



XXXI Congresso Brasileiro de Custos
20, 21 e 22 de novembro de 2024
- São Paulo / SP -



Análise das associações entre os aspectos conceituais do target costing e as características das relações interorganizacionais

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

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

Resumo:

A implementação do target costing está crescendo em todo o mundo devido ao aumento da competitividade. Além disso, 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 analisar as associações entre os aspectos conceituais do target costing e as características referentes ao relacionamento entre empresas. 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). Na análise dos dados foi utilizado o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis. Os resultados encontrados evidenciam que os aspectos conceituais, principalmente os princípios e elementos, favorecem a presença de alguns aspectos das características interorganizacionais nas empresas investigadas.

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

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

Análise das associações entre os aspectos conceituais do *target costing* e as características das relações interorganizacionais

RESUMO

A implementação do *target costing* está crescendo em todo o mundo devido ao aumento da competitividade. Além disso, 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 analisar as associações entre os aspectos conceituais do *target costing* e as características referentes ao relacionamento entre empresas. 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). Na análise dos dados foi utilizado o teste não paramétrico de *Kruskal-Wallis*. Os resultados encontrados evidenciam que os aspectos conceituais, principalmente os princípios e elementos, favorecem a presença de alguns aspectos das características interorganizacionais nas empresas investigadas.

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

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos.

1 INTRODUÇÃO

As práticas de gestão estratégica de custos, como a gestão de custos interorganizacionais (GCI) e o *target costing*, têm por objetivo a redução de custos e, ao mesmo tempo, o fortalecimento da posição estratégica da empresa (Slagmulder, 2002). Diante disso, os sistemas de gestão estratégica de custos não devem se restringir aos limites da empresa. Um pensamento que está recebendo cada vez mais atenção no ambiente dos negócios é a ideia de que a gestão de custos deve ser aplicada em toda a cadeia de valor (Slagmulder, 2002).

Para Melo e Granja (2017) o *target costing* é mais eficaz quando aplicado no contexto de relações cooperativas de longo prazo com fornecedores. Em seus estudos na indústria da construção, Melo e Granja (2017) observaram que a natureza das relações com fornecedores está frequentemente associada a relações contraditórias e de desconfiança. Os autores defendem a substituição da postura tradicional de redução de custos de pressionar os subempreiteiros por uma postura colaborativa com os principais subempreiteiros e fornecedores, compartilhando ideias de redução de custo e distribuição justa de risco entre as partes envolvidas.

Diferente da abordagem de custeio tradicional, o foco do *target costing* não se limita ao ambiente interno da empresa, pelo contrário, ele caracteriza-se por ter um foco externo. Bonzemba e Okano (1998) argumentam que o *target costing* é um sistema aberto que vincula fatores externos e internos desde o início do processo. As

atividades para otimizar os principais fatores de sucesso (custo, qualidade, inovação e tempo) de um produto são realizadas principalmente nas etapas de desenvolvimento e *design*, com a participação de uma equipe multifuncional das funções envolvidas de uma empresa e outros membros da cadeia, sobretudo os fornecedores (Bonzemba & Okano, 1998).

O *target costing* trata-se de um processo ativo e colaborativo entre os membros da cadeia, em que técnicas de redução de custos são compartilhadas por todos os participantes (Lorandi, Donadel & Bornia, 2008). Para Seal, Cullen, Dunlop, Berry e Ahmed (1999), o *target costing* é um artefato que forçou a colaboração entre as empresas. Esse artefato atua como a técnica disciplinadora que identifica onde as empresas individuais estão tendo problemas para obter projetos de custo suficientemente baixo (Slagmulder, 2002). Portanto, o *target costing* é o principal mecanismo para identificar a necessidade de uma intervenção de gerenciamento de custos interorganizacionais (Cooper & Slagmulder, 2004).

A GCI refere-se a um conjunto de práticas contábeis estratégicas específicas, voltadas para a otimização e integração de sistemas de gerenciamento de custos para reduzir conjuntamente os custos entre os parceiros (Fayard, Lee, Leitch & Kettinger, 2006). A finalidade da GCI é aumentar a eficiência da cadeia de valor, de forma que a rentabilidade média aumente e os benefícios alcançados sejam redistribuídos entre os parceiros (Souza, Souza & Borinelli, 2010).

O conjunto de práticas acima citado refere-se aos mecanismos necessários para dar suporte ao processo da GCI (Souza & Rocha, 2009). O *target costing* é um desses mecanismos e está no centro da GCI (Ahn, Clermont & Schwetschke, 2018).

Todavia, para que a gestão de custos interorganizacionais seja eficaz, ela deve começar como um processo cultural com o estabelecimento de relações adequadas entre os parceiros (Slagmulder, 2002). A interdependência, a estabilidade, a cooperação, a confiança e os benefícios mútuos são considerados como princípios fundamentais da GCI (Camacho, 2010).

O setor de serviços foi escolhido para aplicação desta pesquisa, em particular os serviços de TIC – Tecnologia da Informação e Comunicação. Esse setor é muito relevante uma vez que os empregos gerados pelo setor de serviços impactam na economia do país e na vida social das famílias (Della Rosa, 2020). Segundo dados do relatório da OCDE (2016), a economia brasileira alcançou um estágio em que a atividade econômica, o investimento e a geração de empregos ocorrem, principalmente, no setor de serviços.

O setor de serviços vem contribuindo consistentemente para o desempenho da economia do país. De acordo com o IBGE (2024) o volume de serviços no Brasil apresentou variação de 0,3% em dezembro de 2023, que representa o segundo resultado positivo seguido, acumulando um ganho de 1,2% nos dois últimos meses do ano e recuperando parte da perda verificada no período entre agosto e outubro (-2,1%). Já na comparação com dezembro de 2022, houve queda de 2,0%, ainda assim, no acumulado de 2023, o setor fechou com alta de 2,3%, apresentando crescimento no terceiro ano consecutivo.

Diante desse contexto, esta pesquisa tem por objetivo investigar as associações entre a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* e as características das relações interorganizacionais em empresas de serviços de TIC.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Target Costing

Observa-se na literatura uma falta de consenso no modo de calcular o custo alvo, pois para alguns autores é o resultado da diferença do preço de venda alvo e da margem de lucro desejada; para outros, é um valor estabelecido entre o custo atual e o custo permitido; e alguns o consideram como a diferença (*gap*) entre o custo atual e o custo permitido.

Para Gagne e Discenza (1995) o custo alvo é simplesmente a diferença entre o preço de venda alvo e o lucro alvo, como na equação:

$$\text{Preço de venda alvo} - \text{margem de lucro desejada} = \text{custo alvo}$$

Muito provavelmente o custo alvo é inferior ao custo atual de fabricação da empresa e, dessa forma, equipes multifuncionais realizam análises na tentativa de atingir o custo alvo (Gagne & Discenza, 1995).

No entanto, para Cooper e Slagmulder (1999), Langfield-Smith e Lockett (1999) e Ax, Greve e Nilsson (2008) a diferença entre o preço de venda alvo e lucro alvo (também chamado de margem de lucro desejada ou exigida) indica o custo permitido para o produto (também chamado *allowable cost* ou custo máximo admissível), conforme equação:

$$\text{Preço de venda alvo} - \text{margem de lucro desejada} = \text{custo permitido}$$

Uma vez que o custo permitido é derivado de condições externas e não leva em conta as capacidades de projeto e produção da empresa e seus fornecedores, corre o risco que seja um custo inalcançável (Cooper & Slagmulder, 1999; Langfield-Smith & Lockett, 1999; Melo & Granja, 2017). Logo, a empresa precisa definir um objetivo de redução de custo que seja alcançável e, assim, estabelecer o custo alvo do produto, conforme equação:

$$\text{Custo alvo} = \text{custo atual} - \text{objetivo de redução de custo}$$

Esse objetivo é baseado na análise da capacidade dos projetistas e fornecedores de produtos de remover custos do produto proposto, e é denominado de objetivo de redução de custos atingível, conforme Cooper e Slagmulder (1999) e Langfield-Smith e Lockett (1999). O custo alvo é o resultado da diferença do custo atual (também chamado de *current cost* ou custo estimado ou custo flutuante) e o objetivo de redução de custo.

A parte inatingível do objetivo de redução de custos é chamada de desafio estratégico de redução de custos, que é a diferença entre o custo permitido e o custo alvo, conforme equação:

$$\text{Desafio estratégico de redução de custos} = \text{custo alvo} - \text{custo permitido}$$

O desafio estratégico de redução de custos identifica o déficit de lucro que ocorrerá quando a empresa não consegue alcançar o custo permitido e indica que a empresa não é eficiente suficientemente quanto as condições competitivas exigem (Cooper & Slagmulder, 1999).

Já o entendimento de Rocha (1999, p. 126), citado por Camacho e Rocha (2007, p. 32), é que “o custo alvo é o montante de custos que deve ser eliminado, ou aumentado, para que o custo estimado de um produto, ou serviço, se ajuste ao permitido”. Esta corrente considera o custo como a diferença (o *gap*) entre o custo atual e o custo permitido.

Quanto aos objetivos do *target costing* observa-se na literatura certa uniformidade, portanto, o objetivo do *target costing* é basicamente compreendido como um processo de gerenciamento de custos e planejamento de lucros.

Por outro lado, não há consenso na literatura para quais são os princípios do *target costing*. De acordo com Ansari, Bell e Okano (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).

2.2 Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI)

De acordo com Kulmala, Paranko, Uusi-Rauva (2002), em um contexto de vantagens competitivas não sustentáveis, os custos precisam ser gerenciados de modo agressivo e inteligente, pois, uma empresa que falha em reduzir custos tão rapidamente quanto seus concorrentes obterá margens de lucro reduzidas e terá sua continuidade ameaçada. O ambiente competitivo exige o desenvolvimento de práticas sofisticadas de gerenciamento de custos para manter os custos baixos (Kulmala et al., 2002).

Slagmulder (2002) e Kulmala et al. (2002) afirmam que durante a maior parte do século XX, a prática de contabilidade gerencial restringiu seu escopo aos limites da empresa. Essa limitação dificulta que as organizações tirem proveito de quaisquer sinergias de redução de custos que existem em toda a cadeia de valor (Slagmulder, 2002). Por outro lado, a extensão do gerenciamento de custos além dos limites organizacionais permite a melhora da coordenação entre as empresas e a eficiência de toda a cadeia de valor, da matéria-prima ao cliente (Kulmala et al., 2002).

O objetivo principal da GCI é buscar maneiras de gerenciar custos de forma que o retorno total da cadeia de valor (ou de uma parte dela) seja assegurado ou aumentado, por meio da coordenação de ações entre as partes, cujo nível não seria alcançado se as organizações gerenciassem apenas seus próprios custos, independentemente das demais (Souza & Rocha, 2009).

A GCI é um processo que necessita de cooperação entre as organizações, portanto, não existe implantação de GCI sem a troca de informações e divisão de benefícios entre os parceiros da cadeia (Souza et al., 2010). Para que a gestão de custos interorganizacionais seja eficaz, ela deve começar como um processo cultural com o estabelecimento de relações adequadas entre comprador e fornecedor (Slagmulder, 2002).

A literatura aponta a interdependência, a estabilidade, a cooperação, a confiança e os benefícios mútuos como fatores relevantes na GCI (Souza & Rocha, 2009). “A interdependência deve ser compreendida em termos de mútua dependência entre duas ou mais organizações” (Souza & Rocha, 2009, p.80). A interdependência influencia fortemente o nível de relacionamento porque quando esse fator está presente a decisão de uma organização causa impacto na decisão da outra, ou de outras partes da cadeia, e vice-versa (Camacho & Moraes, 2011).

A estabilidade está relacionada ao comprometimento entre as partes (Souza & Rocha, 2009). “Há uma ligação entre interdependência e comprometimento: quanto maior a interdependência entre as partes, maior o comprometimento; quanto maior o nível de comprometimento, maior o nível de estabilidade” (Camacho & Moraes, 2011, p. 3). “As relações de cooperação são uma forma específica de trocas relacionais baseadas em objetivos comuns, requerendo alto nível de colaboração e determinação” (Centenaro & Laimer, 2017, p. 69). O relacionamento cooperativo é um fator que permite que as organizações trabalhem conjuntamente para reduzir custos e resolver dificuldades causadas pela pressão das adversidades do ambiente (Souza & Rocha, 2009).

“A confiança nas relações envolve previsibilidade, conhecimento da atuação das partes envolvidas no processo de GCI, nível de troca de informações e fidedignidade dessas informações, segurança nas transações” (Horn, Bonfatti & Raupp, 2018, p. 481). O benefício mútuo é entendido como a partilha de ganhos. Esse fator refere-se à garantia de que todas as empresas envolvidas participem do aumento da lucratividade decorrente das mudanças de comportamento (Slagmulder, 2002). Para que a gestão de custos interorganizacionais funcione, os lucros adicionais de quaisquer melhorias devem ser compartilhados entre todas as empresas envolvidas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em relação ao seu objetivo, esta pesquisa é classificada como exploratória. As pesquisas exploratórias têm por objetivo familiarizar-se com o problema ou conseguir uma nova percepção dele e encontrar novas ideias (Cervo, Bervian & Silva, 2007). Este estudo se caracteriza ainda como uma pesquisa de levantamento. Um levantamento exhibe uma descrição quantitativa de tendências, atitudes ou opiniões de uma população, estudando-se uma amostra dessa população (Creswell, 2010).

Quanto à sua abordagem esta pesquisa classifica-se como quantitativa. Nos estudos quantitativos os dados coletados podem ser quantificados, mensurados; os dados são submetidos a seleção, organização e tabulação, ou seja, são preparados para serem submetidos a técnicas estatísticas (Martins & Theóphilo, 2016).

O universo desta pesquisa é composto pelas empresas de serviços de TIC associadas à Federação das Associações das Empresas Brasileiras de Tecnologia da Informação – Federação Assespro. Na coleta de dados foi utilizada 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). De acordo com Collis e Hussey (2005), em uma pesquisa quantitativa, os questionários podem ser utilizados para *surveys* de larga escala.

Foi utilizada a ferramenta *Google Forms* para elaboração e envio do questionário. 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 alcançar o objetivo deste estudo considerou-se 3 grupos de variáveis, conforme Quadro 1: I) características das empresas; II) aspectos conceituais do *target costing*; e III) aspectos associados ao relacionamento entre empresas.

Grupos	Variáveis
I) Características das empresas	Tamanho; Mercado; Interface com parceiros de negócios.
II) Aspectos conceituais do <i>target costing</i>	Objetivos; Princípios; Elementos.
III) Características das relações interorganizacionais	Interdependência; Estabilidade; Cooperação; Confiança; e Benefícios mútuos.

Quadro 1 – Variáveis da pesquisa

Fonte: Elaboração própria

Para a análise de dados, este estudo utiliza a estatística descritiva, por meio da análise de frequências, para resumir e descrever os dados referentes às características das empresas participantes. E, ainda, faz uso do teste não paramétrico de *Kruskal-Wallis* para investigar as associações entre os aspectos conceituais do *target costing* e as características das relações interorganizacionais. O uso do citado

teste não paramétrico nesta pesquisa se deve às características das variáveis investigadas que são do tipo ordinal.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O Quadro 2 evidencia as características que foram investigadas nas 31 empresas participantes da pesquisa.

Variáveis	Aspectos
Tamanho	faturamento, número de empregados e número de níveis hierárquicos.
Mercado	tempo de mercado e amplitude de mercado.
Interface com parceiros de negócios	estrutura organizacional e base de relacionamento.

Quadro 2 – Variáveis do Grupo I

Fonte: Elaboração própria

No geral, a análise da estatística descritiva das características identificou que as empresas participantes estão situadas nas faixas 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, possuem até 19 empregados e dois níveis hierárquicos, com tempo de atuação no mercado nacional por mais de 20 anos. Possuem em sua estrutura organizacional profissionais que tratam de assuntos da empresa com seus parceiros de negócios e, também, profissionais que atuam de maneira integrada e a base de relacionamento predominante são as transações de mercado.

A seguir são analisados os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das associações entre a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* e as características das relações interorganizacionais.

Os achados da pesquisa evidenciaram que apenas as características interdependência e confiança apresentaram relações estatisticamente significantes com algum objetivo do *target costing*. A Tabela 1 exhibe os resultados da análise da significância das associações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à interdependência.

Tabela 1

Associações entre os objetivos do *target costing* e aspectos da interdependência

Características	Gerenciamento dos custos antes de sua ocorrência	Redução dos custos para maximização do lucro	Gerenciamento dos custos sem comprometer a qualidade	Dar suporte para novos produtos
Parcela do faturamento dos fornecedores pelas compras da empresa	0,40	0,60	0,48	0,24
Parcela das compras de um cliente suprida pela empresa	0,21	0,12	0,10	0,03*
Quantidade de transações realizadas pela empresa	0,56	0,89	0,27	0,08
Empregados dedicados a determinado relacionamento	0,18	0,29	0,42	0,97

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos achados verificou-se que apenas o objetivo ‘dar suporte para novos produtos’ apresentou significância estatística com a variável ‘parcela das compras de um cliente suprida pela empresa’. Do resultado pode-se supor que para as empresas que entendem que o fornecimento de suporte para novos produtos é o objetivo principal do *target costing* são aquelas que apresentam interdependência em relação aos seus clientes, considerando o aspecto parcela das compras de um cliente suprida pela empresa. Supõe-se que muitas empresas de TIC apresentam esse cenário de interdependência com seus clientes.

Na Tabela 2 estão evidenciados os achados da análise da significância das associações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à confiança.

Tabela 2

Associações entre os objetivos do *target costing* e aspectos da confiança

Características	Gerenciamento dos custos antes de sua ocorrência	Redução dos custos para maximização do lucro	Gerenciamento dos custos sem comprometer a qualidade	Dar suporte para novos produtos
Quantidade de transações realizadas	0,66	0,51	0,46	0,25
Frequência das negociações	0,35	0,31	0,20	0,31
Montante do valor negociado	0,49	0,43	0,09	0,25
Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais	0,04*	0,31	0,53	0,37

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Constatou-se que um dos objetivos, ‘gerenciamento dos custos antes de sua ocorrência’, obteve relação estatística significativa com a variável ‘flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais’. Muitas empresas de TIC entendem a importância de serem flexíveis no atendimento de pedidos excepcionais de seus clientes porque isso favorece a confiança no relacionamento.

A seguir são exibidas as análises dos resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* no âmbito das empresas investigadas e as características do relacionamento interorganizacional. Apenas a característica interdependência não apresentou nenhuma relação com significância estatística com os princípios do *target costing*.

A análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à estabilidade pode ser visualizada na Tabela 3.

Tabela 3

Associações entre os princípios do *target costing* e aspectos da estabilidade

Características	Custo determinado pelo preço	Foco no cliente	Enfoque no projeto	Equipes multifuncionais	Orientação para o ciclo de vida	Envolvimento da cadeia de valor
-----------------	------------------------------	-----------------	--------------------	-------------------------	---------------------------------	---------------------------------

Frequência de negociações	0,38	0,16	0,08	0,19	0,33	0,46
Tempo de relacionamento	0,40	0,31	0,06	0,04*	0,08	0,07
Conformidade e atendimento de prazos	0,57	0,06	0,06	0,04*	0,11	0,06
Existência de contratos	0,05*	0,17	0,24	0,08	0,12	0,04*
Investimentos conjuntos	0,32	0,41	0,57	0,74	0,89	0,33
Recursos específicos	0,06	0,34	0,07	0,16	0,32	0,58

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Os achados apontaram que os princípios ‘custo determinado pelo preço’ e ‘envolvimento da cadeia de valor’ mostraram-se estatisticamente relacionados com a variável ‘existência de contratos’. Já o princípio ‘equipes multifuncionais’ apresentou significância estatística com as variáveis ‘tempo de relacionamento’ e ‘conformidade e atendimento de prazos’.

A percepção do princípio ‘equipes multifuncionais’ influencia a estabilidade interorganizacional, sugerindo que as atividades desenvolvidas por equipes multifuncionais favorecem a conformidade e atendimento de prazos e, também, o tempo de relacionamento, beneficiando, desse modo, a estabilidade das relações. Muitas empresas de TIC utilizam equipes multifuncionais nas fases de *design* do projeto e de gerenciamento de custos. A percepção do princípio ‘envolvimento da cadeia de valor’, sugere a existência de contratos o que favorece a estabilidade nas relações. A assinatura de contratos é uma prática recorrente nas empresas de TIC com seus parceiros o que propicia garantias às partes e favorece a estabilidade e confiança das relações (Camacho, 2010).

Na Tabela 4 estão consolidados os resultados da análise da significância das relações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à cooperação.

Tabela 4

Associações entre os princípios do *target costing* e aspectos da cooperação

Características	Custo determinado pelo preço	Foco no cliente	Enfoque no projeto	Equipes multifuncionais	Orientação para o ciclo de vida	Envolvimento da cadeia de valor
Tempo de resposta para problemas	0,07	0,05*	0,16	0,08	0,52	0,57
Disponibilidade ágil de suporte técnico	0,37	0,03*	0,78	0,44	0,59	0,57
Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais	0,25	0,34	0,48	0,07	0,72	0,38

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Baseado nos resultados obtidos, constatou-se que o princípio ‘foco no cliente’ tem relação estatística significativa com as variáveis ‘tempo de respostas para problemas’ e ‘disponibilidade ágil de suporte técnico’. No geral, as empresas de TIC

se caracterizam pela preocupação em compreender os requisitos do cliente na fase de *design* do serviço, ou seja, foco no cliente. Trata-se de uma prática muito presente em empresas de TIC devido à natureza dos serviços prestados.

A Tabela 5 mostra os resultados da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à confiança.

Tabela 5

Associações entre os princípios do *target costing* e aspectos da confiança

Características	Custo determinado pelo preço	Foco no cliente	Enfoque no projeto	Equipes multifuncionais	Orientação para o ciclo de vida	Envolvimento da cadeia de valor
Quantidade de transações realizadas	0,40	0,18	0,21	0,09	0,26	0,56
Frequência das negociações	0,80	0,18	0,27	0,08	0,12	0,30
Montante do valor negociado	0,68	0,08	0,20	0,05*	0,10	0,32
Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais	0,51	0,29	0,35	0,64	0,32	0,52

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Apenas o princípio 'equipes multifuncionais' mostrou-se estatisticamente relacionado com a variável 'montante do valor negociado'. Dos resultados apresentados pode-se supor que o uso de equipes multifuncionais em atividades de definição das características dos produtos/serviços e de gerenciamento de custos pode influenciar na confiança interfirmas, especialmente no montante do valor negociado.

A análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes a benefício mútuo pode ser visualizada na Tabela 6.

Tabela 6

Associações entre os princípios do *target costing* e aspectos do benefício mútuo

Características	Custo determinado pelo preço	Foco no cliente	Enfoque no projeto	Equipes multifuncionais	Orientação para o ciclo de vida	Envolvimento da cadeia de valor
Maximização dos lucros das empresas	0,54	0,45	0,39	0,03*	0,16	0,39
Crescimento de vendas dos fornecedores	0,61	0,34	0,74	0,19	0,35	0,66
Redução de custos com aumento de funcionalidade	0,18	0,24	0,21	0,15	0,18	0,24
Aumento da aprendizagem organizacional	0,16	0,13	0,27	0,02*	0,08	0,27
Redução de riscos nas transações	0,36	0,04*	0,15	0,02*	0,23	0,07

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Observando-se os resultados obtidos constatou-se que o princípio ‘foco no cliente’ mostrou relação estatística significativa com uma única variável: ‘redução de riscos nas transações’. Ao passo que o princípio ‘equipes multifuncionais’ se apresentou estatisticamente relacionado com três das cinco variáveis do benefício mútuo: ‘maximização dos lucros das empresas’, ‘aumento da aprendizagem organizacional’ e ‘redução de riscos nas transações’.

Pode-se sugerir dos achados que empresas que compreendem o princípio ‘equipes multifuncionais’ e fazem uso da prática visando à obtenção de benefícios em suas relações interorganizacionais, como a maximização dos lucros, aumento da aprendizagem organizacional e redução de riscos nas transações. Este último benefício também pode ser obtido por empresas que têm a percepção do princípio ‘foco no cliente’. Algumas empresas de TIC fazem uso de equipes multifuncionais em suas atividades, bem como, buscam focar nos requisitos do cliente porque entendem que muitos benefícios são obtidos a partir do uso de tais práticas.

Na sequência são apresentadas as análises dos resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das relações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* no âmbito das empresas investigadas e as características do relacionamento interorganizational. Somente a característica benefício mútuo não se mostrou estatisticamente relacionada com os elementos do *target costing*.

A Tabela 7 mostra os resultados da significância das relações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizational referentes à interdependência.

Tabela 7

Associações entre os elementos do *target costing* e aspectos da interdependência

Características	Preço de venda alvo	Margem de lucro alvo	Custo permitido	Custo estimado	Custo alvo por produto	Custo alvo por componente
Parcela do faturamento dos fornecedores pelas compras da empresa	0,06	0,73	0,06	0,31	0,60	0,22
Parcela das compras de um cliente suprida pela empresa	0,05	0,28	0,28	0,01*	0,02	0,11
Quantidade de transações realizadas pela empresa	0,23	0,35	0,77	0,02*	0,12	0,19
Empregados dedicados a determinado relacionamento	0,17	0,47	0,04*	0,10	0,07	0,11

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Por meio dos achados, constatou-se uma relação estatisticamente significativa entre o elemento ‘custo permitido’ e a variável ‘empregados dedicados a determinado relacionamento’. Já o ‘custo estimado’ se mostrou significativamente relacionado com as variáveis ‘parcela das compras de um cliente suprida pela empresa’ e ‘quantidade de transações realizadas pela empresa’.

Na Tabela 8 estão consolidados os resultados da análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à estabilidade.

Tabela 8

Associações entre os elementos do *target costing* e aspectos da estabilidade

Características	Preço de venda alvo	Margem de lucro alvo	Custo permitido	Custo estimado	Custo alvo por produto	Custo alvo por componente
Frequência de negociações	0,25	0,55	0,04*	0,11	0,14	0,44
Tempo de relacionamento	0,25	0,50	0,94	0,26	0,12	0,05*
Conformidade e atendimento de prazos	0,03*	0,21	0,36	0,10	0,12	0,33
Existência de contratos	0,47	0,55	0,73	0,56	0,83	0,20
Investimentos conjuntos	0,57	0,87	0,05*	0,44	0,76	0,98
Recursos específicos	0,26	0,19	0,29	0,02*	0,47	0,56

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos resultados encontrados, constatou-se que o 'preço de venda alvo' apresentou significância estatística com a variável 'conformidade e atendimento de prazos'. Os resultados evidenciaram ainda que o 'custo permitido' mostrou relação estatisticamente significativa com as variáveis 'frequência de negociações' e 'investimentos conjuntos'. O 'custo estimado' e o 'custo alvo por componente' apresentaram significância estatística com as variáveis 'recursos específicos' e 'tempo de relacionamento', respectivamente.

A Tabela 9 exibe os resultados da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à cooperação. Apenas o elemento 'custo estimado' mostrou-se estatisticamente relacionado com a variável 'disponibilidade ágil de suporte técnico'.

Tabela 9

Associações entre os elementos do *target costing* e aspectos da cooperação

Características	Preço de venda alvo	Margem de lucro alvo	Custo permitido	Custo estimado	Custo alvo por produto	Custo alvo por componente
Tempo de resposta para problemas	0,51	0,40	0,75	0,10	0,79	0,52
Disponibilidade ágil de suporte técnico	0,36	0,65	0,33	0,02*	0,69	0,70
Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais	0,06	0,68	0,28	0,12	0,12	0,09

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Por fim, a análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à confiança pode ser visualizada na Tabela 10.

Tabela 10

Associações entre os elementos do *target costing* e aspectos da confiança

Características	Preço de venda alvo	Margem de lucro alvo	Custo permitido	Custo estimado	Custo alvo por produto	Custo alvo por componente
Quantidade de transações realizadas	0,04*	0,17	0,50	0,14	0,08	0,05*
Frequência das negociações	0,04*	0,51	0,74	0,15	0,18	0,06
Montante do valor negociado	0,08	0,37	0,73	0,05*	0,19	0,08
Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais	0,47	0,74	0,21	0,09	0,93	0,64

(*) Significância estatística

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio dos resultados obtidos, verificou-se que três elementos apresentaram relação estatisticamente significativa com ao menos uma variável. O 'preço de venda alvo' mostrou-se relacionado com as variáveis 'quantidade de transações realizadas' e 'frequência das negociações'. O 'custo estimado' apresentou relação com a variável 'montante do valor negociado' enquanto o 'custo alvo por componente' com a variável 'quantidade de transações realizadas'.

De modo geral, dos resultados da análise das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional verificou-se que elementos do *target costing* (preço de venda alvo, custo permitido, custo estimado e custo alvo por componente) exercem influência em vários aspectos das características das relações interfirmas, exceto nos aspectos do benefício mútuo.

Observa-se que a maioria dos elementos do *target costing* exerce influência, principalmente, nos aspectos das características das relações interorganizacionais referentes a quantidade e frequência das negociações, tempo de relacionamento e montante negociado. Tais aspectos são característicos de muitas empresas de TIC, especialmente, as pequenas que possuem grande parte de suas transações com poucos clientes. Outro aspecto, muitas vezes presente em empresas de TIC, é a prática de dedicar empregados a um determinado relacionamento. Logo, a percepção e uso de elementos do *target costing* (preço de venda alvo, custo permitido, custo estimado e custo alvo por componente) sugerem favorecer a interdependência, estabilidade e confiança nas relações das empresas de TIC e seus parceiros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi investigar se a percepção dos aspectos conceituais do *target costing* estão associadas às características do relacionamento entre empresas.

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.

Os resultados das análises das relações entre a percepção sobre os aspectos conceituais do *target costing* e as características das relações interorganizacionais evidenciaram algumas relações significativas. Por exemplo, o princípio 'equipes multifuncionais' relacionou-se estatisticamente com aspectos da estabilidade (tempo de relacionamento e conformidade e atendimento de prazos), da confiança (montante do valor negociado) e dos benefícios mútuos (maximização dos lucros das empresas, aumento da aprendizagem organizacional e redução de riscos nas transações).

O elemento 'custo estimado' mostrou-se relacionado estatisticamente com aspectos da interdependência (parcela das compras de um cliente suprida pela empresa e quantidade de transações realizadas), da estabilidade (recursos específicos), da cooperação (disponibilidade ágil de suporte técnico) e, da confiança (montante do valor negociado).

Diante desses achados, verificou-se que os princípios e elementos do *target costing* foram os aspectos conceituais que mais exercem influência sobre aspectos das características das relações interorganizacionais no âmbito das empresas investigadas. Portanto, sugere-se que a compreensão dos princípios e elementos do *target costing* favorecem o desenvolvimento de características do relacionamento interorganizational. Os achados são relevantes para as empresas e profissionais que desejam implementar o processo de *target costing* e da GCI, pois orienta para os conceitos que podem ser trabalhados para que a adoção do processo seja bem-sucedido.

Futuras pesquisas podem aprofundar a razão dos objetivos do *target costing* exercerem baixíssima influência sobre as características das relações interorganizacionais. Pesquisas podem ser realizadas em outras áreas do setor de serviços ou mesmo em outros ramos de atividades.

REFERÊNCIAS

- Ahn, H., Clermont, M., & Schwetschke, S. (2018) Research on target costing: past, present and future. *Springer International Publishing AG*, part of Springer Nature.
- 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*. Belo Horizonte: Ed. UFMG.
- Bonzemba, E. L., & Okano, H. (1998) The effects of target costing implementation on an organizational culture in France. To be presented at the *second Asian interdisciplinary Research in Accounting Conference* Osaka City University, Japan, 4-6 August.

- 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.
- Camacho, R. R., & Moraes, R. O. (2011) Gestão de custos interorganizacionais: evidências empíricas em hospitais privados no Brasil. *Anais do XXXV Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Camacho, R. R., & Rocha, W. (2007) Custeio alvo: uma abordagem conceitual e utilitarista. *Anais do Congresso Transatlântico de Contabilidade, Controladoria, Auditoria, Gestão de Custos e Mundialização*, Lyon, França.
- Centenaro, A., & Laimer, C. G. (2017) Relações de cooperação e a competitividade no setor supermercadista. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 19, 65-81.
- Cervo, A. L., Bervian, A., & SILVA, R. (2007) *Metodologia científica*. 6 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Collis, J., & Hussey, R. (2005) *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman.
- Cooper, S., & Slagmulder, R. (1999) Develop profitable new products with target costing. *Magazine Research Feature Innovation*, Summer.
- Cooper, S., & Slagmulder, R. (2004) Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 1–26.
- Creswell, J. W. (2010) *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*; tradução Magda Lopes; 3. ed. Porto Alegre: Artmed.
- Della Rosa, F. (2020) O setor de serviços e a produtividade no Brasil. COFECON – Conselho Federal de Economia. 4 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://www.cofecon.org.br/2020/02/04/artigo-o-setor-de-servicos-e-a-produtividade-nobrasil/>. Acesso em 30/06/2020.
- Everaert, P., Loosveld, S., Van Acker, T., Schollier, M., & Sarens, G. (2006) Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3 (3), 236-263.
- 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>. November 1.
- Feil, P., Yook, K., & Kim, I. (2004) Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, 10-19.
- Gagne, M.L., & Discenza, R. (1995) Target costing. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 10 (1), 16-22.

- Horn, B., Bonfatti, T. R., & Raupp, F. M. (2018) Avaliação da Gestão de Custos Interorganizacionais em Função de seus Fatores Condicionantes: um estudo em uma empresa de serviços arquitetônicos. *Meta: Avaliação*, 10 (29), 473-501.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. (2024) Setor de serviços varia 0,3% em dezembro e fecha 2023 com terceira alta anual seguida. Disponível em: [Setor de serviços varia 0,3% em dezembro e fecha 2023 com terceira alta anual seguida | Agência de Notícias \(ibge.gov.br\)](#). Acesso em 15/08/2024.
- Kulmala, H. I., Paranko, J., & Uusi-Rauva. E. (2002) The role of cost management in network relationships. *International Journal of Production Economics*, 79, 33-43.
- Langfield-Smith, K., & Lockett, P. (1999) Target costing for effective cost management: product cost planning at Toyota Australia. IFAC - International Federation of Accountants. Financial and Management Accounting Committee, Study 10, June.
- Lorandi, J. A., Donadel, C. M., & Bornia, A. C. (2008) O processo do custeio alvo na cadeia de suprimentos. *Anais do XXVIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2016) *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. 3 ed. São Paulo: Atlas.
- Melo, R. S. S. de, & Granja, A. D. (2017) Guidelines for target costing adoption in the development of products for the residential real estate market. *Ambiente Construído*, 17 (3), 153-165.
- Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD. (2016) Services and performance of the Brazilian economy: analysis and policy options. Report prepared for the Services Trade Restrictiveness, Brasília, 1-3. Disponível em: <https://economiadeservicos.com/wp-content/uploads/2015/04/STRI-Brazil-policy-paper.pdf>. Acesso em: 12/03/2021.
- Seal, W., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, T., & Ahmed, M. (199) Enacting a European supply chain: a case study on the role of management accounting. *Management Accounting Research*, 10, 303-322.
- Slagmulder, R. (2002) Managing costs across the supply chain. In: Seuring, S.; Goldbach, M. (Eds.), *Cost Management in Supply Chains*, 75–88.
- Souza, B. C., Rocha, W. (2009) *Gestão de custos interorganizacionais*. São Paulo: Atlas.
- Souza, R. P., Souza, B. C., & Borinelli, M. L. (2010) Identificação e mensuração de fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais nos setores da economia brasileira. *Anais do XVII Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, MG, Brasil.