

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

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: camilagregorio31@gmail.com

Antônio André Cunha Callado

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: andrecallado@yahoo.com.br

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

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% ($p=0,05$), o qual obteve resultados preponderantes inversamente e diretamente proporcionais entre os fatores contingenciais e o processo do custeio alvo.

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

1. INTRODUÇÃO

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

Um artefato gerencial empregado em uma organização pode não ter o mesmo sucesso em outra, devido a influência do ambiente externo e até mesmo a questão estrutural da organização pode influenciar, sendo os artefatos gerenciais aprimorados para a tomada de decisão por parte dos gestores sem perder a competitividade (DUTRA; CALLADO, 2019). Neste sentido, a gestão estratégica de custos é “uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, 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).

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). 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).

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

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

2. REFERENCIAL 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; ROCHA, 2007).

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

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

Para Donaldson (1999, p. 106) “cada um dos diferentes aspectos da estrutura organizacional é contingente a um ou mais fatores contingenciais”, pois não há um modelo único e universal ideal para o gerenciamento das organizações, uma vez que, os fatores contingenciais interferem e transformam o ambiente a qual a organização está inserida (JÚNIOR; FARIAS; MONTEIRO, 2016, p.9).

Desta forma, o estudo dos fatores contingentes torna-se de grande importância em uma organização por parte dos investidores, pois tais fatores impactam nos resultados futuros das empresas, alterando os seus custos e provocando redução ou aumento na distribuição de dividendos (OLIVEIRA *et al.*, 2014, p. 3).

Os fatores contingenciais influenciam diretamente o desempenho organizacional em vários níveis, tais fatores podem ser melhores classificados de duas formas: fatores internos (tamanho, estratégia e estrutura) e externos (incerteza ambiental e competição de mercado)

(ABUGALIA; MEHAFDI, 2018). Esses fatores afetam não só o modelo e funcionamento da organização, como seus sistemas gerenciais, pois dependendo do ambiente a qual está inserida os gestores adotam diferentes níveis de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial (AMARA; BENELIFA, 2017).

2.2. Custeio Alvo

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”. Kato (2003) afirma que, o grande objetivo do custeio alvo é a redução dos custos, focando no ciclo de vida do mesmo. Assegurando sempre, a qualidade, confiabilidade e todos os requisitos estabelecidos pelos clientes, abrangendo assim, lucro estratégico.

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

Freitas (2007, p. 109) elencou quatro características básicas do custeio alvo a partir do seu conceito a saber: está voltado para o mercado; direciona-se para o projeto do produto; coordenando esforços conjuntos dentro da empresa e deve ser considerado um sistema de planejamento de lucro.

2.3 Estudos Anteriores

Para mensurar o grau de relevância do tema em questão, este tópico visa abordar pesquisas realizadas anteriormente. Suprindo está questão, 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.

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.

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, possibilitou concluir que, alguns dos fatores contingenciais, 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.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

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

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

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

Quanto a abordagem da pesquisa, está se configura como quantitativa. Segundo Kauark, Manhães e Medeiros (2010), a pesquisa quantitativa procura traduzir em números opiniões e informações, com o objetivo de classificá-las e analisá-las.

Tendo em vista a problemática abordada e os objetivos traçados, o universo desta pesquisa consistir no estudo do setor industrial, do estado da Paraíba, especificadamente nas indústrias de construção civil, onde foram colhidos os dados fornecidos pela Federação das Indústrias do Estado de Paraíba – FIEP, que evidenciou cerca de 306 empresas/indústrias do

setor de construção de edifício cadastradas em 2021, das quais foi possível obter respostas de 32 empresas/industrias.

Portanto, para esta pesquisa foi utilizada para se chegar ao objeto de estudo, a técnica do levantamento *Survey*, “esse tipo de pesquisa ocorre quando envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento desejamos conhecer através de algum tipo de questionário” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 57).

A pesquisa fez uso de um questionário estruturado em escala *Likert*, variando até 5 (cinco) pontos, com base na pesquisa proposta por Sá (2021), sendo elencada 3 (três) grupos de variáveis: o perfil das empresas, fatores contingenciais e o processo do custeio alvo. Para consecução da análise dos dados, foram analisados através do teste não-paramétrico coeficiente de correlação *Spearman*.

Quadro 01 - Modelo do questionário estruturado

I Grupo de variáveis – Perfil da empresa	1. Qual o tempo de atuação da empresa?	<input type="radio"/> De 1 a 3 anos
		<input type="radio"/> De 4 a 6 anos
		<input type="radio"/> De 7 a 9 anos
		<input type="radio"/> De 10 a 12 anos
		<input type="radio"/> De 13 a 15 anos
		<input type="radio"/> Acima de 16 anos
	2. Qual a abrangência de mercado da empresa?	<input type="radio"/> Mercado local
		<input type="radio"/> Mercado regional
		<input type="radio"/> Mercado nacional
		<input type="radio"/> Mercado internacional
II Grupo de variáveis – Fatores contingenciais	3. No mercado em que a empresa atua, há competição para a captação dos profissionais mais qualificados	<input type="radio"/> Nem um pouco
		<input type="radio"/> Um pouco
		<input type="radio"/> Mais ou menos
		<input type="radio"/> Muita
		<input type="radio"/> Extrema
	4. No mercado em que a empresa atua, há competição entre os concorrentes na captação dos consumidores.	<input type="radio"/> Nem um pouco
		<input type="radio"/> Um pouco
		<input type="radio"/> Mais ou menos
		<input type="radio"/> Muita
		<input type="radio"/> 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="radio"/> Nem um pouco
		<input type="radio"/> Um pouco
		<input type="radio"/> Mais ou menos
		<input type="radio"/> Muita
		<input type="radio"/> De forma extrema
	6. No mercado em que a empresa atua, há competição por insumos e fornecedores.	<input type="radio"/> Nem um pouco
		<input type="radio"/> Um pouco
		<input type="radio"/> Mais ou menos
		<input type="radio"/> Muita
	7. As regulamentações que regem as atividades da empresa (Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas, etc.) mudam ao longo do tempo.	<input type="radio"/> Extrema
		<input type="radio"/> Nem um pouco
		<input type="radio"/> Um pouco
		<input type="radio"/> Mais ou menos
	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="radio"/> Muita
<input type="radio"/> De forma extrema		
<input type="radio"/> Nem um pouco		
<input type="radio"/> Um pouco		
9. O gosto dos consumidores em relação aos produtos muda ao longo do tempo.	<input type="radio"/> Mais ou menos	
	<input type="radio"/> Nem um pouco	
	<input type="radio"/> Um pouco	

		<input type="checkbox"/> Muita
		<input type="checkbox"/> De forma extrema
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"/> Nem um pouco
		<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
		<input type="checkbox"/> 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.		<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
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"/> Nem um pouco
		<input type="checkbox"/> Um pouco
		<input type="checkbox"/> Mais ou menos
		<input type="checkbox"/> Muita
		<input type="checkbox"/> 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.		<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
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
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"/> Nem um pouco
		<input type="checkbox"/> Um pouco
		<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
		<input type="checkbox"/> Extremamente
19. Qual a faixa de faturamento bruto anual da empresa?		<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

		() Acima de 78.000.000,00
	20. Qual o número de funcionários da empresa?	() Até 19 () De 20 até 99 () De 100 até 499 () Acima de 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.	() Nem um pouco () Um pouco () Mais ou menos () Muita () 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 () Muita () 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 () Muita () 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 () Muita () De forma extrema
III Grupo de variáveis – Aspectos relacionados ao processo do Custeio Alvo	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
		<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 desenvolvimento de melhores formas de execução e práticas que visem minimizar desperdícios de recursos.		<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

	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.	<input type="radio"/> Nem um pouco
		<input type="radio"/> Um pouco
		<input type="radio"/> Mais ou menos
		<input type="radio"/> Muito
		<input type="radio"/> Extremamente

Fonte: Sá (2021, p. 172-177)

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE SIGNIFICÂNCIA DAS RELAÇÕES

4.1 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 01 procurou evidenciar as relações entre fatores contingenciais do ambiente e os aspectos da fase de planejamento do custeio alvo. Para isso, foi efetuado teste de correlação através do coeficiente *Spearman*, que considerou estatisticamente significativo ao nível de 95% ($p=0,05$), os quais constam em vermelho.

Tabela 01 - 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.

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

Tabela 02 - 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 padronizados e a definição do preço de venda, ou seja, quanto maior a padronização dos processos, menor será a definição do preço de venda, o contrário também é válido. Como segunda significância encontrada, esta ao contrário da primeira é diretamente proporcional, ou seja, quanto maior a complexidade do manuseio de máquinas e equipamentos, maior será a estimativa do custo, este acompanhado após o início do processo produtivo, tal sentença é válida ao contrário, devido a sua proporcionalidade direta.

Tabela 03. 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	0,15	0,03	0,46	0,25	0,01	0,18

início da produção						
--------------------	--	--	--	--	--	--

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 estimação do custo após o início da produção, bem como uma relação diretamente proporcional entre tais variáveis. Segundo variável verificada, foi a relação entre as sugestões fornecidas e a estimação dos custos antes da produção, como sentença diretamente proporcional.

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

Tabela 04 - 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, suas especificações, funcionalidade e qualidade. Constatou-se também, as significâncias diretamente proporcionais quanto a busca pelo aprimoramento dos processos, as especificações, funcionalidades e qualidades, e a estimação do custo após o início da produção. Não obstante, o monitoramento dos custos este possui significância diretamente entre as especificações, funcionalidades e qualidade, a definição do preço de venda e a estimação do custo máximo admitido. Verifica-se que, são coeficientes ligados diretamente, levando as empresas a analisarem de forma consciente o nível das estratégias a longo prazo voltados ao planejamento do custeio alvo.

4.2 Fatores Contingenciais e a Fase de Desenho do Custeio Alvo

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

Tabela 05- 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. Na tabela 06, foi apresentado a relação das significâncias entre a fase do desenho e os fatores contingenciais relativos a tecnologia.

Tabela 06 - 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, ou seja, quanto maior a complexidade do manuseio das máquinas e equipamentos, menor será a melhoria contínua, podendo ser validada ao contrário. A tabela 07 evidenciou a fase do desenho do processo do custeio alvo e os fatores relativos a estrutura.

Tabela 07. 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, ou seja, quanto maior a participação da alta administração nas decisões, maior também será o número de funcionários envolvidos no processo produtivo, tal sentença é válida ao contrário.

A tabela 08 considerou a análise das relações a fase do desenho e os fatores contingenciais relativo a estratégia.

Tabela 08 - 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, bem como, se os custos continuam sendo monitorados de forma constante no decorrer do processo e a melhoria contínua revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto. Outro ponto crucial destacado é a correlação diretamente proporcional entre a utilização do manuseio complexo de máquinas e equipamentos a busca pela redução dos custos no processo produtivo, bem como a melhoria contínua revendo a adequação dos procedimentos realizados para a concepção do produto.

4.3 Fatores Contingenciais e a Fase do Processo do Custeio Alvo

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

Tabela 09 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de processo do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes ao ambiente

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

Fonte: Pesquisa de campo.

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

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

Tabela 10 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de processo do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes à tecnologia

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

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

Tabela 11. Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de processo do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes à estrutura

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

produto						
---------	--	--	--	--	--	--

Fonte: Pesquisa de campo.

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

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

Tabela 12 - Análise da significância das relações entre os aspectos relativos à fase de processo do custeio alvo e os fatores contingenciais referentes à estratégia

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

Fonte: Pesquisa de campo.

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

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

oportunidades, a característica do produto, suas especificações, funcionalidades e qualidades; bem como a busca pelo aprimoramento dos processos, definição do preço de venda, estimação do custo máximo admissível, especificações, funcionalidades e qualidades; quanto ao monitoramento dos custos, sua definição de preço de venda, estimação do custo máximo admissível, suas especificações, funcionalidades e qualidade.

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

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

Os resultados encontrados neste estudo conduziram a concretização dos objetivos propostos, uma vez que, forneceram parâmetros para conclusão. Diante disso, é possível afirmar que, ambas as empresas não utilizam em sua totalidade as fases do processo do custeio alvo. Contudo, 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.

REFERÊNCIAS

ABUGALIA, M.; MEHAFDI, M. The Influence of External Environment and Business Strategy on the Effectiveness of Management Accounting Practices: A Contingency Theory Perspective. *Scientific Research Journal (SCIRJ)*, Volume VI, Issue II, February 2018. ISSN 2201-2796.

AMARA, T.; BENELIFA, S. The Impact of External and Internal Factors on the Management Accounting Practices. *International Journal of Finance and Accounting* 2017, 6(2): 46-58 DOI: 10.5923/j.ijfa.20170602.02.

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.

BIAZEBETE, C. M.; BORINELLI, M. L.; CAMACHO, R. R. Análise da aplicação do custeio alvo e do custeio pleno em indústria de confecções: um estudo de caso. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 3, n. 5, 2009. p. 44-61.

BRAGA, E. C.; NASCIMENTO, J. F. CALLADO, A. A. C. Fatores Contingenciais que contribuem para a adoção do custeio alvo: estudo de caso em uma empresa de serviços. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 18, n. 47, p. 109-123, abr./jun., 2021. ISSN 2175-8069. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e76125>.

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

CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio Alvo: Uma abordagem conceitual e utilitarista *Enfoque: Reflexão Contábil*, vol. 26, núm. 3, septiembre-diciembre, 2007, pp. 28-38 Universidade Estadual de Maringá Paraná, Brasil.

CAMACHO, R. R; ROCHA, W. Custeio alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. *Dissertação* (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

CHENHALL, 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.

DONALDSON, L. *Teoria da Contingência Estrutural*. In: CLEGG, S.R. et al. Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais. São Paulo: Atlas, 1999.

DUTRA, A. R. C. S., CALLADO, A. A. C., Relações entre a adoção de artefatos gerenciais e características organizacionais: um estudo empírico no setor hoteleiro de João Pessoa. Recebido em: 05/09/2019 - *Revista Capital Científico* – Eletrônica (RCCe) ISSN 2177-4153. Disponível em: revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/index.

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

FREITAS, L. H. Uma contribuição à análise da estrutura de custos na indústria de pequeno porte: a utilização do custo-meta por meio de um instrumento gerencial. *Dissertação* apresentada a Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2007.

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

GUERRA, A. R. Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência. 2007. *Dissertação* (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

JUNIOR, F.; FARIA, A. P.; MONTEIRO, M. A. G. Teoria da Contingência e tecnologia: desenvolvimento e uso da plataforma participa: estudo de caso - realizado na universidade do estado de minas gerais – unidade Carangola. XII Congresso Nacional de excelência em gestão & III INOVARSE – Responsabilidade Social Aplicada, 2016.

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

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

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

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.

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

MARQUES, K. C. M. Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre a adoção, implementação e uso. *Tese* apresentada ao departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo: São Paulo, 2012.

MARQUES, K. C. M; SOUZA, R. P. Pontos críticos da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. XVII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte - MG, Brasil, 3 a 5 de novembro de 2010.

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

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

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.

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

PRODANOV, C. C. FREITAS, E. C. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. - Hamburgo: Feevale, 2013.

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

SÁ, C. B. de; Fatores contingenciais e a utilização do custeio alvo: um estudo nas indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE. *Dissertação* apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria (PPGC) da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Recife, 2021.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V., *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, M. Z.; SCARPIN, J. E.; ROCHA, W.; DOMENICO, D. D. Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio: estudo de caso em uma indústria moageira. *Revista de Administração da USP*, v.49, n.2, p.267-279, abr./jun. 2014.

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

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