSBRASIL - CONSTRUTORA BRASIL LTDA
67	CONSNORTE CONSTRUTORA NORTE LTDA
68	CONSPLAN CONSTRUCOES PLANEJAMENTO E OBRAS LTDA
69	CONSTAN CONSTRUTORA E IMOBILIARIA LTDA
70	CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS MOREIRA LTDA
71	CONSTRUINA CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
72	CONSTRUSUL CONSTRUTORA SUL LTDA
73	CONSTRUTORA ABC LTDA
74	CONSTRUTORA AFN LTDA
75	CONSTRUTORA ÁGUA AZUL LTDA
76	CONSTRUTORA ALBATROZ REAL LTDA
77	CONSTRUTORA BWQ LTDA
78	CONSTRUTORA C C A LTDA
79	CONSTRUTORA CONTEMPORANEA EIRELI
80	CONSTRUTORA E INCORPORADORA BOA NOVA LTDA
81	CONSTRUTORA EARLEN LTDA
82	CONSTRUTORA ELO LTDA
83	CONSTRUTORA EVEREST LTDA
84	CONSTRUTORA EXATA LTDA
85	CONSTRUTORA GAIVOTA LTDA
86	CONSTRUTORA GMV LTDA
87	CONSTRUTORA HEMA LTDA
88	CONSTRUTORA HORIZONTAL LTDA
89	CONSTRUTORA HR LTDA
90	CONSTRUTORA IBERICA LTDA
91	CONSTRUTORA IRMAOS DANTAS LTDA
92	CONSTRUTORA LITORAL LTDA
93	CONSTRUTORA LUXOR LTDA
94	CONSTRUTORA MANDALA LTDA
95	CONSTRUTORA MASHIA LTDA
96	CONSTRUTORA MENDES KLA LTDA
97	CONSTRUTORA ORIGINAL LTDA
98	CONSTRUTORA PIMENTA LTDA
99	CONSTRUTORA PLANICIE LTDA
100	CONSTRUTORA POLIEDRO LTDA
101	CONSTRUTORA PONTES PETRUCCI LTDA
102	CONSTRUTORA PORTO REAL LTDA
103	CONSTRUTORA R.T. EIRELI
104	CONSTRUTORA REIS LTDA
105	CONSTRUTORA RODOMILLI LTDA
106	CONSTRUTORA S. VIEIRA EIRELI
107	CONSTRUTORA SEGMENTO LTDA
108	CONSTRUTORA SIMETRIA EIRELI
109	CONSTRUTORA TETO LTDA
110	CONSTRUTORA TORREAO VILLARIM LTDA
111	CONSTRUTORA TRES MARIAS LTDA

112	CONSTRUTORA TROPICAL LTDA
113	CONSTRUTORA VIVER BEM LTDA
114	CONTROL CONSTRUÇOES LTDA
115	COSSENO CONSTRUTORA SOUTO ENGENHARIA E OBRAS LTDA
116	CPL CONSTRUTORA PIRAMIDE LIMITADA
117	CRE - ENGENHARIA LTDA
118	CSC - CONSTRUTORA SANTIAGO CARNEIRO LTDA
119	CSQ ENGENHARIA LTDA
120	DACON ENGENHARIA LTDA
121	DIAGONAL ENGENHARIA LTDA
122	DIMENSIONAL CONSTRUÇOES LTDA
123	DINIZ CONSTRUÇOES E INCORPORAÇÕES LTDA
124	DISKLUZ ENGENHARIA E CONSTRUÇOES LTDA
125	DRX CONSTRUÇOES E INCORPORAÇÕES LTDA
126	DUBAI CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA
127	DVA CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA
128	E & E CONSTRUÇOES E INCORPORAÇÕES LTDA
129	E C EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇOES LTDA
130	ECIISA ENGENHARIA LTDA
131	ECL PLANEJAMENTO E CONSTRUÇOES LTDA
132	ECOM CONSTRUÇOES LTDA
133	ECOMAI - CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA
134	ECOMAX EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
135	EDR CONSTRUÇOES LTDA
136	EGM EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
137	EJS CONSTRUÇOES LTDA
138	EMBRACO - EMPRESA BRASILEIRA DE CONSTRUÇÃO LTDA
139	EMVIPLAN CONSTRUÇOES LTDA
140	ENGEARQ ENGENHARIA E ARQUITETURA LTDA
141	ENGECT INSTALAÇÕES E CONSTRUÇOES LTDA
142	ENGER ENGENHARIA DA CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA
143	ENGERBRAS - ENGENHARIA LTDA
144	EQUILIBRIO CONSTRUTORA LTDA
145	ESBELTA CONSTRUÇOES LTDA
146	ESFERA ENGENHARIA, EMPREEDIMENTOS LTDA
147	ESTRATEGIA ENGENHARIA CONSTRUÇOES E INCORPORAÇÕES LTDA.
148	ESTRUTURAL ENGENHARIA LTDA
149	EUROBRASIL EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS EIRELI
150	EXPAND ENGENHARIA LTDA
151	EXPECTATIVA CONSTRUÇOES E INCORPORAÇÕES LTDA
152	EXPONENCIAL CONSTRUÇOES E INCORPORAÇÕES EIRELI
153	EXTRA CONSTRUÇOES, INCORPORAÇÕES E EMPREENDIMENTOS EIRELI
154	F LOPES CONSTRUÇOES E ENGENHARIA LTDA
155	FARIAS E FERNANDES CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA
156	FCK ENGENHARIA LTDA
157	FLEX CONSTRUTORA E LOCADORA DE VEICULOS
158	FM CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA
159	FRAPP EMPREENDIMENTOS LTDA
160	FRAPP ENGENHARIA LTDA
161	GAFEMA ENGENHARIA LTDA
162	GAMILEIRO CONSTRUÇOES LTDA.
163	GASA ENGENHARIA EIRELI
164	GBS CONSTRUTORA LTDA
165	GERCAL CONSTRUÇOES, PROJETOS E SERVICOS EIRELI
166	GIRO CONSTRUÇÃO, INCORPORAÇÃO E IMOBILIARIA LTDA
167	GKF CONSTRUTORA LTDA
168	GPM INCORPORAÇÕES LTDA
169	GRADUAL CONSTRUÇOES LTDA

170	GREEN CONSTRUCOES INTELIGENTES EIRELI
171	GRUPO 5 CONSTRUCOES, INCORPORACOES E IMOBILIARIA LTDA
172	GRUPO QUATRO PLANEJAMENTO E OBRAS LTDA
173	GTL EMPREENDIMENTOS E CONSTRUCOES LTDA
174	GUEDES GOUVEA CONSTRUTORA LTDA
175	GUEDES PEREIRA CONSTRUCOES E INCORPORACOES EIRELI
176	H E CONSTRUCOES INCORPORACOES E SERVICOS LTDA
177	H. G. A. CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
178	HABITAT CONSULTORIA E PARTICIPACOES LTDA
179	HL CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA
180	HNA EMPREENDIMENTOS E CONSTRUCOES LTDA
181	HOLANDA IMOBILIARIA E CONSTRUTORA LTDA
182	HVS - CONSTRUCOES EMPREENDIMENTOS E INCORPORACOES LTDA
183	HX CONSTRUTORA LTDA
184	IMAGEM CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA
185	IMPERIAL CONSTRUCOES LTDA
186	IMPERIO CONSTRUCOES LTDA
187	IMPERIUM CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
188	INCA ENGENHARIA LTDA
189	INDICE CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
190	INOVA ENGENHARIA LTDA
191	INOVE CONSTRUCOES E INCORPORACOES EIRELI
192	INTEGRAL ENGENHARIA, AVALIACAO E PERICIA LTDA
193	IPI CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
194	ITACURUCA CONSTRUCOES LTDA
195	J C BARBOSA CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA
196	J E CONSTRUCOES LTDA
197	J M CONSTRUTORA E SERVICOS EIRELI
198	JBRVELOSO CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
199	JCLM CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
200	JCP CONSTRUCOES E INCORPORACOES S/A
201	JGA ENGENHARIA LTDA
202	JGM CONSTRUCOES E SERVICOS LTDA
203	JH CARNEIRO CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
204	JNC ENGENHARIA E CONSTRUCOES LTDA
205	JOFFER CONSTRUTORA LTDA
206	JW CONSTRUTORA E IMOBILIARIA LTDA
207	KAEME CONSTRUTORA EIRELI
208	LA VIE CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS EIRELI
209	LAGOS EMPREENDIMENTOS LTDA
210	LCF ENGENHARIA E SERVICOS LTDA
211	LCP - CONSTRUCOES, INCORPORACOES, ADMINISTRACAO E LOCACAO DE BENS LTDA.
212	LEGO CONSTRUCOES LTDA
213	LIDER CONSTRUCOES LTDA
214	LINK ENGENHARIA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
215	LJL - CONSTRUCOES, INCORPORACOES, LOCACOES E CONSULTORIA LTDA
216	LLEM PROJETOS E CONSTRUCOES LTDA
217	LUSA ENGENHARIA LTDA
218	M & B CONSTRUCAO E INCORPORACAO LTDA
219	M & M CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
220	M C A ENGENHARIA EIRELI
221	M DIAS CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
222	M&V CONSTRUTORA LTDA
223	MACIEL LOCACOES, CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
224	MAGMATEC ENGENHARIA LTDA
225	MAIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
226	MAIS CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA

227	MARCOLINO & NEVES CONSTRUCOES LTDA
228	MARCOLINO CONSTRUCOES LTDA
229	MARCOLINO EDIFICACOES LTDA
230	MASSAI HOME SERVICOS EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS SPE LTDA
231	MD CONSTRUCOES LTDA
232	MENDES FALCAO CONSTRUCOES E SERVICOS EIRELI
233	META INCORPORACOES LTDA
234	METRO CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
235	MGA CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
236	MIL ENGENHARIA LTDA
237	MOAR CONSTRUTORA EIRELI
238	MONTEIRO CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA
239	MONTES CLAROS EMPREENDIMENTOS E INCORPORACAO SPE LTDA
240	MOREIRA & RUFFO'S LTDA
241	MOREIRA ENGENHARIA CONSTRUCAO E INCORPORACAO LTDA
242	MOURA FERNANDES CONSTRUCOES LTDA
243	MRF E NASCIMENTO CONSTRUCOES LTDA
244	MULTI CONSTRUÇÕES EIRELI
245	MULTIPLA - EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS E INTERMEDIACAO DE COMPRA E VENDA E CESSAO DE DIREITOS E GRANDES NEGOCIOS EIRELI
246	MURO ALTO CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA
247	MV CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
248	N R J - CONSTRUCOES LTDA
249	NATAL E HM CONSTRUCOES SPE LTDA
250	NHOLANDA CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA
251	NOVA CONSTRUTORA EIRELI
252	NOVAES MENDONCA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
253	NSG - CONSTRUCOES, CONSERVACOES E SERVICOS EIRELI
254	NUNES E SOUZA CONSTRUCOES LTDA
255	PALAZZO DI TOSCANA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS SPE LTDA
256	PCL PROJETOS E CONSTRUCOES LTDA
257	PILLARES CONSTRUCOES LTDA
258	PLANC ENGENHARIA E INCOPORACOES LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL
259	PLANC PLANEJAMENTO CONSTRUCAO E INCORPORACAO LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL
260	PONTE DE GRAMAME PARTICIPACOES LTDA
261	PORSAN ENGENHARIA, PROJETOS E CONSULTORIA EIRELI
262	PORTAL ADMNISTRADORA DE BENS LTDA
263	PORTAL CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
264	PORTAL E FUTURA ADMINISTRADORA DE BENS LTDA
265	PORTOFINO CONSTRUCOES, INCORPORACOES E IMOBILIARIA LTDA
266	PROJET CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
267	PROJETOS CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
268	Q2 CONSTRUCOES LTDA
269	QUARTIER - CONSTRUCAO E INCORPORACAO LTDA
270	RD ENGENHARIA EIRELI
271	REAL SERVICOS LTDA
272	RECOL REAIS CONSTRUCOES LTDA
273	REPUBLICA CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
274	RHM CONSTRUCOES, INCORPORACOES E SERVICOS LTDA
275	RIBEIRO & SILVA CONSTRUCOES LTDA
273	RIC CONSTRUCOES LTDA
274	ROMA CONSTRUCAO E MANUTENCAO EIRELI
275	RSN INCORPORACAO E ENGENHARIA LTDA
276	RV - CONSTRUTORA E EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS EIRELI
277	S G INCORPORACAO CONSTRUCAO E PLANEJAMENTO LTDA
278	SA EMPREENDIMENTOS LTDA
279	SEGMENTO ENGENHARIA E SERVICOS LTDA

280	SFM CONSTRUCAO E INCORPORACAO LTDA
281	SINGULAR CONSTRUTORA E ADMINISTRADORA LTDA
282	SION CONSTRUCOES LTDA
283	SISTEMA SERVICOS TOPOGRAFICOS E CONSTRUCOES LTDA
284	SOARES E OLIVEIRA CONSTRUCOES INCORPORACOES E SERVICOS LTDA
285	SOENCO SOCIEDADE DE ENGENHARIA E CONSTRUCOES LIMITADA
286	T C ENGENHARIA LTDA
287	T.F CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA
288	T.P CONSTRUCOES S. A.
289	TABAJARA CONSTRUCOES E COMERCIO EIRELI
290	TECHNE ARQUITETURA, CONSTRUCAO E INCORPORACAO LTDA
291	TIAGO VICENTE FERREIRA
292	TOPAZIO CONSTRUCAO E INCORPORACAO LTDA
293	TWS BRASIL IMOBILIARIA, INVESTIMENTOS E PARTICIPACOES SOCIETARIAS LTDA
294	UNIDAS CONSTRUTORA LTDA
295	VANGUARDA CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
296	VENCESLAU ALMEIDA CONSTRUCOES LTDA
297	VERTICAL ENGENHARIA E INCORPORACOES LTDA
298	VERTICAL ENGENHARIA LTDA
299	VETOR EMPREENDIMENTOS LTDA
300	VIESTRE ENGENHARIA LTDA
301	VILA GRANDE ENGENHARIA, CONSTRUCOES E EMPREENDIMENTOS LTDA
302	WAM CONSTRUCOES LTDA
303	WL MARCOLINO EMPREENDIMENTOS LTDA
304	ZENITE - CONSTRUCOES E INCORPORACOES LTDA
305	ZEUS CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA
306	ZOIH ENGENHARIA LTDA

Fonte: FIEP (2021)

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

Prezado (a) respondente,

Esta pesquisa científica possui como objetivo evidenciar de que maneira os fatores contingenciais afetam o desenvolvimento do custeio alvo, em empresas do setor de construção civil no município de João Pessoa-PB. Pretendida por mim Josefa Camila Gregório de Brito, discente do Curso de Mestrado em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco, sob a orientação do Professor Doutor Antônio André Cunha Callado, com pretensão da minha proposta de dissertação.

Em caso de dúvidas, entrar em contato comigo por e-mail, através do seguinte endereço eletrônico: camilagregorio31@gmail.com ou pelo telefone: (83)99934-9333.

Desde já agradeço pela participação.

A autora.

QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

GRUPO 1 - CARACTERÍSTICAS DAS EMPRESAS

1) Qual o tempo de atuação na empresa?

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> De 1 a 3 anos | <input type="checkbox"/> De 10 a 12 anos |
| <input type="checkbox"/> De 4 a 6 anos | <input type="checkbox"/> De 13 a 15 anos |
| <input type="checkbox"/> De 7 a 9 anos | <input type="checkbox"/> Acima de 16 anos |

2) Qual a abrangência no mercado?

- Mercado local
- Mercado regional
- Mercado nacional
- Mercado internacional

GRUPO 2 - FATORES CONTINGENCIAIS

AMBIENTE

3. No mercado em que a empresa atua, há competição para a captação dos profissionais mais qualificados.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muita Extrema

4. No mercado em que a empresa atua, há competição entre os concorrentes na captação dos consumidores.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muita Extrema

5. No mercado em que a empresa atua, os concorrentes competem quanto ao lançamento de inovações em produtos, com vistas a atingir um diferencial e assim chamar a atenção dos consumidores.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito De forma extrema

6. No mercado em que a empresa atua, há competição por insumos e fornecedores.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muita Extrema

7. As regulamentações que regem as atividades da empresa (Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas, etc.) mudam ao longo do tempo.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito De forma extrema

8. O cenário econômico e social (por exemplo, o aumento/diminuição nas aquisições dos consumidores, aumento/diminuição na geração de empregos, etc.) do qual a empresa faz parte muda ao longo do tempo.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito De forma extrema

9. O gosto dos consumidores em relação aos produtos muda ao longo do tempo.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito De forma extrema

TECNOLOGIA

10. O ambiente tecnológico (desenvolvimento e oferta de novas ferramentas para realizar as atividades, aparecimento de novidades em máquinas e equipamentos a serem utilizados nos processos produtivos, etc.) muda ao longo do tempo.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito De forma extrema

11. Sobre os processos internos realizados na empresa, a equipe trabalha com base em procedimentos padronizados.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

12. Durante o processo produtivo da empresa, há a utilização de máquinas e equipamentos, que possuem certo grau de complexidade no manuseio, como por exemplo, máquinas para etiquetar, embalar, cortar a laser, etc.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extrema

13. Ferramentas de tecnologia da informação, tais como, computadores, internet, intranet, serviços de correio eletrônico, programas de computação (emissor de nota fiscal, financeiro, folha de pagamento) são utilizadas pela empresa.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

14. Sistemas de informação gerencial, que auxiliam na tomada decisões e controle de variados aspectos, tais como, controle das vendas e gastos, são utilizados pela empresa.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

ESTRUTURA

15. Como pode ser caracterizada a estrutura hierárquica da empresa?

Dois níveis (direção geral e setores operacionais)

Três níveis (direção geral, departamentos por área funcional e setores operacionais)

Quatro níveis (direção geral, diretorias por área funcional, departamentos e setores) ou mais

16. Os procedimentos realizados na empresa são pautados em regras formais/regulamentos que precisam ser seguidos de forma criteriosa.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

17. Os líderes mais afastados da direção/alta cúpula participam de forma ativa no processo formal de tomada de decisões da empresa.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito De forma extrema

18. As ideias e sugestões dos funcionários são levadas em consideração na busca por melhorias em variados aspectos da empresa.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

19. Qual a faixa de faturamento bruto anual da empresa?

Até 360.000,00

De 360.000,01 até 4.800.000,00

De 4.800.000,01 até 78.000.000,00

Acima de 78.000.000,00 20.

20. Qual o número de funcionários da empresa?

Até 19 De 20 até 99 De 100 até 499 Acima de 499

ESTRATÉGIA

21. A empresa está focada na busca constante por novas oportunidades, desenvolvimento de novos produtos e inovações, como forma de atrair os consumidores e se diferenciar dos seus concorrentes.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

22. A empresa está focada na busca constante por aprimorar os seus processos (eficiência), aumentar a qualidade e ter domínio sobre os consumidores que já atende, como forma de se diferenciar dos seus concorrentes.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

23. A empresa concentra esforços no monitoramento e redução dos seus custos, como uma das estratégias para atingir bons resultados e diferenciação.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremos

24. A empresa enfatiza a tomada de decisões estratégicas levando em consideração o longo prazo, ou seja, avalia as implicações que as decisões atuais irão exercer sobre os rumos futuros que a empresa pretende tomar.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito De forma extrema.

GRUPO 3 - PROCESSO DO CUSTEIO ALVO

FASE DE PLANEJAMENTO

25. Antes de iniciar o desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um já existente, a empresa realiza pesquisas de mercado junto aos consumidores, procurando saber a opinião deles sobre as características que o produto deverá possuir.

Nunca Raramente Às vezes Muitas Vezes Sempre

26. Antes de iniciar o desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um já existente, a empresa realiza pesquisas de mercado junto aos consumidores, procurando saber sobre as suas necessidades em relação às especificações, funcionalidades e qualidade exigida.

Nunca Raramente Às vezes Muitas Vezes Sempre

27. A estratégia utilizada para definir o preço de venda dos produtos é baseada nas condições do mercado (pesquisas de mercado, preço dos concorrentes, o valor que os consumidores estão dispostos a pagar).

- Os preços não são definidos dessa forma
- Os preços são definidos dessa forma para alguns produtos
- Os preços são definidos dessa forma para todos os produtos

28. Define-se a margem de lucro objetivada em relação a cada produto, ou seja, tem-se o planejamento do retorno que cada produto deverá propiciar à empresa.

- A margem de lucro não é definida dessa forma
- A margem de lucro é definida dessa forma para alguns produtos
- A margem de lucro é definida dessa forma para todos os produtos

29. Todos os custos dos produtos a serem produzidos são estimados antes de iniciar o processo de produção.

- Os custos não são estimados antes de iniciar a produção
- Os custos são estimados antes de iniciar a produção para alguns produtos

Os custos são estimados antes de iniciar a produção para todos os produtos

30. No desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um produto já existente, realiza-se uma pesquisa de mercado para identificar o preço de venda aceitável para o produto, desse preço subtrai-se a margem de lucro desejada, e, como resultado, é obtido o custo máximo admissível para a fabricação do produto. Ou seja, os custos são estimados antes do início da produção.

Os custos não são definidos dessa forma

Os custos são definidos dessa forma para alguns produtos

Os custos são definidos dessa forma para todos os produtos

31. No desenvolvimento de um novo produto ou alteração de um produto já existente, calcula-se os custos envolvidos na fabricação do produto, em seguida, adiciona-se a margem de lucro desejada, para só então determinar o preço de venda do produto. Ou seja, os custos são estimados após o início da produção.

Os custos não são definidos dessa forma

Os custos são definidos dessa forma para alguns produtos

Os custos são definidos dessa forma para todos os produtos

FASE DE DESENHO

32. Ao se estimar o custo de um determinado produto, tal custo é pormenorizado (detalhado/dividido) entre as partes que compõem o produto, buscando-se identificar melhorias para agregar ao projeto do produto.

Nunca Raramente Às vezes Muitas Vezes Sempre

33. Os funcionários de departamentos variados da empresa são envolvidos no processo de design e criação de um novo produto ou alteração de um já existente, buscando otimizar os custos de produção.

Nunca Raramente Às vezes Muitas Vezes Sempre

34. Quando o custo estimado para um determinado produto não é atingido, há remodelagem no projeto desse produto para que os seus custos se adequem ao que foi estimado?

Nunca Raramente Às vezes Muitas Vezes Sempre

35. Sempre que o projeto de um produto precisa ser modificado, os profissionais investigam inovações, alternativas e técnicas que podem ajudar a atingir o custo estimado, mas mantendo os ideais de funcionalidade e qualidade dos produtos. Há esforços nesse sentido?

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremos

FASE DE PRODUÇÃO

36. A busca pela redução de custos dos produtos ocorre de forma contínua durante todo o processo de produção, até mesmo quando os produtos já estão sendo concebidos, na fase operacional.

Nunca Raramente Às vezes Muitas Vezes Sempre

37. Durante a fase operacional os custos continuam sendo monitorados de forma constante, com o intuito de garantir a execução do que foi projetado.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

38. Durante a fase operacional se busca a otimização constante dos processos executados e recursos empregados na produção, como por exemplo, o desenvolvimento de melhores formas de execução e práticas que visem minimizar desperdícios de recursos.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente

39. Mesmo que a produção de um determinado produto já tenha sido iniciada, se continua buscando o melhoramento contínuo, como por exemplo, analisando a possibilidade de utilização de novos materiais, com custos menores, mas que mantenham a qualidade do produto, ou até mesmo revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto.

Nem um pouco Um pouco Mais ou menos Muito Extremamente