

Relações entre os Aspectos do Custeio-Alvo e Fatores Contingenciais à Estratégia: Um Estudo no Setor de Construção Civil na Cidade de João Pessoa-PB

Josefa Camila Gregório de Brito

Mestrado em Controladoria pela Universidade Federal Rural de Pernambuco –
UFRPE

Rua Dom Manuel de Medeiros, s/n. Dois Irmãos. Recife/PE. CEP: 52.171-900

E-mail: camilagregorio31@gmail.com

Antônio André Cunha Callado

Doutorado em Administração pela Universidade Federal de Pernambuco - UFRPE

Professor da Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE

Rua Dom Manuel de Medeiros, s/n. Dois Irmãos. Recife/PE. CEP: 52.171-900

E-mail: andrecallado@yahoo.com.br

RESUMO

O presente estudo verificou as relações entre os aspectos do custeio-alvo e fatores contingenciais à estratégia no setor de construção civil na cidade de João Pessoa-PB. As variáveis utilizadas para a análise no processo do custeio-alvo foram planejamento, desenho e produção. Em relação à estratégia foram utilizadas a busca por inovação e mudança, defesa, redução dos custos e pensamento estratégico de longo prazo. Assim, essa abordagem assume a premissa de que, sejam encontradas proximidades entre as variáveis em si. A coleta de dados foi realizada através de um questionário enviado para 306 empresas do setor, cadastradas na Federação das Indústrias do estado da Paraíba-FIEPB, via *Google forms*, obtendo um total de 32 respondentes. Para análise, utilizou-se o teste de correlação *Spearman* a uma significância de 95% ($p=0,05$). Os resultados das correlações permitiram inferir que, houve algumas significâncias entre as relações, no entanto, não integralmente, permitindo verificar que as empresas do setor da construção civil da cidade de João Pessoa-PB não utilizam o processo do custeio-alvo, mas integram inconscientemente alguns fatores do processo do custeio-alvo durante as fases de planejamento, desenho e processo. Sendo que as tomadas de decisões são formuladas a partir das métricas estabelecidas, visando sempre a estratégia a longo prazo.

Palavras-chave: Custeio Alvo. Estratégia. Construção Civil.

Relationships Between Target Costing Aspects and Strategy Contingency Factors: A Study in the Construction Sector in the City of João Pessoa-PB

ABSTRACT

This study investigated the relation between target costing aspects and strategy-related contingency factors in the construction industry in the city of João Pessoa,

Paraíba. The variables used for analysis in the target costing process were planning, design and production. In relation to strategy, the following variables were used: search for innovation, change, defense, cost reduction and long-term strategic thinking. Thus, this approach assumes the premise that similarities are found between the variables themselves. Data collection was carried out through a questionnaire applied at 306 companies in the industry, registered at the Federation of Industries of the State of Paraíba (FIEPB), via Google forms. It was obtained a total of 32 respondents. For analysis, the Spearman correlation test was used at a significance of 95% ($p=0.05$). The results of the correlations allowed us to infer that there were some significances between them, but not integrally, what allows us to verify that companies in the construction sector in the city of João Pessoa-PB do not use the target costing process, although they unconsciously seem to integrate some factors of the target costing process during the planning, design and process phases. Decision-making is formulated based on the established metrics, with the aim at long-term strategy.

Keywords: Target Costing. Strategy. Construction.

Relaciones entre Aspectos del Costo Objetivo y Factores Contingentes de la Estrategia: Un Estudio en el Sector de la Construcción Civil en la Ciudad de João Pessoa-PB

RESUMEN

El presente estudio verificó las relaciones entre aspectos del costeo objetivo y factores de contingencia de la estrategia, en el sector de la construcción civil en la ciudad de João Pessoa-PB. Las variables utilizadas para el análisis en el proceso de costeo objetivo fueron la planificación, el diseño y la producción. En relación a la estrategia se utilizó la búsqueda de la innovación, el cambio, la defensa, la reducción de costos y el pensamiento estratégico de largo plazo. Por lo tanto, este enfoque asume la premisa de que se encuentran proximidades entre las propias variables. La recolección de datos se realizó a través de un cuestionario dirigido a 306 empresas del sector, registradas en la Federación de Industrias del estado de Paraíba-FIEPB, a través de formularios de Google, obteniendo un total de 32 encuestados. Para el análisis se utilizó la prueba de correlación de Spearman con una significación del 95% ($p=0,05$). Los resultados de las correlaciones nos permitieron inferir que hubo algunas significancias entre las relaciones, sin embargo, no del todo, permitiendo verificar que las empresas del sector de la construcción en la ciudad de João Pessoa-PB no utilizan el proceso de costeo objetivo, pero integran inconscientemente algunos factores del proceso de costeo objetivo durante las fases de planificación, diseño y proceso, la toma de decisiones se formula con base en métricas establecidas, apuntando siempre a la estrategia de largo plazo.

Palabras clave: Costo objetivo. Estrategia. Construcción civil.

1 INTRODUÇÃO

A estratégia, considerada como um dos fatores contingenciais internos à organização, está pautada na parametrização do alcance das metas e objetivos organizacionais (Bandeira, 2019). A estratégia é complexa, pois suas mudanças são propagadas para gerir as alterações ambientais, porém, o ambiente é mutável, uma vez que, a estrutura da organização seguirá os parâmetros da estratégia adotada (Chandler, 1962; Junqueira, 2010).

O termo estratégia pode ser visto num grande aspecto de conceitos (Nyamora, Perera, & Lawrence, 2001). Neste trabalho, o conceito de estratégia é visto de forma genérica, refletindo nas escolhas estratégicas amplas por parte dos gestores, que pressupõem um conjunto de procedimentos contínuos e interativos que visam manter determinada organização integrada ao seu ambiente externo (Callado, Callado, & Almeida, 2008).

Diversas pesquisas e ferramentas têm sido desenvolvidas através da Contabilidade Gerencial, com o intuito de explicar informações que sejam relevantes em um ambiente em constante mudança e marcado pela competição, representando um meio estratégico, que contribui para melhorar o desempenho e a lucratividade da organização (Braga, Nascimento, & Callado, 2021).

Neste contexto, o custeio-alvo é considerado um instrumento estratégico gerencial de grande importância para os gestores (Colauto & Beuren, 2005), sua aplicação é especialmente importante em um ambiente de competitividade empresarial (Ono & Robles Júnior, 2004). A gestão estratégica de custos é uma análise de custos onde os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores obtendo vantagem competitiva (Shank & Govindarajan, 1997).

Considera-se, então, como objetivo deste trabalho, verificar as relações entre os aspectos do custeio-alvo e os fatores contingenciais à estratégia no setor de construção civil na cidade de João Pessoa-PB.

Ressalta que, o custeio-alvo é um instrumento de planejamento de custos e de resultados estratégicos (Gomes, Moreira, & Colauto, 2010). Portanto, surge como problema de pesquisa: **Há relações entre os aspectos do custeio-alvo e os fatores**

contingenciais à estratégia em empresas de construção civil na cidade de João Pessoa-PB?

Justifica-se o trabalho, pois este, visa contribuir academicamente e 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 sobre a aplicabilidade do custeio-alvo, levando-o a delimitar de forma estratégica.

Quanto a escolha do setor da construção civil, foi considerada por ser um dos maiores setores em atuação no estado da Paraíba, através dos dados fornecidos pela Federação das Indústrias do Estado de Paraíba – FIEP, bem como no cenário global, ocupando a 14^a posição em 2022, como divulgado pela Confederação Nacional da Indústria (CNI).

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 Custeio-Alvo

Custeio-alvo conhecido do inglês como *target costing* (Lima, 2010), 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).

A premissa básica do custeio-alvo é uma administração de custos eficientes (Bomfim, 2006). Servindo como instrumento de gerenciamento estratégico de custos e planejamento dos lucros, inicia seu processo durante os estágios de planejamento e desenvolvimento, e nesses estágios ou fases, é que se verifica a interação de todo o ciclo de vida do produto (Lima, 2010). As empresas que atingem uma excelência industrial, são altamente competitivas, definindo novas estratégias de desenvolvimento futuro com base na análise dos processos de concepção, inovação e desenvolvimento (Soares, 2009).

Dekker 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 essa, definir as necessidades dos consumidores e analisar as funções de cada produto fabricado (Biazebete, Borinelli, & Camacho, 2009).

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).

No entanto, 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). Nesse sentido, mudanças profundas foram realizadas, inclusive nas estratégias das organizações, gerando assim, informações de caráter estratégico para gerir melhor os custos (Marques, 2012). 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 (Kato, 1993).

Faria, Freitas e Marion (2009) direcionam o conceito de custeio-alvo focado para a etapa de concepção e desenvolvimento do produto, ou seja, a fase do projeto. Sendo essa, 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”.

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.

As etapas para implementação do custo-alvo, se dão na 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).

De acordo com Hansen (2002), uma condição necessária, indispensável para que o processo do custeio-alvo se torne eficaz é a utilização dos principais requisitos de 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.

Para Braun, Biedermann e Lindemann (2008), pode ser implementado em três etapas a saber: primeiro o preço de venda possível do produto, esse 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.

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.

As fases do custeio-alvo podem ser melhores entendidas, conforme o exposto na Figura 01 trazido pela CAM-I de 1998, a qual foi a utilizada neste trabalho, onde aborda as fases do custeio-alvo em três: fase de planejamento, de desenho e de produção.

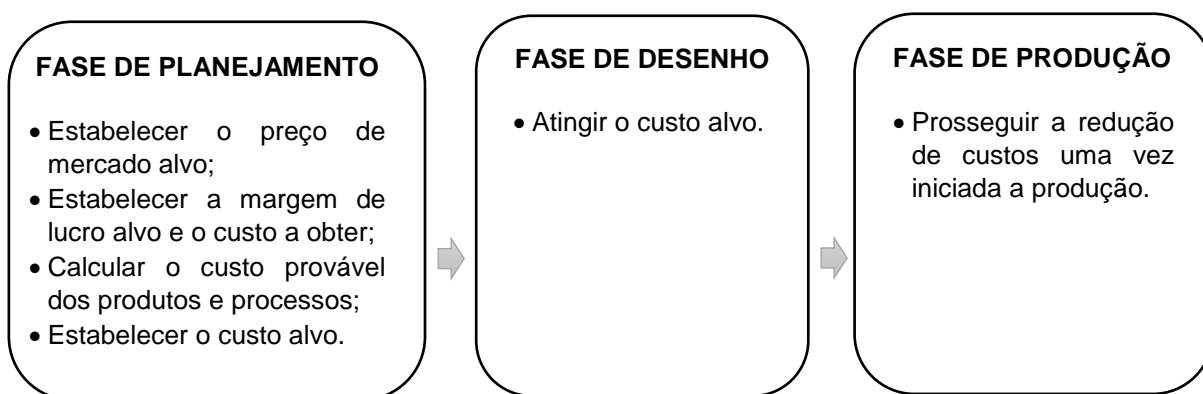


Figura 01. Fases do processo do custeio-alvo
Fonte: (CAM –I, 1998).

Nesse 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, essa abordagem é altamente benéfica, pois acompanha e controla os custos antes e durante o processo (Feil, et al., 2004).

2.2 Fator Contingencial 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 essas, 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, Chiarello, Fasolin, & Rosa, 2017).

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), a estratégia organizacional “é um conjunto de regras de tomada de decisão para orientação do comportamento de uma organização”.

Wright, Kroll e Parnell (2000) expõem 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, Rech, Cunha, & Preira, 2014).

Porter (1999), 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 (Chennall, 2007).

Leite, Diehl e Manvalier (2015) classificam a estratégia organizacional em quatro tipologias, sendo: estratégia prospectora, estratégia analista, estratégia defensora e, por 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 à 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 pode 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 das suas particularidades, ou seja, vai depender do ambiente (Chirst & Burritt, 2013).

Shahzadi (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.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa se caracteriza como exploratória descritiva e qualitativa, tendo em vista a problemática abordada e os objetivos traçados, a qual empregou-se para coleta de dados um questionário estruturado, encaminhado via *e-mail* pela plataforma do *GoogleForms*, através do levantamento *Survey*. Para consecução da análise dos dados desta pesquisa, utilizou-se o teste não-paramétrico coeficiente de correlação *Spearman*.

Quanto ao universo desta pesquisa, consiste nas indústrias de construção civil na cidade de João Pessoa-PB, onde foram colhidos os dados fornecidos pela Federação das Indústrias do Estado de Paraíba – FIEP, que identificou cerca de 306 empresas cadastradas em 2021. Importante salientar que esse setor foi escolhido

devido ser um dos maiores em atuação no estado. A pesquisa obteve um total de 32 respondentes.

Para um melhor direcionamento de escala das medições das variáveis aplicadas neste trabalho, Silva (2021) adaptou o seguinte Quadro 1, com base nos estudos de Cooper & Schindler (2016, p. 252), onde os autores subdividem as escalas em nominal, ordinal, intervalar e por razão.

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.

Quadro 1. Escala das medições das variáveis

Fonte: Silva, (2021).

Com base nisso, foram elaboradas conforme o Quadro 2 e 3 variáveis em escala ordinal para o fator contingencial estratégia e os processos do custeio-alvo. Classificando as variáveis do fator estratégia como: inovação e mudança, defesa, redução dos custos e pensamento estratégico de longo prazo. Em relação às variáveis do processo do custeio-alvo esse foi dividido entre as fases de planejamento, desenho e produção, conforme abordado no CAM-I, gerando um total de dezessete variáveis.

GRUPO	VARIÁVEIS	ESCALA DE MENSURAÇÃO
Estratégia	V01 - Inovação e mudança	Ordinal
	V02 – Defesa	Ordinal
	V03 - Redução dos custos	Ordinal
	V04 - Pensamento estratégico de longo prazo	Ordinal

Quadro 2. Fator Contingencial

Fonte: Adaptado de SÁ, (2021).

GRUPO	VARIÁVEIS	ESCALA DE MENSURAÇÃO
Fase de planejamento	V05 - Pesquisa de mercado	Ordinal
	V06 - Características dos produtos	Ordinal
	V07 - Necessidades dos consumidores	Ordinal
	V08 - Preço de acordo com clientes	Ordinal
	V09 - Preços praticados pelos concorrentes	Ordinal
	V10 - Retorno do produto	Ordinal
	V11 - Momento da estimação dos custos	Ordinal
	V12 - Cálculo do custo alvo	Ordinal
Fase de desenho	V13 - Decomposição do custo alvo para identificação de melhorias	Ordinal
	V14 - Envolvimento global da equipe	Ordinal
	V15 - Remodelagem de projeto	Ordinal
	V16 – Funcionalidade	Ordinal
	V17 – Qualidade	Ordinal
Fase de produção	V18 – Monitoramento	Ordinal
	V19 - Redução de custos	Ordinal
	V20 - Otimização de recursos e processos	Ordinal
	V21 - Melhoramento contínuo	Ordinal

Quadro 3. Processo do Custeio Alvo

Fonte: Adaptado de SÁ, (2021).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Fatores Contingenciais e a Fase de Planejamento do Custeio-Alvo

Visando atender ao objetivo geral do estudo, nesta seção são apresentados e discutidos os resultados obtidos por meio do processo de pesquisa. Foram analisadas as variáveis contingenciais do fator estratégia, em relação às variáveis da fase do planejamento do custeio-alvo, com base no roteiro adaptado de Sá (2021), apresentados na Tabela 1, sendo esses analisados através do teste de correlação *Spearman*, cujas correlações foram estatisticamente significativas ao nível de 95% ($p=0,05$), e estão em destaque na cor vermelha.

Tabela 1

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

Aspectos	Inovação e mudança	Defesa	Redução dos Custos	Pensamento estratégico de 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

Nota. Fonte: Pesquisa de campo.

Conforme os resultados obtidos, é possível observar que, a busca por inovação e mudança leva em conta, a característica do produto, onde houve uma significância de ($p=0,39$), bem como suas especificações, funcionalidades e qualidades ($p=0,45$). Indicando que, o foco na inovação visa melhorar as características, especificações funcionalidades e a qualidade do produto/serviço entregue ao cliente se mostrou estatisticamente significativa e diretamente proporcional. Não obstante, a busca pela defesa, ou seja, o aprimoramento dos processos, leva em consideração diversas variáveis relevantes no processo de planejamento do custeio-alvo, entre elas: suas especificações, funcionalidades e qualidades ($p=0,38$), o preço de venda ($p=0,37$) e o custo máximo admissível ($p=0,40$). Por seguinte, verificou-se as variáveis quanto a redução dos custos, onde obteve-se ($p=0,40$) para as especificações, funcionalidade e qualidade do produto, em comparação ao preço de venda ($p=0,52$) e ($p=0,42$) em relação à estimação do custo máximo admitido na fase de planejamento.

Sá (2021) observou em sua pesquisa que apenas uma variável foi considerada, indicando que a visão das empresas por ele pesquisado sobre o mercado é a longo prazo, as empresas consideram a estimação dos custos antes da produção, sinalizando vínculo entre as expectativas futuras de mercado e as expectativas futuras de custos, representando a utilização desse aspecto de custeio-alvo como ferramenta de gestão estratégica.

Segundo Marques (2012) é de extrema importância essa fase do planejamento, é esse 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 infere em diversas causas externas que afetam a tomada de decisão da empresa, sendo essa uma linha tênue com a concorrência e a pressão por baixo preço.

4.2 Fatores Contingenciais e a Fase de Desenho do Custeio-Alvo

Finalizada a análise das relações entre os fatores contingenciais e os aspectos da fase de planejamento, inicia-se o empreendimento das análises entre os fatores contingenciais e os aspectos da fase de desenho do processo do custeio-alvo, onde foram executadas as mesmas variáveis estratégicas, porém, executadas durante o processo do desenho do custeio-alvo, conforme demonstrado na Tabela 2.

Tabela 2

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

Aspectos	Inovação e mudança	Defesa	Redução dos Custos	Pensamento estratégico de longo prazo
O custo é detalhado entre as partes do produto	0,57	0,32	0,39	0,25
Funcionários de departamentos variados são envolvidos no processo de <i>design</i> e criação	0,37	0,17	-0,15	0,11
Quando o custo não é atingido, há remodelagem no projeto	0,06	0,03	-0,03	-0,17
Quando o produto precisa ser modificado, são mantidos os ideais dos produtos	0,49	0,35	0,42	0,34

Nota. Fonte: Pesquisa de campo.

A busca por inovação e mudança está diretamente ligada na fase do desenho do custeio- alvo ao custo detalhado entre os produtos ($p=0,57$), o envolvimento dos funcionários dos diversos departamentos envolvidos no processo de *design* e criação ($p=0,37$) e quando o produto precisa ser modificado, são mantidas as suas qualidades ($p=0,49$).

Já quanto a redução dos custos esse está atrelado quando o custo é detalhado entre as partes do produto ($p=0,39$) e quando o produto precisa ser modificado, são mantidos os ideais dos produtos ($p=0,42$). Na concepção de Sá (2021), o detalhamento dos custos, proporciona um papel intrigante, pois esses evidenciam um papel gerencial, visando a estratégia de mercado a longo prazo, atrás da posição em que a empresa se encontra atualmente.

4.3 Fatores Contingenciais e a Fase de Processo do Custeio Alvo

Por último, mas não menos importante, foi a análise da significância fator contingencial estratégia na fase do processo do custeio-alvo, conforme abordado na Tabela 3.

Tabela 3

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

Aspectos	Inovação e mudança	Defesa	Redução dos Custos	Pensamento estratégico de longo prazo
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

Nota. Fonte: Pesquisa de campo.

Nessa fase houve relação de significância em relação à inovação e mudança entre os custos, sendo monitorados de forma constante em todo o processo do custeio-alvo ($p=0,51$), em relação à otimização dos processos executados e recursos empregados de ($p=0,36$) e quanto à melhoria contínua de ($p=0,41$).

Pôde verificar, também, a relação diretamente proporcional entre a defesa e a melhoria contínua revendo a adequação dos procedimentos realizados para

concepção do produto, esse com uma correlação de ($p=0,51$), 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 da sentença quanto a busca pela redução de custos que ocorre em todo o processo de produção, sendo esses também monitorados de forma constante, consideravelmente obtiveram uma correlação de ($p=0,56$). Por fim, tal análise verificou também o nível de correlação de ($p=0,48$) entre a redução de custos 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

O objetivo deste trabalho foi verificar as relações entre os aspectos do custeio-alvo e os fatores contingenciais à estratégia no setor de construção civil na cidade de João Pessoa-PB. Diante disso, no que tange a relação do fator contingencial estratégia e os aspectos do custeio-alvo, pode-se concluir que, houve algumas significâncias entre as relações, no entanto, não integralmente, permitindo verificar que as empresas do setor da construção civil da cidade de João Pessoa-PB não utilizam o custeio-alvo em seu processo, mas integram inconscientemente alguns fatores do processo do custeio-alvo durante as fases de planejamento, desenho e processo.

Foi possível identificar que as tomadas de decisões são formuladas a partir de métricas estabelecidas, visando sempre a estratégia a longo prazo, uma vez que, há busca pela redução de custos, seu monitoramento durante o processo produtivo, por melhorias no aprimoramento dos processos internos, quanto a característica do produto, bem como suas especificações, qualidades e funcionalidades.

Os achados têm como propósito contribuir para as empresas pesquisadas que desejam implementar o processo de custeio-alvo atrelado ao fator estratégia, sua orientação dos pontos trabalhados para que a adoção do processo seja bem-sucedido. Pois, tais empresas possuem um ambiente propício para implementação do processo de forma completa, possuindo um potencial excelente para o uso desse artefato gerencial em suas tomadas de decisões.

Os resultados desta pesquisa podem auxiliar, ainda, os profissionais da área acadêmica, pois este trabalho enriquece possíveis caminhos a serem seguidos e conceitos que devem ser trabalhados como auxílio para implementação desse artefato, bem como para demais empresas de diversos setores que desejem integrar o custeio-alvo em seus processos produtivos. Contribui de forma propícia para o setor de serviço, uma vez que, há pouca literatura quanto ao uso desse artefato gerencial focado nesse setor e, principalmente, vinculado ao fator estratégia.

Assim, futuras pesquisas, tanto no setor de serviço como nos demais setores, podem se aprofundar deste trabalho, bem como sua implantação quanto aos conceitos e princípios, as vantagens e desvantagens quanto ao uso deste método.

REFERÊNCIAS

- Ansoff, H. I., & McDonnell, E. J. (1993). *Implantando a Administração Estratégica*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Araújo, A. M. H. B. de., Marques, R. R., & Silva, C. A. T. (Outubro, 2001). Custo-meta: um estudo de sua aplicabilidade nas empresas. *Congresso Brasileiro de Custos*, 8, São Leopoldo, RS, Brasil.
- Bandeira, H. T. (2019). 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, Pernambuco, PE, Brasil.
- Biazebete, C. M., Borinelli, M. L., & Camacho, R. R. (2009). Análise da aplicação do custeio-alvo e do custeio pleno em indústria de confecções: um estudo de caso. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(5).
- Bomfim, G. M. (2006). 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*. São Paulo, SP, Brasil.
- Braga, E. C., Nascimento, J. F., & Callado, A. A. C. (2021). Fatores contingenciais que contribuem para a adoção do custeio-alvo: estudo de caso em uma empresa de serviços. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 18(47), 109-123.
- Braun, S. C., Biedermann, W., & Lindemann, U. (2008). Design to cost: new impulses for target costing. In: DS 48: Proceedings. Design, 2008, *the 10th International Design Conference*, Dubrovnik, Croatia.

- Brizolla, M. M. B., Chiarello, T. C., Fasolin, L. B., & Rosa, F. S. da. (Abr. Jun. 2017). Custeio alvo sob o enfoque da Teoria Contingencial em organizações agrícolas. *Custos e @gronegocio on line* - v. 13.
- Callado, A. A. C., Callado, A. L. C., & Almeida, M. A. (2008). Operacionalização de estratégias: uma investigação no âmbito de empresas do setor de informática localizadas no porto digital. *8º Congresso USP/Fipecafi Controladoria e Contabilidade*.
- CAM-I (Consortium for Advance Manufacturing-International) e Arthur Andersen LLP. (1998). "Practices and Techniques: Tools and Techniques for Implementing Target Costing", Statement on Management Accounting, Statement nº 4GG, NOV.
- Chandler, A. D. (1962). *Strategy and Structure: chapter in the history of the industrial enterprise*. Massachusetts: The M.I.T. Press.
- Chennall, R. H., & Langfield-Smith, K. (2007). Multiple Perspectives of Performance Measures. *European Management Journal*, 25(4), 266-282.
- 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), 1-18.
- Confederação Nacional da Indústria. Recuperado de: <<https://www.portaldaindustria.com.br/cni/>> Acesso em: 09/jul./2022.
- Cruz, C. V. O. A., & Rocha, W. (Jul./Dez. 2008). Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. *Revista Contemporânea de Contabilidade*. SSN 1807-1821, UFSC, Florianópolis, ano 05, 1(10), 31-51.
- Dekkera, H., & Smidt, P. A. (2002). Survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *International Journal of production Economics*, 84(3), 293- 305.
- Faria, A. C., Freitas, L. H., & Marion, J. C. (2009). O empreendedor e a aplicação do sistema de custeio-alvo em pequena empresa do segmento de plástico: Uma pesquisa-ação. *Revista de Negócios*, 14(1), 63-81.
- Federação das Indústrias do Estado da Paraíba. Recuperado de: <https://fiepb.com.br/>. Acesso em: 18/set./2021.
- Feil, P., Yook, K. H., & Kim, Il. W. (Primavera, 2004). Custo alvo japonês: Uma Perspectiva Histórica. *International Journal of Strategic Cost Management*.
- Fridh, G., & Borgernäs, H. (2003). *The use of target costing in Swedish manufacturing firms*. Ekonomistyrning.
- Gomes, A. M. C., Moreira, R. de L., & Colauto, R. D. (2010). Target Costing para formação do preço de venda em produção por encomenda: o caso de uma indústria de plásticos moldados. *Revista Mineira Contabilidade*, 2(38), 22-31.

- Hansen, J. E. (2002). Aplicação do custeio-alvo em cursos de pós-graduação lato sensu: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. 2002. 211f. (*Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade*), Universidade de São Paulo, USP, São Paulo.
- Junqueira, E. R. (2010). 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*.
- Kato, Y. (1993). Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. *Management accounting research*, 4(1), 33-47.
- Leite, E. G., Diehl, C. A., & Manvailer, R. H. M. (Abr. Jun. 2015). Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, 11(2), 85-107, Doi: 10.4270/ruc.2015213.
- Lima, M. A. B. de. (2010). 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 do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Universidade Federal do Ceará*. Fortaleza.
- Marques, K. C. M. (2012). 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.
- Nyamore, R. O., Perera, M. H. B., & Lawrence, S. R. (2001). The concept of strategic change and implications for management accounting research. *Journal of Accounting Literature*, 20, p. 62-83.
- Oliveira, K. G. de, Rech, I. J., Cunha, M. F., & Preira, C. C. (Novembro, 2014). Evidenciação dos fatores contingenciais nas empresas do setor do agronegócio, segundo os preceitos da Teoria Contingencial. *Congresso Brasileiro de Custos*. Natal, RN, Brasil, 21.
- Ono, K., & Junior, A. R. (2004). 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.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45–62.

- Porter, M. E. (1999). *Competição = on competition: estratégias competitivas essenciais*. Tradução de Alonso Celso da Cunha. (12a ed.). Rio de Janeiro: Campus.
- Sá, C. B. de. (2021). 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.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1997). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus.
- Soares, F. R. M. (2009). *O custo alvo ferramenta de gestão estratégica*, (Tese de Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Universidade do Porto. Disponível em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/20594/2/O%20CUSTO%20ALVOFERR%C2%AA%20GEST%C3%83O%20ESTRATGICA.pdf>.
- Souza, M. A., Fontana, F. B., & Boff, C. D. S. (Abr. Jun. 2010). Planejamento e controle de custos: um estudo sobre práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul (RS). *Contabilidade Vista e Revista*, 21(2), 121-151.
- Snow. C. C., & Hambrick, D. C. (1980). Measuring organizational strategies: some theoretical and methodological problems. *Academy of Management Review*, 5(4), 527-538.
- Shahzadi, S. (2018). Impact of external and internal factors on management accounting practices: a study of Pakistan. *Asian Journal of Accounting Research*. Published by Emerald Publishing Limited. 3(2). Doi 10.1108/AJAR-08-2018-0023.
- Tomedi, A. C., Roehrs, M. A., & Souza, M. A. (Dezembro, 2014). Custo-alvo como instrumento de gestão de custos: estudo multicaso em empresas gaúchas. *Revista Brasileira Dom Alberto*. Santa Cruz do Sul, 1(6).
- Wright, P., Kroll, M. J., & Parnell, J (2000). *Administração estratégica: conceitos*. São Paulo: Atlas.

Data de Submissão: 09/12/2023

Data de Aceite: 06/09/2024