



XXIX Congresso Brasileiro de Custos
16 a 18 de novembro de 2022
- João Pessoa / PB -



Associação entre a Adoção do Target Costing e as Características do Relacionamento entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios

Eliane Cortes Braga (UFPB) - elianecortes@gmail.com

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

Resumo:

O acirramento da competição fez com que as empresas assumissem um foco externo a fim de maximizar sua vantagem competitiva, cujo contexto favoreceu o surgimento da gestão de custos interorganizacionais (GCI), que é decorrente da relação comercial entre duas ou mais empresas. O target costing é o principal mecanismo da GCI. Dessa forma, esta pesquisa teve por objetivo investigar de que maneira a adoção do target costing está associada às características referentes ao relacionamento entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios. O setor escolhido para aplicação deste estudo foi o setor de serviços de tecnologia da informação e comunicação (TIC) devido a sua importância para a economia brasileira. Foi realizada uma survey, com o uso de um questionário online padronizado e estruturado, com as empresas associadas à ASSESPRO (Associações das Empresas Brasileiras de Tecnologia da Informação). O teste não paramétrico Kruskal-Wallis foi utilizado na análise dos dados. Concluiu-se que relações interorganizacionais caracterizadas por aspectos da interdependência, da estabilidade, da cooperação, da confiança e dos benefícios mútuos favorecem a adoção e uso do target costing. Frequência de negociações, tempo de relacionamento, e aumento da aprendizagem organizacional exercem influência na adoção de práticas do target costing.

Palavras-chave: *Target costing, Gestão de custos interorganizacionais, Relacionamento entre empresas.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Associação entre a Adoção do Target Costing e as Características do Relacionamento entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios

RESUMO

O acirramento da competição fez com que as empresas assumissem um foco externo a fim de maximizar sua vantagem competitiva, cujo contexto favoreceu o surgimento da gestão de custos interorganizacionais (GCI), que é decorrente da relação comercial entre duas ou mais empresas. O *target costing* é o principal mecanismo da GCI. Dessa forma, esta pesquisa teve por objetivo investigar de que maneira a adoção do *target costing* está associada às características referentes ao relacionamento entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios. O setor escolhido para aplicação deste estudo foi o setor de serviços de tecnologia da informação e comunicação (TIC) devido a sua importância para a economia brasileira. Foi realizada uma *survey*, com o uso de um questionário *online* padronizado e estruturado, com as empresas associadas à ASSESPRO (Associações das Empresas Brasileiras de Tecnologia da Informação). O teste não paramétrico *Kruskal-Wallis* foi utilizado na análise dos dados. Concluiu-se que relações interorganizacionais caracterizadas por aspectos da interdependência, da estabilidade, da cooperação, da confiança e dos benefícios mútuos favorecem a adoção e uso do *target costing*. Frequência de negociações, tempo de relacionamento, e aumento da aprendizagem organizacional exercem influência na adoção de práticas do *target costing*.

Palavras-chave: *Target costing*. Gestão de custos interorganizacionais. Relacionamento entre empresas.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 INTRODUÇÃO

Potkány e Škultétyová (2019) destacam que, gradativamente, os custos começam a ser vistos de uma perspectiva estratégica e que percepções variadas dos custos e do seu comportamento exigem que ferramentas adequadas sejam desenvolvidas para seu gerenciamento estratégico, por exemplo, o *target costing*.

A gestão de custos interorganizacionais (GCI), desde a sua origem com os estudos de Porter (1985) e Shank (1989), surgiu na área da contabilidade gerencial como uma expressão de uso geral, referindo-se a um conjunto de práticas contábeis estratégicas específicas, voltadas especificamente para a otimização e integração de sistemas de gerenciamento de custos para reduzir conjuntamente os custos entre os parceiros (Fayard, Lee, Leitch, & Kettinger, 2006).

O conjunto de práticas supracitado refere-se aos mecanismos necessários para dar sustentação ao processo da gestão de custos interorganizacionais (Souza & Rocha, 2009). O *target costing* é um desses mecanismos e está no centro da GCI (Agndal & Nilsson, 2009; Ahn, Clermont, & Schwetschke, 2018).

No entanto, para que a gestão de custos interorganizacionais seja eficaz, é necessário o estabelecimento de relações adequadas entre os parceiros (Slagmulder, 2002). A interdependência, a estabilidade, a cooperação, a confiança e os benefícios mútuos são tidos como princípios fundamentais da GCI (Camacho, 2010). Considerando que o *target costing* é um dos principais mecanismos da GCI, faz-se necessário investigar de que maneira esses fatores relacionais influenciam as empresas adotantes do *target costing* e seus parceiros de negócios.

Alguns estudos empíricos (Cooper & Slagmulder, 1997; Hibbets, Albright, & Funk, 2003; Ax, Greve, & Nilsson, 2008; Dekker & Smidt, 2003) se dispuseram a investigar sobre os fatores situacionais que influenciam as decisões de adoção e uso do *target costing*. Entretanto, a literatura não forneceu uma revisão extensiva de todos os fatores influentes que podem afetar a aplicação bem-sucedida do *target costing* (Hamood, Omar, & Sulaiman, 2011). Para Navissi e Sridharan (2017) os fatores que determinam a adoção do *target costing* ainda é uma questão de pesquisa em aberto. Assim, este estudo pretende contribuir com informações adicionais acerca dos fatores relacionais, ou seja, características do relacionamento, que podem influenciar a adoção do *target costing* e suas relações com seus parceiros de negócios.

O *target costing* desenvolveu-se na indústria automobilística japonesa e migrou para outras indústrias de montagem japonesas e até mesmo para algumas indústrias de processo (Ansari, Bell, & Okano, 2007). Assim sendo, a maioria das pesquisas realizadas envolvendo o *target costing* é no ambiente da manufatura.

Yazdifar e Askarany (2012) criticam que em muitas ocasiões as empresas de serviços não foram investigadas em relação a adoção do *target costing*. Portanto, verifica-se que a literatura necessita de mais análises quantitativas sobre a adoção do *target costing* em empresas de serviços (Yazdifar & Askarany, 2012), bem como, investigar os fatores que influenciam a adoção desse artefato gerencial. Potkány e Škultétyová (2019) constataram que, embora as empresas de serviços ainda tendam a ser mais orientadas para o custo, o *target costing* pode ser usado por esse tipo de empresa.

Esta pesquisa optou por investigar as empresas do setor de serviços, em particular os serviços de TIC – Tecnologia da Informação e Comunicação. O setor de serviços vem se destacando na economia brasileira atual; e, tal destaque pode ser observado na contribuição do setor para a queda da taxa de informalidade, para o aumento do número de ocupações e para o crescimento dos salários dos empregados (Silva, Menezes, & Komatsu, 2016).

De acordo com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2020), em 2019, o setor de serviços apresentou um crescimento de 1,3%, tal desempenho representou a 12ª variação positiva consecutiva do setor. Os segmentos que se destacaram para alcance desse resultado foram os serviços de informação e comunicação e transporte e armazenamento, que avançaram 1,9% e 1,2% na margem, respectivamente (IPEA, 2020).

Assim, uma vez que os serviços são insumos essenciais para qualquer economia moderna (Silva et al., 2016), torna-se relevante aprofundar o conhecimento do uso de artefatos gerenciais, como o *target costing*, por empresas desse setor.

Sendo assim, esta pesquisa teve por objetivo investigar como a adoção do *target costing* está associada às características do relacionamento entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Target Costing

O *target costing* evoluiu de um instrumento relativamente simples para controlar os custos das compras para um instrumento abrangente de gerenciamento de lucro, sua finalidade agora é geralmente entendida como a de minimizar os custos do ciclo de vida para que o lucro a longo prazo seja maximizado (Feil, Yook, & Kim, 2004).

Cooper e Slagmulder (1997) entendem que a finalidade do *target costing* é tanto ser uma ferramenta de gestão de lucro quanto de custo. Besteiro et al. (2017, p. 3) entendem que o objetivo principal do *target costing* é “auxiliar as empresas a gerenciar suas estratégias, com vistas a operar com uma margem rentável e, conseqüentemente, ter capacidade de gerar caixa para o negócio”.

De acordo com Ansari et al. (2007), o primeiro estabelecimento abrangente de limites para o *target costing* foi realizado pelo CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing-International*). O CAM-I estabeleceu seis princípios-chave para o *target costing* com o intuito de estabelecer um limite e, também, distinguir o *target costing* dos métodos tradicionais de gerenciamento de custos, como orçamento e custo mais preço. Os princípios são os seguintes: custo determinado pelo preço; foco no cliente; atenção no projeto; equipes multifuncionais; orientação para o ciclo de vida e envolvimento da cadeia de valor (Ansari et al., 2007).

Com base na literatura (IMA, 1998; Ellram, 2000; 2006) esta pesquisa considera que o processo de *target costing* possui cinco etapas principais: 1) Definição das características de produtos / serviços e do Preço alvo de venda; 2) Definição da margem de lucro desejada; 3) Cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo alvo; 4) Atividades de gerenciamento de custos para atingir o custo alvo; e 5) Atividades de melhoria contínua.

Alguns estudos (Yazdifar & Askarany, 2012; Alexandra, 2017; Navissi & Sridharan) verificaram as vantagens e benefícios do uso do *target costing*, bem como, as razões relatadas pelas organizações para a sua adoção. No entanto, alguns pesquisadores foram além e dedicaram-se a investigar os fatores que influenciam as decisões de adoção e uso do *target costing*, esses estudos podem ser visualizados no Quadro 1, assim como os fatores identificados.

Autores	Fatores
Cooper e Slagmulder (1997)	Intensidade da concorrência; natureza do cliente; estratégia de produtos da empresa; características do produto; e, estratégia de base dos fornecedores da empresa.
Hibbets et al. (2003)	Ambiente competitivo e a estratégia das empresas.
Dekker e Smidt (2003)	Competição e incerteza ambiental.
Ax et al. (2008)	Intensidade competitiva e a percepção de incerteza ambiental.
Navissi e Sridharan (2017)	Custos organizacionais e estratégia escolhida.
Brizolla, Chiarello, Fasolin, & Rosa (2017)	Fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia).
Gonçalves, Gaio e Silva (2018)	Determinantes ambientais (competividade e incerteza ambiental) e organizacionais (compromisso da gestão, tecnologia adequada, estratégia de preços, foco de produção e desenvolvimento, afiliação de grupo).
Bomfim, Callado e Callado (2018)	Características do perfil dos gestores (idade, formação, cargo ocupado e experiência).
Braga, Nascimento e Callado (2019)	Fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estrutura, estratégia e porte).

Quadro 1. Fatores que influenciam a adoção do *target costing*

Fonte: Elaboração própria

Navissi e Sridharan (2017) relatam que as pesquisas empíricas a respeito da adoção do *target costing* indicam que as empresas não são automaticamente motivadas a adotar o método, ainda que expostas a fatores externos, como a concorrência e a incerteza ambiental. Os autores argumentam que parece haver outros fatores que influenciam a adoção do *target costing*, além dos benefícios proporcionados para empresas sujeitas a tais fatores externos.

Portanto, para Navissi e Sridharan (2017) os fatores determinantes para a adoção do *target costing* continuam sendo uma questão de pesquisa aberta. Nesse sentido, a presente pesquisa busca contribuir para o aumento do conhecimento da área e propõe-se a investigar se as características referentes ao relacionamento entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios está associada à adoção do *target costing*.

3 METODOLOGIA

Da perspectiva de seu objetivo, esta pesquisa é classificada como exploratória. As pesquisas exploratórias buscam descobrir a existência ou não de um fenômeno (Matias-Pereira, 2019). O presente estudo se caracteriza ainda como uma pesquisa de levantamento. Esse tipo de pesquisa caracteriza-se pelo questionamento direto das pessoas cujo comportamento se almeja conhecer (Marconi & Lakatos, 2017).

Em relação à sua abordagem, esta pesquisa caracteriza-se como quantitativa. A pesquisa quantitativa, como o nome indica, caracteriza-se principalmente pelo uso da quantificação, tanto na coleta de dados quanto no tratamento dos mesmos; na perspectiva quantitativa opiniões e informações podem ser traduzidos em números e, assim, classificadas e analisadas (Matias-Pereira, 2019).

O universo deste estudo é composto pelas empresas de serviços de TIC associadas à Federação das Associações das Empresas Brasileiras de Tecnologia da Informação – Federação Assespro. De acordo com informações disponibilizadas no site (ASSESPRO-PR, 2021), a Federação ASSESPRO possui mais de 2.000 empresas de *software* e serviços de tecnologia a ela ligada por intermédio de 15 regionais, cada uma com direção própria.

A técnica de coleta de dados utilizada neste estudo é o *survey*, por meio de um questionário padronizado e estruturado. O *survey* é um método em que coletam dados de amostra representativa de uma população específica, que são descritos e analiticamente explicados (Babbie, 2005). O período de coleta de dados foi de 3 meses, iniciando no mês de maio de 2021 e finalizando no mês de agosto de 2021. O primeiro questionário respondido foi no dia 18/05/2021 e o último questionário recebido foi no dia 16/08/2021.

Para atingir os objetivos desta pesquisa, foram considerados 3 grupos de variáveis que podem ser visualizados no Quadro 2.

Grupos	Variáveis
I) Características das empresas	Tamanho; Mercado; Interface com parceiros de negócios.
II) Práticas referentes ao processo de <i>target costing</i>	Definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda; Definição da margem de lucro desejada; Cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo alvo; Atividades de gerenciamento de custos; Atividades de melhoria contínua.

III) Características das relações interorganizacionais	Interdependência; Estabilidade; Cooperação; Confiança; e Benefícios mútuos
--	--

Quadro 2. Variáveis da pesquisa

Fonte: Elaboração própria

Para análise dos dados este estudo utiliza a estatística descritiva, por meio da análise de frequências, para resumir e descrever os dados referentes às características das empresas investigadas. E, ainda, faz uso do teste não paramétrico *Kruskal-Wallis* na investigação das associações entre as características das relações interorganizacionais e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing*. Cabe ressaltar que o uso do citado teste não paramétrico nesta pesquisa se deve às características das variáveis investigadas que são do tipo ordinal. Logo, não foi possível considerar o uso dos testes paramétricos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Características das empresas investigadas

A seguir são evidenciados os resultados que descrevem as características das empresas investigadas em relação ao tamanho, mercado e relação com os parceiros de negócios.

Os resultados de frequência dos aspectos associados ao tamanho, considerando três variáveis: faturamento, número de empregados e número de níveis hierárquicos. Em relação à variável faturamento observou-se uma igual representação de empresas na faixa de faturamento acima de R\$360.000,00 até R\$4.800.000,00 e acima de R\$4.800.000,00 até R\$78.000.000,00, ambas com onze empresas participantes e, em seguida as empresas com faturamento até R\$360.000,00, com sete participantes e, por fim, dois participantes com faturamento acima de R\$78.000.000,00. Quanto ao número de empregados, foram preponderantes as empresas com até 19 empregados, com treze participantes. Em segundo lugar, dez participantes com mais de 19 e menos 99 empregados; em terceiro, cinco empresas com mais de 99 e menos de 499 empregados; e três participantes com mais de 499 empregados. Já classificação das empresas conforme o número de níveis hierárquicos, a maior parte das empresas possui dois níveis hierárquicos, dezesseis participantes; dez empresas possuem três níveis hierárquicos; e, cinco possuem quatro níveis.

Em relação à segunda característica investigada, aspectos de mercado das empresas investigadas, foram examinadas as variáveis: tempo de mercado e amplitude de mercado. Identificou-se que, em relação à variável tempo de mercado, quatorze empresas possuem acima de 20 anos de mercado; seis empresas possuem entre 5 e 10 anos; cinco empresas estão no mercado entre 15 e 20 anos; três empresas estão entre 10 e 15 anos; e, por fim, três empresas têm até 5 anos de mercado. Quanto à variável amplitude de mercado, a grande maioria das empresas investigadas (vinte e uma) atua no mercado nacional. Verificou-se, ainda, que seis empresas atuam no mercado internacional, três empresas no mercado regional e uma empresa apenas no mercado local.

Os aspectos organizacionais referentes às relações entre as empresas investigadas e seus parceiros de negócios foram analisadas sob de acordo com duas variáveis: a estrutura organizacional e a base de relacionamento.

A primeira variável buscou identificar a estrutura organizacional referente às relações com os parceiros de negócios. Verificou-se que nove empresas têm profissionais que atuam de maneira integrada com os parceiros e, igualmente, em nove empresas há profissionais que tratam de assuntos da empresa com os parceiros de negócios. Em seis empresas existem profissionais que tratam assuntos de seus departamentos com os parceiros. E, sete empresas declararam não possuir nenhum profissional ou setor responsável para tratar de assuntos com os parceiros.

A segunda variável tratou de analisar a base das transações realizadas com os parceiros de negócios. Os resultados de frequência constataram que a base de relacionamento de quatorze empresas é assentada em transações de mercado. Por outro lado, verificou-se que nove empresas possuem ações conjuntas coordenadas entre parceiros de negócios; sete empresas têm ações de cooperação com seus parceiros; e, uma empresa possui coordenação de ações entre parceiros.

Dos resultados pode-se depreender que as empresas investigadas são empresas de pequeno e médio portes, baixa complexidade organizacional e longo tempo de mercado. Apesar da prevalência das transações de mercado como base do relacionamento, os resultados sugerem a existência de atividades colaborativas das empresas e seus parceiros de negócios.

4.2 Teste de *Kruskal-Wallis*

Na sequência são apresentadas as análises dos resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das associações entre as características das relações interorganizacionais e a adoção de práticas referentes ao processo do *target costing*.

A análise da significância das associações entre a interdependência interorganizacional e a adoção prática de aspectos referentes à definição da margem de lucro desejada e cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo alvo pode ser visualizada na Tabela 1.

Tabela 1

Associações entre a interdependência e a adoção de práticas do *target costing*

Práticas	Parcela do faturamento dos fornecedores pelas compras da empresa	Parcela das compras de um cliente suprida pela empresa	Quantidade de transações realizadas pela empresa	Empregados dedicados a determinado relacionamento
Margem de lucro alvo	0,12	0,15	0,06	0,19
Cálculo do custo permitido	0,14	0,27	0,19	0,28
Estabelecimento do custo alvo	0,03*	0,11	0,04*	0,06

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos resultados apresentados, constatou-se que as variáveis 'parcela do faturamento dos fornecedores pelas compras da empresa' e 'quantidade de transações realizadas pela empresa' mostraram-se estatisticamente relacionadas com a prática 'estabelecimento do custo alvo'.

Os resultados sugerem que relacionamentos caracterizados pela interdependência tendem a adotar a prática de estabelecer um custo alvo. Ademais,

a relação de interdependência com seus parceiros pode contribuir no alcance desse custo. Algumas empresas de TIC possuem relação de interdependência com seus principais clientes e fornecedores e fazem uso da prática de estabelecer um custo alvo na fase de *design* com objetivo de alcançar um determinado lucro.

A Tabela 2 mostra os achados da significância das associações entre a interdependência interorganizacional e a adoção prática de aspectos referentes às atividades de melhoria contínua.

Tabela 2

Associações entre a interdependência e a adoção prática do *target costing*

Práticas	Parcela do faturamento dos fornecedores pelas compras da empresa	Parcela das compras de um cliente suprida pela empresa	Quantidade de transações realizadas pela empresa	Empregados dedicados a determinado relacionamento
Monitoramento do custo alvo	0,22	0,92	0,40	0,76
Melhoria contínua	0,25	0,18	0,13	0,03
Uso do custeio <i>kaizen</i>	0,87	0,75	0,03*	0,38

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Apenas a variável 'quantidade de transações realizadas pela empresa' mostrou-se estatisticamente relacionada com a prática de 'uso do custeio *kaizen*'.

De acordo com os achados, pode-se supor que o aspecto da interdependência, quantidade de transações realizadas pela empresa, influencia na adoção da prática 'uso do custeio *kaizen*'.

Os resultados das associações entre a interdependência e a adoção prática de aspectos referentes a definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda e de aspectos referentes às atividades de gerenciamento de custos mostraram a inexistência relações significativas.

A análise da significância das associações entre a estabilidade interorganizacional e a adoção prática de aspectos referentes à definição das características dos produtos e do preço alvo de venda está exibida na Tabela 3.

Tabela 3

Associações entre a estabilidade e a adoção de práticas do *target costing*

Práticas	Frequência de negociações	Tempo de relacionamento	Conformidade e atendimento de prazos	Existência de contratos	Investimentos conjuntos	Recursos específicos
Pesquisa de mercado	0,40	0,02*	0,37	0,28	0,20	0,29
Características do produto	0,39	0,03*	0,23	0,69	0,41	0,06
Envolvimento interno e externo	0,01*	0,04*	0,05*	0,28	0,17	0,30
Preço baseado no mercado	0,05*	0,05*	0,32	0,21	0,19	0,28

Uso de ferramentas e técnicas	0,05*	0,07	0,44	0,20	0,25	0,09
-------------------------------	-------	------	------	------	------	------

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Os achados evidenciaram que a variável ‘frequência de negociações’ se mostrou estatisticamente relacionada com três práticas: ‘envolvimento interno e externo’, ‘preço baseado no mercado’ e ‘uso de ferramentas e técnicas’.

Os resultados da Tabela 3 apontaram ainda que a variável ‘tempo de relacionamento’ apresentou significância estatística com quatro das cinco práticas: ‘pesquisa de mercado’, ‘características do produto’, ‘envolvimento interno e externo’ e ‘preço baseado no mercado’. A variável ‘conformidade e atendimento de prazos’ relacionou-se significativamente com a prática ‘envolvimento interno e externo’.

Os resultados das associações entre a estabilidade e a adoção prática de aspectos referentes a definição da margem de lucro alvo e o cálculo do custo permitido mostraram a inexistência relações significativas. Já os achados da análise da significância das associações entre a estabilidade interorganizacional e a adoção prática de aspectos referentes às atividades de gerenciamento de custos estão evidenciados na Tabela 4.

Tabela 4

Associações entre a estabilidade e a adoção de práticas do *target costing*

Práticas	Frequência de negociações	Tempo de relacionamento	Conformidade e atendimento de prazos	Existência de contratos	Investimentos conjuntos	Recursos específicos
Decomposição do custo alvo	0,02*	0,04*	0,01*	0,51	0,07	0,27
Equipes multifuncionais	0,12	0,07	0,28	0,58	0,21	0,34
Envolvimento de fornecedores	0,01*	0,02*	0,06	0,38	0,14	0,60
Uso de métodos de redução de custos	0,09	0,04*	0,02*	0,80	0,09	0,80

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Dos resultados pode-se depreender que a variável ‘frequência de negociações’ mostrou relação estatística significativa com as práticas: ‘decomposição do custo alvo’ e ‘envolvimento interno e externo’. A variável ‘tempo de relacionamento’ mostrou-se relacionada estatisticamente com três práticas: ‘decomposição do custo alvo’, ‘envolvimento interno e externo’ e ‘uso de métodos de redução de custos’; e, a variável ‘conformidade de atendimento de prazos’ com duas práticas: ‘decomposição do custo alvo’ e ‘uso de métodos de redução de custos’.

A Tabela 5 exibe os resultados da análise da significância das associações entre a estabilidade interorganizacional e a adoção prática de aspectos referentes às atividades de melhoria contínua.

Tabela 5

Associações entre a estabilidade e a adoção de práticas do *target costing*

Práticas	Frequência de negociações	Tempo de relacionamento	Conformidade de e atendimento de prazos	Existência de contratos	Investimentos conjuntos	Recursos específicos
Monitoramento do custo alvo	0,25	0,05*	0,07	0,81	0,14	0,30
Melhoria contínua	0,16	0,21	0,35	0,44	0,06	0,50
Uso do custeio <i>kaizen</i>	0,58	0,33	0,03*	0,73	0,26	0,71

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos resultados verificou-se que as variáveis ‘tempo de relacionamento’ e ‘conformidade de atendimento de prazos’ mostraram-se relacionadas estatisticamente com uma das práticas das atividades de melhoria contínua: ‘monitoramento do custo alvo’ e ‘uso de custeio *kaizen*’, respectivamente.

A estabilidade no relacionamento interfirmas, considerando os aspectos ‘frequência de negociações’, ‘tempo de relacionamento’ e ‘conformidade e atendimento de prazos’, conforme as relações significativas acima mencionadas, favorece a adoção de várias práticas das etapas do processo de *target costing*: definição das características dos produtos/serviços, atividades de gerenciamento de custos e atividades de melhoria contínua. Muitas empresas de TIC possuem estabilidade nas relações com seus principais clientes, pois tal característica proporciona segurança no alcance das metas e, ainda, porque é caro e difícil o desenvolvimento de novos relacionamentos de confiança (Souza & Rocha, 2009).

Os resultados da análise da significância das associações entre a confiança interorganizacional e a adoção prática de aspectos referentes à definição das características dos produtos e do preço alvo de venda estão exibidos na Tabela 6.

Tabela 6

Associações entre a confiança e a adoção de práticas do *target costing*

Práticas	Quantidade de transações realizadas	Frequência das negociações	Montante do valor negociado	Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais
Pesquisa de mercado	0,41	0,29	0,15	0,02*
Características do produto	0,84	0,21	0,10	0,42
Envolvimento interno e externo	0,62	0,47	0,34	0,31
Preço baseado no mercado	0,83	0,40	0,18	0,26
Uso de ferramentas e técnicas	0,37	0,30	0,31	0,45

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Verificou-se que uma variável da confiança, a ‘flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais’, mostrou-se estatisticamente relacionada com a prática ‘pesquisa de mercado. As empresas de TIC compreendem a importância de construir relações de confiança com seus clientes por meio de ações cooperativas, como a flexibilidade no atendimento de pedidos excepcionais. Essas empresas empreendem esforços para entender o que os seus clientes desejam e, a pesquisa de mercado é uma prática, com frequência, usada para essa finalidade.

Os achados das associações entre a característica do relacionamento interorganizacional, confiança, e a adoção prática de aspectos referentes à definição da margem de lucro alvo e cálculo do custo permitido e de aspectos referentes às atividades de gerenciamento de custos evidenciaram a inexistência de relações significativas.

Na Tabela 7 são exibidos os achados da análise da significância das associações entre a confiança e a adoção prática de aspectos referentes às atividades de melhoria contínua.

Tabela 7

Associações entre a confiança e a adoção de práticas do *target costing*

Práticas	Quantidade de transações realizadas	Frequência das negociações	Montante do valor negociado	Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais
Monitoramento do custo alvo	0,69	0,43	0,44	0,73
Melhoria contínua	0,06	0,05*	0,01*	0,60
Uso do custeio <i>kaizen</i>	0,67	0,95	0,39	0,83

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Dos achados depreendeu-se que as variáveis ‘frequência das negociações’ e ‘montante do valor agregado’ apresentaram relação estatística significativa com a prática ‘melhoria contínua’. Elevada frequência de negociações e a representatividade do valor negociado são atributos da confiança entre empresas que sugerem favorecer a adoção de práticas de melhoria contínua.

Diante dos achados, cabe ressaltar que algumas empresas de TIC, tendo ou não atingido o custo alvo, empreendem atividades de melhoria contínua em busca de novas oportunidades de redução de custos. Os resultados podem sugerir também que as empresas de TIC aplicam a prática de melhoria contínua com o objetivo de entregar um serviço que satisfaça às expectativas do cliente, favorecendo, desse modo, o desenvolvimento da confiança entre os parceiros.

A Tabela 8 apresenta a análise da significância das associações entre o benefício mútuo interorganizacional e a adoção prática de aspectos referentes à definição das características dos produtos e do preço alvo de venda.

Tabela 8

Associações entre benefício mútuo e a adoção de práticas do *target costing*

Práticas	Maximização dos lucros	Crescimento das vendas dos fornecedores	Redução de custos e aumento da funcionalidade	Aumento da aprendizagem organizacional	Redução de riscos das transações
----------	------------------------	---	---	--	----------------------------------

Pesquisa de mercado	0,14	0,07	0,07	0,06	0,29
Características do produto	0,10	0,40	0,05*	0,03*	0,65
Envolvimento interno e externo	0,06	0,25	0,11	0,05*	0,05*
Preço baseado no mercado	0,48	0,71	0,14	0,06	0,36
Uso de ferramentas e técnicas	0,55	0,55	0,67	0,53	0,63

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Três relações estatisticamente significantes foram identificadas. Primeira, a variável 'redução de custos e aumento de funcionalidade' mostrou-se relacionada com a prática 'características do produto'. A segunda relação com significância estatística obtida foi entre a variável 'aumento da aprendizagem organizacional' com duas práticas: 'características do produto' e 'envolvimento interno e externo'. E a terceira, entre a variável 'redução de riscos das transações' e a prática 'envolvimento interno e externo'.

A análise da significância das associações entre o benefício mútuo interorganizacional e a adoção prática de aspectos referentes à definição da margem de lucro alvo e cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo alvo está exibida na Tabela 9.

Tabela 9

Associações entre benefício mútuo e a adoção de práticas do *target costing*

Práticas	Maximização dos lucros	Crescimento das vendas dos fornecedores	Redução de custos e aumento da funcionalidade	Aumento da aprendizagem organizacional	Redução de riscos das transações
Margem de lucro desejada	0,29	0,61	0,03*	0,02*	0,72
Cálculo do custo permitido	0,02*	0,13	0,49	0,08	0,27
Estabelecimento do custo alvo	0,05*	0,09	0,02*	0,06	0,93

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados mostraram três relações estatisticamente significantes. A variável 'maximização dos lucros' mostrou-se estatisticamente relacionada com as práticas 'cálculo do custo permitido' e 'estabelecimento do custo alvo'. Ao passo que a variável 'redução de custos e aumento de funcionalidade' apresentou relação estatística significativa com as práticas 'margem de lucro alvo' e 'estabelecimento do custo alvo'. E, a variável 'aumento da aprendizagem organizacional' com a prática 'margem de lucro alvo'.

De acordo com os resultados da análise da significância das associações entre o benefício mútuo interorganizacional e a adoção prática de aspectos referentes às atividades de gerenciamento de custos, observados na Tabela 10, as variáveis ‘maximização dos lucros’ e ‘aumento da aprendizagem organizacional’ se mostraram relacionadas estatisticamente com ‘decomposição do custo alvo’.

Tabela 10

Associações entre benefício mútuo e a adoção de práticas do *target costing*

Práticas	Maximização dos lucros	Crescimento das vendas dos fornecedores	Redução de custos e aumento da funcionalidade	Aumento da aprendizagem organizacional	Redução de riscos das transações
Decomposição do custo alvo	0,03*	0,38	0,96	0,04*	0,06
Equipes multifuncionais	0,35	0,54	0,54	0,07	0,62
Envolvimento de fornecedores	0,13	0,66	0,43	0,17	0,07
Uso de métodos de redução de custos	0,16	0,75	0,69	0,18	0,07

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Por fim, na Tabela 11 são demonstrados os achados da análise da significância das associações entre o benefício mútuo e a adoção prática de aspectos referentes às atividades de melhoria contínua.

Tabela 11

Associações entre benefício mútuo e a adoção de práticas do *target costing*

Práticas	Maximização dos lucros	Crescimento das vendas dos fornecedores	Redução de custos e aumento da funcionalidade	Aumento da aprendizagem organizacional	Redução de riscos das transações
Monitoramento do custo alvo	0,41	0,64	0,81	0,46	0,06
Melhoria contínua	0,12	0,63	0,06	0,14	0,53
Uso do custeio <i>kaizen</i>	0,39	0,40	0,21	0,11	0,04*

Fonte: Dados da pesquisa

(*) Significância estatística

Apenas uma relação estatística significativa foi identificada entre a variável ‘redução de riscos das transações’ e a prática ‘uso do custeio *kaizen*’.

Os resultados acima demonstrados sugerem que a partilha dos benefícios oriundos das relações interorganizacionais influenciam no uso de várias práticas das etapas do processo de *target costing*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desta pesquisa foi investigar como a adoção do *target costing* está associada às características do relacionamento entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios. Em relação às características das empresas investigadas, pode-se depreender que são empresas de pequeno e médio portes, baixa complexidade organizacional e longo tempo de atuação no mercado nacional. Apesar da prevalência das transações de mercado como base do relacionamento, os resultados apontam a existência de atividades colaborativas em algumas empresas participantes. Já os achados da análise das relações entre características das relações interorganizacionais e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing* evidenciaram que alguns aspectos das características interorganizacionais, especialmente da estabilidade (frequência de negociações e o tempo de relacionamento) e dos benefícios mútuos (aumento da aprendizagem organizacional), favorecem a adoção de diversas práticas, principalmente práticas das etapas 'definição das características do produto e do preço alvo' e 'atividades de gerenciamento de custos'.

No geral, dos achados supõe-se que as empresas fazem uso de práticas do processo de *target costing*, sobretudo de práticas da etapa de definição das características dos produtos/serviços e da etapa atividades de gerenciamento de custos, principalmente em decorrência às particularidades das empresas de TIC que dedicam esforços na fase de *design* do serviço e gerenciamento dos custos do projeto, o que configura processos de *target costing* incipientes. Pontualmente, pode-se identificar o uso de práticas de processos de *target costing* mais completos, como o envolvimento dos fornecedores e o uso do custeio *kaizen*.

Este estudo contribuiu com a verificação sobre a adoção de práticas referentes ao processo do *target costing* por empresas de TIC, uma vez que, em ocasiões anteriores, as empresas de serviços foram pouco pesquisadas sobre a adoção desse artefato gerencial. A identificação de quais práticas aplicam é relevante para os profissionais que atuam na área e para a literatura. Ademais, também foi possível identificar as características dos relacionamentos interorganizacionais em empresas de serviços de TIC, contribuindo para o conhecimento desse setor e aumento da literatura.

Futuras pesquisas podem aprofundar a razão dos aspectos da cooperação não ter apresentado nenhuma significância estatística com práticas do *target costing*. Pesquisas podem ser realizadas em outras áreas do setor de serviços ou mesmo em outros ramos de atividades. Outros estudos podem aprofundar as relações significativas identificadas nesta pesquisa utilizando outros métodos estatísticos.

REFERÊNCIAS

- Agndal, H., & Nilsson, U. (2009). Interorganizational cost management in the Exchange process. *Management Accounting Research*, 20, 85–101.
- Ahn, H., Clermont, M., & Schwetschke, S. (2018). Research on target costing: past, present and future. *Springer International Publishing AG*, part of Springer Nature.
- Alexandra, M. L. (2017). Considerations concerning the application of target costing method in the industry of dairy products. *Economic Sciences Series*, XVII (1).

- Ansari, S., Bell, J., & Okano, H. (2007). *Target Costing: uncharted research territory*. In: Chapman, C. S., Hopwood, A. G., & Shields, M. D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford, Elsevier, 2, 507-530.
- Associação das Empresas Brasileiras de Tecnologia da Informação – ASSESPRO. Disponível em: <<https://www.assespropr.org.br/federacao-assespro/>> Acesso em: 13/03/2021.
- Ax, C., Greve, J., & Nilsson, U. (2008). The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. *Int. J. Production Economics*, 115, 92–103.
- Babbie, E. (1999). *Métodos de pesquisa de survey*; tradução: Guilherme Cezarino. Belo Horizonte, Ed. UFMG.
- Besteiro, E. N. C., Vieira, V. A., Russo, C., Borinelli, M. L., & Calado, R. D. (2017). Gestão do custo alvo como ferramenta para gerenciar resultados. *Anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, Joinville, SC, Brasil, XXXVII.
- Bomfim, E. T. do, Callado, A. A. C., & Callado, A. L. C. (2018); Aspectos do custeio alvo na gestão de custos: um estudo em micro e pequenas empresas do setor de informática e tecnologia de Campina Grande-PB. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Vitória, ES, Brasil, XXV.
- Braga, E. C., Nascimento, J. F. do, & 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.
- Brizolla, M. M. B., Chiarello, T. C., Fasolin, L. B., & Rosa, F. S. da. (2017). Custeio alvo sob o enfoque da Teoria Contingencial em organizações agrícolas. *Custos e @gronegocio on line*, 13 (2), 354-385.
- Camacho, R. R. (2010). *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência*. São Paulo, SP. Tese de doutorado. Universidade de São Paulo – USP, 216 p.
- Cooper, S., & Slagmulder, R. (1997). Factors influencing the target costing process: lessons from Japanese practice. February 25.
- Dekker, H, & Smidt, P. (2003). A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *Int. J. Production Economics*, 84, 293–305.
- Ellram, L. M. (2000). Purchasing and supply management's participation in the target costing process. *The Journal of Supply Chain Management*.
- Ellram, L. M. (2006). The Implementation of target costing in the United States: theory versus practice. *The Journal of Supply Chain Management: A Global Review of Purchasing and Supply*.
- Fayard, D., Lee, L.; Leitch, R., & Kettinger, W. (2006). The effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on

interorganizational cost management: a pilot study. Disponível:
<<http://ssrn.com/abstract=921489>> Acesso em: 12/05/2021.

- Feil, P., Yook, K., & Kim, I. (2004). Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, 10-19, Spring.
- Gonçalves, T., Gaio, C., & Silva, M. (2018). Target costing and innovation-exploratory configurations: a comparison of fsQCA, multivariate regression, and variable cluster analysis. *Journal of Business Research*, 89, 378–384.
- Hamood, H. H., Omar, N., & Sulaiman, S. (2011). Target costing practices: a review of literature. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 6 (1), 25-46.
- Hibbets, A. R., Albright, T., & Funk, W. (2003). The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field. *Journal of Managerial Issues*, XV (1), 65-81.
- Institute of Management Accountants – IMA. (1998). *Tools and Techniques for Implementing Target Costing*. Statements on Management Accounting.
- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Carta de Conjuntura, 46, 1º trimestre de 2020. Disponível em:
<https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=35348&Itemid=3>. Acesso em 14/02/2022.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2017). *Metodologia científica*. São Paulo, Atlas.
- Matias-Pereira, J. (2019). *Manual de metodologia da pesquisa científica*. São Paulo, Atlas.
- Navissi, F., & Sridharan, V. (2017). Determinants of target costing adoption: a research note. *Journal of Management Accounting Reserach*, 29 (1), 67–77.
- Potkány, M., & Škultétyová, M. (2019). Research into customer preferences of potential buyers of simple wood-based houses for the purpose of using the target costing. *Open Eng.* 9, 390-396.
- Slagmulder, R. (2002). Managing costs across the supply chain. In: Seuring, S.; Goldbach, M. (Eds.), *Cost Management in Supply Chains*, 75–88.
- Silva, C. M., Menezes, N., F^o, & Komatsu, B. (2016). Uma abordagem sobre o setor de serviços na economia brasileira. Centro de Políticas Públicas – Insper, Policy Paper, 19.
- Souza, B. C., & Rocha, W. (2009). *Gestão de custos interorganizacionais*. São Paulo, Atlas.
- Yazdifar, H., & Askarany, D. (2012). A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. *Int. J. Production Economics*, 135, 382–392.